

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

LUISS 

Dipartimento
di
Giurisprudenza

Dottorato in Diritto ed Impresa

XXXIV Ciclo

Reati tributari e responsabilità degli enti:
profili problematici del *novum* normativo e
prospettive di riforma.

Prof. Antonio Gullo

RELATORE

Mariachiara Croce

CANDIDATO

Anno Accademico 2020/2021

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

INDICE

Introduzione pag. 8

CAPITOLO I

La responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reati tributari: l'acme di un'incerta evoluzione normativa e giurisprudenziale.

1. Le principali fasi dell'evoluzione normativa pag. 13

1.1. L'origine del diritto penale tributario: la l. n. 4 del 1929 pag. 13

1.2. Tra panpenalismo e diritto penale d'autore: la l. n. 516 del 1982 ("Manette agli evasori") pag. 21

1.3. Il (parziale) superamento del particolarismo tributario: il d.lgs. n. 74 del 2000 pag. 33

1.4. Il d.l. n. 124 del 2019 e il d.lgs. n. 75 del 2020 (cenni) pag. 67

1.5. «Se vogliamo che (quasi) tutto rimanga come è, bisogna che (quasi) tutto cambi»: le poche, ma permanenti tracce del particolarismo

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

tributario nel d.lgs. n. 74 del 2000
..... pag. 80

2. I tentativi giurisprudenziali di attrarre i reati tributari nell'orbita della responsabilità dell'ente prima dell'introduzione dell'art. 25-*quinqiesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001 pag. 122

2.1. I reati tributari quali reati-fine del delitto di associazione per delinquere pag. 123

2.2. I reati tributari quali reati-presupposto del delitto di autoriciclaggio
..... pag. 131

2.3. Il concorso tra reati tributari e truffa ai danni dello Stato
..... pag. 159

2.4. La confisca nei confronti dell'ente: le Sezioni Unite *Gubert*
..... pag. 166

3. L'introduzione dei reati tributari nel d.lgs. n. 231 del 2001..... pag. 172

3.1. La direttiva (UE) 2017/1371 (“direttiva PIF”)
..... pag. 172

3.2. Il primo passo dell'ordinamento: il d.l. n. 124 del 2019 e la l. n. 157 del 2019..... pag. 177

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

3.3. Il recepimento definitivo della direttiva: il d.lgs. n. 75 del 2020..... pag. 182

CAPITOLO II

L'ultimo tassello del mosaico: l'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

1. La disciplina della responsabilità degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001: natura e criteri di imputazione (cenni) pag. 189

2. L'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001: i *predicate crimes* di riferimento pag. 196

2.1. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti pag. 196

2.2. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici pag. 211

2.3. Il delitto di dichiarazione infedele pag. 227

2.4. Il delitto di omessa dichiarazione pag. 233

2.4.1. Esterovestizione e illecito *ex art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-bis,* lett. b), d.lgs. n. 231/2001..... pag. 238

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.4.2. Stabile organizzazione occulta e illecito *ex art. 25-quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. n. 231/2001..... pag. 248

2.5. Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti pag. 253

2.5.1. Frodi carosello e responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies*, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 231/2001 pag. 266

2.6. Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili pag. 278

2.7. Il delitto di indebita compensazione pag. 287

2.8. Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte pag. 298

CAPITOLO III

La responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001: profili problematici tra dimensione individuale e gruppo di imprese

Sezione I

1. La responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario: questioni problematiche pag. 321

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

1.1. Il rapporto strumentale di tipo utilitaristico tra reato ed ente. In particolare: interesse e vantaggio dell'ente e trasparenza fiscale delle società di persone e degli enti ad esse equiparati (art. 5 TUIR), delle società di capitali partecipate da altre società di capitali (art. 115 TUIR) e delle società a responsabilità limitata a ristretta base azionaria (art. 116 TUIR)	pag. 322
1.2. La responsabilità autonoma dell'ente: l'introduzione dei reati tributari e l'improrogabile riforma dell'art. 8, d.lgs. n. 231 del 2001	pag. 343
1.3. Responsabilità degli enti da reato tributario e principio di <i>ne bis in idem</i>	pag. 355
1.3.1. Il principio del <i>ne bis in idem</i> : il quadro giurisprudenziale di riferimento	pag. 355
1.3.2. L'introduzione dell'art. 25- <i>quinqüesdecies</i> nel d.lgs. n. 231/2001: le tensioni con il principio del <i>ne bis in idem</i>	pag. 405

Sezione II

2. La responsabilità nei gruppi di imprese per illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario: questioni problematiche	pag. 428
2.1. I gruppi di imprese: un istituto (sino ad ora) in cerca d'autore	pag. 429

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.2. La responsabilità degli enti nell'ambito dei gruppi di imprese	pag. 431
3. Il consolidato fiscale nazionale e mondiale	pag. 443
3.1. Il consolidato fiscale nazionale	pag. 443
3.2. Il consolidato fiscale mondiale	pag. 458
4. Profili problematici di applicazione dell'art. 25- <i>quinquiesdecies</i> , d.lgs. n. 231 /2001 nel consolidato fiscale nazionale e mondiale	pag. 463
4.1. Profili problematici di applicazione dell'art. 25- <i>quinquiesdecies</i> , d.lgs. n. 231 /2001 nel consolidato fiscale nazionale	pag. 463
4.2. Profili problematici di applicazione dell'art. 25- <i>quinquiesdecies</i> , d.lgs. n. 231 /2001 nel consolidato fiscale mondiale	pag. 503
5. Il gruppo IVA	pag. 508
6. Il gruppo IVA alla prova dell'art. 25- <i>quinquiesdecies</i> , d.lgs. n. 231/2001	pag. 518

CAPITOLO IV

***Tax Control Framework* e modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato.**

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

1. Il nuovo paradigma di dialogo tra contribuenti e Amministrazione finanziaria: la <i>cooperative compliance</i>	pag. 529
1.1. L'evoluzione alla base della <i>cooperative compliance</i>	pag. 529
1.2. Il regime di <i>cooperative compliance</i> : un inquadramento generale	pag. 542
2. <i>Tax Control Framework</i> e modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato	pag. 552
2.1. Il diritto penale del lavoro come modello: profili di analogia tra il documento di valutazione dei rischi e il <i>Tax Control Framework</i>	pag. 552
2.2. L'implementazione del <i>Tax Control Framework</i> e la valutazione di idoneità del modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato	pag. 560
3. Il piano Colao: <i>spes ultima dea</i> ?	pag. 579
Conclusioni	pag. 584
Bibliografia	pag. 595
Giurisprudenza	pag. 637

Introduzione

La recente introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231/2001 segna il superamento di quel “privilegio di evasione fiscale societaria” che ha caratterizzato per poco meno di vent'anni la disciplina italiana della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato.

Il presente elaborato mira ad esaminare il percorso normativo e giurisprudenziale alla base del *novum* legislativo, come anche i più interessanti profili applicativi dello stesso, prestando particolare attenzione a diverse questioni esegetiche, inerenti tanto al piano dei singoli enti quanto a quello dei gruppi di imprese.

Il primo capitolo ripercorre il lungo cammino, normativo e giurisprudenziale, che ha, infine, indotto il legislatore a colmare una lacuna – qual era, appunto, quella dovuta all'originaria irrilevanza dei reati tributari sul piano della responsabilità degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001 – che appariva ormai ben difficilmente giustificabile (soprattutto) dopo che, per effetto di alcuni interventi integrativi, il novero dei reati presupposto della responsabilità degli enti si era arricchito finanche di «fattispecie estranee alle logiche di impresa e di profitto»¹. In particolare, ad un esame delle più significative fasi dell'evoluzione normativa sfociata nell'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231/2001 (da parte del d.l. n. 124 del 2019, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 157/2019, come

¹ Così SEVERINO P., *L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 127, la quale menziona, esemplificativamente, tanto il razzismo e la xenofobia quanto la falsità in monete e il terrorismo.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

successivamente interpolato dal d.lgs. n. 75 del 2020), individuate nella l. n. 4 del 1929, nella l. n. 516 del 1982, nel d.lgs. n. 74 del 2000 e nei successivi interventi di riforma dello stesso, nonché, quanto al piano sovranazionale, nella direttiva UE/2017/1371, seguono l'individuazione e la descrizione delle soluzioni esegetiche con le quali la giurisprudenza, in passato, aveva tentato di attrarre i reati tributari, allora ancora “grandi assenti” del d.lgs. n. 231/2001, nell'orbita della responsabilità degli enti (ad esempio, valorizzandone la natura di reati-fine o di reati-presupposto di fattispecie già ricomprese nel novero dei *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231/2001).

Dopo la conclusione dell'analisi dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale alla base dell'introduzione dei reati tributari tra i reati presupposto della responsabilità degli enti, speciale attenzione viene dedicata, nel secondo capitolo, alle diverse ipotesi criminose previste dall'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 e ai più rilevanti punti di intersezione tra le relative norme incriminatrici e la disciplina di cui al d.lgs. n. 231/2001 (ci si sofferma, in particolare, sulla configurabilità di una responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 rispetto a ipotesi di esteroinvestizione societaria, di stabili organizzazioni occulte, nonché di frodi carosello).

Il terzo capitolo dell'elaborato è incentrato sui più rilevanti profili problematici legati all'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità degli enti. La relativa trattazione, dapprima limitata alla dimensione “individuale” del singolo ente, si dilata, poi, sino a ricomprendere anche le aggregazioni societarie e, dunque, il piano della responsabilità degli enti nei gruppi di imprese.

Ebbene, sul versante della responsabilità del singolo ente, viene affrontata, in primo luogo, la questione della configurabilità di una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 in capo

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ad enti fiscalmente trasparenti, evidenziando la difficile (*rectius*: a nostro parere, impossibile) convivenza tra la trasparenza fiscale, da un lato, e quel rapporto strumentale e utilitaristico tra reato ed ente richiesto dall'art. 5, d.lgs. n. 231/2001, dall'altro lato. In secondo luogo, ci si sofferma sugli *indesiderata* dovuti alla (permanente) vigenza del principio di autonomia della responsabilità degli enti di cui all'art. 8, d.lgs. n. 231/2001 (*recte*: alla perdurante interpretazione giurisprudenziale dello stesso come applicabile anche alle mere cause di non punibilità) e, in particolare, all'irrilevanza, sul piano della responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, del pagamento del debito tributario di cui alla causa di non punibilità prevista dall'art. 13, d.lgs. n. 74/2000. Infine, specifica attenzione è dedicata alla questione della compatibilità tra il principio del *ne bis in idem* e il nuovo regime di responsabilità degli enti (al contempo) per illeciti amministrativi tributari e per illeciti amministrativi dipendenti da reati tributari.

La questione della configurabilità di una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 nell'ambito dei gruppi di imprese è poi oggetto di trattazione nella seconda parte del terzo capitolo: ad un'iniziale analisi delle più rilevanti problematiche di carattere generale connesse alla responsabilità degli enti che siano parte di un gruppo di imprese seguono l'individuazione e l'esame delle criticità che emergono ogniqualvolta tali enti facciano (anche) parte di un consolidato fiscale (nazionale o mondiale) o di un gruppo IVA.

Infine, al quarto capitolo dell'elaborato è affidata la trattazione dell'istituto dell'adempimento collaborativo. L'iniziale esame della disciplina di riferimento consente di porre le basi per concentrarsi, poi, in modo specifico, sull'importanza del ruolo che una corretta (e più incisiva) implementazione di tale regime potrebbe svolgere, in termini

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di prevenzione dei reati presupposto di riferimento, sul piano della responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Obiettivo della presente trattazione è dimostrare che, sebbene l'introduzione dei reati tributari nel novero dei *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231/2001 debba essere salutata senz'altro con favore, avendo colmato una lacuna divenuta ormai ben difficilmente giustificabile, tuttavia, il legislatore avrebbe dovuto associare a tale riforma di carattere additivo specifici interventi normativi, di pari rilevanza, volti a rimediare alle più rilevanti criticità ad essa connesse. Dovendo constatare la (originaria e perdurante) assenza di "accortezze normative" di tal fatta, non si può che auspicare che il legislatore assuma presto nuova consapevolezza della problematicità dell'introduzione dei reati tributari tra i reati presupposto della responsabilità degli enti e intervenga, di conseguenza, al fine di risolvere (quantomeno) ciascuna delle diverse questioni esegetiche e applicative delle quali si è cercato di dare atto nel corso della presente trattazione.

CAPITOLO I

La responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reati tributari: l'acme di un'incerta evoluzione normativa e giurisprudenziale.

1. Le principali fasi dell'evoluzione normativa - 1.1. L'origine del diritto penale tributario: la l. n. 4 del 1929 - 1.2. Tra panpenalismo e diritto penale d'autore: la l. n. 516 del 1982 ("Manette agli evasori") - 1.3. Il (parziale) superamento del particolarismo tributario: il d.lgs. n. 74 del 2000 - 1.4. Il d.l. n. 124 del 2019 e il d.lgs. n. 75 del 2020 (cenni) 1.5. «Se vogliamo che (quasi) tutto rimanga come è, bisogna che (quasi) tutto cambi»: le poche, ma permanenti tracce del particolarismo tributario nel d.lgs. n. 74 del 2000 - 2. I tentativi giurisprudenziali di attrarre i reati tributari nell'orbita della responsabilità dell'ente prima dell'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001 - 2.1. I reati tributari quali reati-fine del delitto di associazione per delinquere - 2.2. I reati tributari quali reati-presupposto del delitto di autoriciclaggio - 2.3. Il concorso tra reati tributari e truffa ai danni dello Stato - 2.4. La confisca nei confronti dell'ente: le Sezioni Unite *Gubert* - 3. L'introduzione dei reati tributari nel d.lgs. n. 231 del 2001 - 3.1. La direttiva (UE) 2017/1371 ("direttiva PIF") - 3.2. Il primo passo dell'ordinamento: il d.l. n. 124 del 2019 e la l. n. 157 del 2019 - 3.3. Il recepimento definitivo della direttiva: il d.lgs. n. 75 del 2020.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

1. Le principali fasi dell'evoluzione normativa

1.1. L'origine del diritto penale tributario: la l. n. 4 del 1929

«Il legislatore tra le onde della vita quotidiana lascia giocare ai suoi piedi le azioni, che dopo raccoglie con mano pigra per elevarle a fattispecie delittuose a causa della loro intollerabilità»².

La metafora del Binding sembra non trovare cittadinanza nel diritto penale tributario contemporaneo. Se il principio di offensività e di sussidiarietà impongono al legislatore di intervenire con estrema cautela in materia penale, selezionando *cum grano salis* i fatti meritevoli di incriminazione, il diritto penale tributario, lungi dall'essere connotato da quel *self-restraint* legislativo e da quella stabilità che appaiono necessari, in ragione della particolare natura dello strumento penale, è stato esposto a continui interventi di riforma derivanti «più che dai principi costituzionali che caratterizzano il settore penale, da pressanti esigenze 'di cassa'»³.

È innegabile, infatti, che «negli ultimi anni sui reati tributari si sono poi esercitati un po' tutti i Governi, da Monti a Renzi, a conferma dell'irresistibile tentazione di mettere le mani su un campo del diritto penale dell'economia ancora più bisognoso di altri di un minimo di

² Trattasi della metafora di BINDING K., *Lehrbuch des Germeinen Deutschen Strafrechts*, Leipzig, 1902, 20, così come richiamata (*ex multis*) da FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2010, 32. Gli Autori, soffermandosi sul "carattere frammentario" del diritto penale (e rinviando, per un esempio inerente ai reati contro il patrimonio, a PEDRAZZI C., *Inganno ed errore nei delitti contro il patrimonio*, Milano, 1955), rilevano che «il legislatore, nel forgiare i modelli di reato, [...] si limita a dare veste giuridica a tipi di comportamento già ben profilati nella realtà sociale» (così 33).

³ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Milano, 2020, 70.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

certezza, manovrando soprattutto sul meccanismo delle soglie e con filosofie di intervento diverse»⁴.

A contraddistinguere gli interventi normativi che si sono succeduti nel tempo è, in particolare, la permeabilità del diritto penale tributario a quel “particolarismo”⁵ che consente al legislatore tributario di derogare ai principi generali che dominano gli altri settori dell’ordinamento, in ragione del preminente interesse sotteso alla relativa disciplina, ovverosia la tutela della ragione fiscale.

Al fine di apprezzare il peculiare, instabile, equilibrio che caratterizza il diritto penale tributario, occorre fare un passo indietro nel tempo e soffermarsi sul primo intervento normativo, di carattere generale⁶, in materia, ossia la legge 7 gennaio 1929, n. 4, rubricata “Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”, caratterizzata da numerose deroghe all’emanando codice penale, riconducibili non già a mere dimenticanze del legislatore⁷, bensì a scelte consapevoli dello stesso e, in particolare, al riconoscimento di cittadinanza, anche in ambito penalistico, al cosiddetto “particolarismo tributario”⁸. Quest’ultimo, come efficacemente rilevato in epoca

⁴ NEGRI G., *Manette agli evasori: la lunga marcia dal 1982 fino a Monti e Renzi*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 ottobre 2019.

⁵ Per un quadro generale: GENY F., *Le particularisme du droit fiscal*, in *Rev. trim. dr. civ.*, 1931, 797 ss., nonché D’AMELIO M., *L’autonomia dei diritti, in particolare del diritto finanziario, nell’unità del diritto*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, 1, 1 ss. In tema anche: TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2013, 78; FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, 8; GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 17.

⁶ Ad onore del vero, la l. 4/1929 era stata preceduta, di appena un mese circa, dalla l. 9 dicembre 1928, n. 2834, con la quale «furono introdotte sanzioni penali per l’omessa denuncia dei redditi, il compimento di atti diretti a sottrarre questi ultimi all’imposizione e la morosità nel pagamento di sei rate successive d’imposta» (NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000*, n. 74, Assago, 2000, 4).

⁷ Ben difficilmente ipotizzabili, dato che della legge in Parlamento si discuteva di fatto nello stesso momento in cui veniva forgiato il codice Rocco.

⁸ Per una disamina della normativa del 1929 v. GROSSO C.F., *Sanzioni penali e sanzioni non penali nell’illecito fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1978, 4, 1171 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

risalente, impone che «*chaque problème doit [...] être résolu en fait, d'après la loi fiscale, en tenant compte du climat, fiscal, si l'on peut dire, dans lequel il est posé, parce que le droit fiscal apparaît nécessairement indépendant des autres disciplines juridiques*»⁹.

L'autonomia – rispetto all'emanando codice penale – dell'intervento normativo del 1929, alla quale è dovuta la definizione dello stesso quale «micro parte generale di diritto penale, proprio del settore tributario»¹⁰, interessava molteplici aspetti.

In primo luogo, concorso di reati e continuazione erano oggetto di una disciplina autonoma rispetto a quella di cui all'art. 81 c.p. Secondo l'art. 8 della l. n. 4 del 1929, infatti, «1. Per ogni violazione della stessa disposizione di legge si applica la relativa sanzione. 2. Non di meno, nel caso di più violazioni commesse anche in tempi diversi in esecuzione della medesima risoluzione, la sanzione può essere applicata una sola volta, tenuto conto delle circostanze dei fatti e della personalità dell'autore delle violazioni. 3. In tal caso la sanzione è applicata in misura superiore a quella stabilita dalla legge per una sola violazione, purché non si superi la metà dell'ammontare complessivo

⁹ Così si esprimeva (dando, peraltro, implicitamente atto del fatto che già negli anni '30 del Novecento la normativa tributaria era fortemente influenzata dagli "umori" della società), TROTABAS L., *Précis de science et législation financières*, Parigi, 1935, come citato da DUS A., *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, 10 (nota n. 12). In tema, particolarmente interessanti sono le riflessioni di CONSULICH F., *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 3, 1398, il quale ricollega la specialità del diritto penale tributario non solo a ragioni storiche e politico-criminali, ma anche a «cause strutturali. Si tratta di reati che possiedono una cifra identitaria che li distingue da tutti gli altri illeciti economici: non sono collocati in un contesto lecito di base di cui distorcono le regole di funzionamento (si pensi agli abusi di mercato), né a ben vedere sono confinabili ad un preciso campo di attività, diversamente da quanto accade per i reati societari, ambientali e così via». L'Autore specifica, poi, che il delitto tributario, «pur essendo un delitto economico quanto a contenuto, [...] diverge dagli altri illeciti del diritto penale commerciale, poiché non sanziona la *mala gestio* di un rischio socialmente tollerato, ma semplicemente "castiga" la disubbidienza ad un comando dello Stato».

¹⁰ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 39.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

delle pene, delle pene pecuniarie e delle soprattasse, che si sarebbero dovute applicare calcolando le singole violazioni».

Inoltre, le contravvenzioni per le quali era comminata la sola pena dell'ammenda potevano essere estinte per oblazione non già sulla base di quanto previsto dall'art. 162 c.p., bensì applicando la disciplina prevista dagli artt. 13 e 14 della legge stessa. Secondo l'art. 13, in particolare, «1. Per le contravvenzioni punibili con la sola pena dell'ammenda, non superiore nel massimo a lire mille, il colpevole è ammesso a pagare, nell'atto della contestazione della contravvenzione, una somma a favore dello Stato pari complessivamente all'ammontare del tributo e della soprattassa e del sesto del massimo dell'ammenda stabilita dalla legge. 2. Il pagamento estingue il reato e non si fa luogo alla compilazione del processo verbale della contravvenzione». L'art. 14 specificava poi che «1. Per le contravvenzioni prevedute nell'articolo precedente, quando il colpevole non abbia esercitato la facoltà ivi stabilita, e per ogni altra contravvenzione, per la quale la legge stabilisce soltanto la pena dell'ammenda, il colpevole è ammesso a fare domanda di oblazione. 2. La domanda di oblazione è irrevocabile e può essere fatta in qualunque stato del procedimento, ma prima che il decreto di condanna sia divenuto esecutivo e, quando sia stata fatta opposizione, prima dell'apertura del dibattimento innanzi l'autorità giudiziaria di primo grado. 3. La domanda di oblazione può essere respinta avuto riguardo alla particolare gravità del fatto o alla personalità del contravventore».

Ancora, l'art. 16 della l. n. 4 del 1929 riservava alle contravvenzioni ivi previste – per le quali era comminata la sola pena dell'ammenda – un termine di prescrizione di tre anni, mentre nell'emanando codice penale l'estinzione per prescrizione delle contravvenzioni punibili con la sola pena dell'ammenda era subordinata

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

al decorso di un termine di diciotto mesi, essendo il maggiore termine triennale riservato invece alle contravvenzioni per le quali era prevista la pena dell'arresto¹¹.

L'influenza del particolarismo tributario era resa particolarmente chiara, poi, dal principio di ultrattività sancito dall'art. 20 della l. n. 4 del 1929, secondo il quale «Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni entrano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione». Come evidente, l'ultrattività delle norme penali tributarie¹², in applicazione del principio *tempus regit actum*, si poneva in esplicito contrasto con la disciplina dell'emanando codice Rocco in tema di applicazione della legge penale nel tempo e, in particolare, con il principio di applicazione retroattiva della legge più favorevole al reo, di diretta rilevanza costituzionale¹³. Tuttavia, la Corte costituzionale, più volte chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'art. 20 della l. n. 4 del 1929, non ha mai accolto le relative

¹¹ Secondo la versione originaria dell'art. 157, comma 1, nn. 5 e 6, la prescrizione estingueva il reato «5. in tre anni, se si tratta di contravvenzione per cui la legge stabilisce la pena dell'arresto; 6. in diciotto mesi, se si tratta di contravvenzione per cui la legge stabilisce la pena dell'ammenda».

Il termine di prescrizione in questione è stato poi fissato in anni due dalla l. 24 novembre 1981, n. 689 e, infine, in quattro anni dalla l. 5 dicembre 2005, n. 251.

¹² Sul tema la dottrina è vastissima: *ex plurimis*, PAGLIARO A., *La legge penale nel tempo, voce*, in *Enc. Dir.*, XXIII, 1973, 1073; BRICOLA F.- SGUBBI F., *Istituzioni di diritto penale*, Bologna, 1994, 208, ROMANO M., *Commentario sistematico al codice penale*, I, Milano, 2004, 72, MANZINI V., *Trattato di diritto penale*, Torino, I, 1950, 340, ALAGNA R., *La legge tributaria penale nel tempo, tra eccezioni legislative e forzature interpretative*, in *Dir. pen. cont.- Riv. trim.*, 2013, 1, 55 ss.

¹³ Per una critica al principio di ultrattività delle norme penali tributarie: FLORA G., *La legge penale tributaria*, in *Dig. disc. pen.*, VII, Torino, 1993, 391; SEVERINO P., *Successione di leggi penali nel tempo*, in *Enc. giur.*, XXX, Roma, 1993, 7. Per un'analisi approfondita del tema: ALAGNA R., *La legge penale tributaria nel tempo: tra eccezioni legislative e forzature interpretative*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2013, 1, 55 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

questioni¹⁴, consentendone, dunque, la costante applicazione sino all'abrogazione, avvenuta con l'art. 24 del d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 507.

Secondo la Corte costituzionale, l'ultrattività propria delle norme penali tributarie, in quanto «diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che [...] è costituzionalmente differenziato [...] ed esige una tutela particolare. [...] Il trattamento meno favorevole che, sotto il profilo in esame, viene riservato agli autori di reati finanziari, relativi a tributi dello Stato, rispetto agli autori di reati comuni, non appare irragionevole in quanto correlato all'esigenza di mantenere costante nel tempo – anche dopo che siano intervenute modifiche legislative – l'efficacia di prevenzione generale delle disposizioni penali poste a tutela dell'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi. L'ultrattività delle leggi penali tributarie, come completamento della ultrattività delle leggi tributarie stesse, tende a meglio garantire il puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento di uno dei doveri inderogabili di solidarietà nazionale che ad essi competono e dai quali dipende, in misura crescente, l'operatività e l'esistenza stessa dello Stato moderno. La peculiare rilevanza dell'interesse tutelato è, d'altronde,

¹⁴ Corte cost., 10 gennaio 1978 (dep. 16 gennaio 1978), n. 6, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 19 dicembre 1977 (dep. 22 dicembre 1977), n. 158, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 4 luglio 1977 (dep. 14 luglio 1977), n. 134, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 12 novembre 1976 (dep. 24 novembre 1976), n. 231, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 10 dicembre 1975 (dep. 17 dicembre 1975), n. 245, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 18 giugno 1975 (dep. 3 luglio 1975), n. 182, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 9 aprile 1975 (dep. 16 aprile 1975), n. 89, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 5 dicembre 1974 (dep. 11 dicembre 1974), n. 279, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 28 maggio 1974 (dep. 6 giugno 1974), n. 164, in www.cortecostituzionale.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sottolineata dalla collocazione costituzionale delle leggi tributarie – e di quelle, connesse, di bilancio – per le quali non è ammesso il ricorso al *referendum* popolare abrogativo (art. 75, comma secondo, Cost.). Vertendosi in area riservata alla discrezionalità del legislatore, quest'ultimo può, ovviamente, adottare anche per i reati finanziari relativi a tributi dello Stato o per alcuni di essi il medesimo trattamento riservato ai reati comuni, ove ritenga ugualmente o meglio garantita, con mezzi diversi, la soddisfazione dell'interesse protetto»¹⁵.

D'altronde, la *ratio* sottesa all'art. 20, l. n. 4/1929 è stata ricostruita in modo analogo alle pronunce della Corte costituzionale da autorevole dottrina, evidenziando che «le ragioni che hanno indotto alla inapplicabilità del “*favor rei*” sono di natura finanziaria. Si è voluto in sostanza impedire che il contribuente, fidando sui futuri mutamenti in senso a lui favorevole della legislazione fiscale, sia ancor più portato alla evasione fiscale»¹⁶.

Particolare era, infine, la disciplina, di carattere sostanziale e processuale, con la quale la l. n. 4 del 1929 definiva il rapporto tra illecito penale e illecito amministrativo, come anche tra sanzione penale tributaria e sanzione amministrativa tributaria.

Sul fronte sostanziale, l'art. 3 della l. n. 4 del 1929 disciplinava il rapporto tra sanzione penale e sanzione amministrativa¹⁷ in termini di alternatività, riservando alla seconda uno spazio di operatività limitato e sussidiario rispetto alla prima. Secondo il primo comma dell'art. 3, infatti, «Le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle

¹⁵ Corte cost., 10 gennaio 1978 (dep. 16 gennaio 1978), n. 6, cit.

¹⁶ MARTORANA A., *Diritto penale tributario e procedura penale tributaria*, Piacenza, 1960, 14.

¹⁷ Preme rilevare che sia l'obbligazione al pagamento della sanzione amministrativa, di cui all'art. 3, sia l'obbligazione al pagamento della soprattassa a favore dello Stato, di cui all'art. 5, erano ricondotte nell'alveo delle obbligazioni civili. Sul punto, LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 42.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

norme in esse contenute, e che non costituisca reato, sorga per il trasgressore l'obbligazione al pagamento di una somma, a titolo di pena pecuniaria, a favore dello Stato».

Quanto al piano processuale, il quarto comma dell'art. 21 della l. n. 4 del 1929 così disponeva: «per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia».

L'art. 21 mirava a garantire che l'accertamento dell'imposta dovuta dal contribuente e del *quantum* dallo stesso (eventualmente) evaso non fosse demandato ad un giudice, qual è quello penale, «non specializzato in una materia a così alto tasso tecnico, quale quella tributaria»¹⁸.

Sebbene volto a perseguire un fine non irragionevole, il meccanismo previsto dalla norma *de qua*, noto come “pregiudiziale tributaria”, ascrivendo alla definitività dell'accertamento del tributo in sede amministrativa la qualità di condizione di procedibilità del reato tributario, produceva, però, un effetto sostanzialmente criminogeno¹⁹. Infatti, l'elevato carico del contenzioso gravante sulle Commissioni tributarie e la lunghezza dei tempi necessari per pervenire ad un accertamento definitivo in sede amministrativo-tributaria²⁰ si rivelarono dei veri e propri ostacoli all'accertamento e, soprattutto, alla repressione degli illeciti tributari penali. Difatti, sebbene la prescrizione del reato tributario rimanesse sospesa sino alla data della definitività

¹⁸ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 6.

¹⁹ Così si esprimeva, incisivamente: GROSSO C.F., *Sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale*, cit., 1187.

²⁰ Fino alla riforma di cui ai d.lgs. 545 e 546 del 1997 il processo tributario si articolava in tre gradi di giudizio, ai quali si aggiungeva il giudizio di legittimità.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'accertamento²¹ e, dunque, il tempo necessario per accertare in maniera definitiva il tributo non potesse determinare l'estinzione del reato per prescrizione, all'esito del processo tributario l'interesse delle Procure alla persecuzione dei reati tributari risultava grandemente scemato²². L'effetto sostanzialmente criminogeno della pregiudiziale tributaria portò, infine, come si vedrà nel prosieguo, il legislatore a prendere le distanze da tale meccanismo, mediante abrogazione del quarto comma dell'art. 21 da parte dell'art. 13 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429 conv., con modifiche, dalla l. 7 agosto 1982, n. 516²³.

1.2. Tra panpenalismo e diritto penale d'autore: la l. n. 516 del 1982 ("Manette agli evasori")

Dopo l'entrata in vigore della l. n. 4 del 1929 il settore penale tributario è stato interessato da molteplici interventi di riforma.

Particolarmente significativa, in punto di trattamento sanzionatorio, è la riforma tributaria degli anni Settanta, con la quale la pena detentiva ha assunto un ruolo fondamentale nell'ambito dell'arsenale punitivo dei reati tributari, essendo, inoltre, affiancata da pene accessorie notevolmente afflittive²⁴. La forza deterrente di tali

²¹ Tale principio era stato affermato solo in sede giurisprudenziale sino all'intervento dell'art. 56, d.P.R. 600/1973 e dell'art. 58, d.P.R. 633/1972, con i quali esso è stato cristallizzato in via normativa, rispettivamente, in materia di imposte sui redditi e imposta sul valore aggiunto.

²² LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 45.

²³ *In extremis*, preme rilevare che l'intervento abrogativo menzionato risultava rispettoso del principio di fissità previsto dall'art. 1, comma 2, della l. n. 4 del 1929, secondo il quale «Le disposizioni della presente legge, e in quanto questa non provveda, quelle del Libro primo del Codice penale, non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate».

²⁴ Se già con il d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 la pena detentiva faceva la propria comparsa nell'arsenale sanzionatorio dei reati tributari, in luogo della pena pecuniaria che caratterizzava la disciplina di cui alla l. 4/1929, «per assistere ad un vero e proprio

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sanzioni, in astratto indubbia, si rivelò, però, in concreto, marginale: a causa del meccanismo di cui alla pregiudiziale tributaria, infatti, le neo-introdotte pene detentive risultavano nulla più che «tigri di carta»²⁵.

Tra i successivi interventi legislativi in materia penale-tributaria, assume poi una posizione di rilievo quello di cui alla l. 7 agosto 1982, n. 516 (di conversione, con modifiche, del d.l. 10 luglio 1982, n. 429), il quale manifesta un radicale mutamento di prospettiva del legislatore rispetto al sistema previgente, avendo riconosciuto il legislatore al diritto penale un ruolo centrale nell'ambito della prevenzione del fenomeno evasivo.

Come evidenziato da autorevole dottrina, «fino agli anni '80 l'importanza storico-culturale del diritto penale tributario nel nostro paese era assolutamente marginale, in quanto non esisteva un complesso ed articolato sistema normativo diretto a sanzionare penalmente l'evasore fiscale. Per lo più l'«evasore fiscale» non era considerato gravemente, dalla generalità dei consociati, sotto il profilo sociale e sotto il profilo etico, e non mancava anzi chi sosteneva essere moralmente apprezzabile sottrarre denaro ad uno Stato sperperatore del pubblico denaro per destinarlo ad investimenti produttivi»²⁶.

salto qualitativo bisogna attendere la riforma tributaria dell'inizio degli anni settanta, cui si accompagna una brusca impennata delle risposte punitive: reclusione da uno a cinque anni per la sottrazione al pagamento dell'IVA ed il conseguimento di indebiti rimborsi (art. 50 commi 1 e 2 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633); reclusione da fino a tre anni per l'emissione o annotazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 50 comma 3 d.P.R. 633/1972); arresto fino ad un massimo di tre anni per l'omessa, incompleta o infedele dichiarazione dei redditi (art. 56 comma 1 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600); reclusione da sei mesi a cinque anni per la frode fiscale (art. 56 comma 3 d.P.R. 600/1973)» (NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000*, n. 74, cit., 5).

²⁵ L'espressione è di NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000*, n. 74, cit., 6.

²⁶ CARACCIOLI I., *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992, 11. In tema AMODIO E., *I reati economici nel prisma dell'accertamento processuale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 4, 1498, per il quale «La falsa rappresentazione del reddito riduce il carico fiscale e consente all'impresa di operare nel mercato con maggiori *chances* competitive. Qui è la struttura economica imprenditoriale a

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ebbene, il legislatore del 1982 si muove in controtendenza rispetto al passato e interviene tanto sul terreno sostanziale quanto sul piano processuale.

Quanto al diritto penale sostanziale, la l. n. 516 del 1982 «sposta il baricentro degli illeciti dal momento dell'evasione a quello della violazione di regole formali, funzionali a garantire il regolare

ricavarne un vantaggio, anche se talvolta ciò non accade perché il frutto del risparmio tributario viene dirottato in circuiti esterni all'impresa. Si può quindi parlare di un abuso nella tutela dell'interesse aziendale per segnalare che il profitto conseguito mira ad irrobustire l'impresa, pur risolvendosi in una offesa all'interesse protetto dall'art. 53 Cost. che esige l'adempimento del dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva». Considerazioni critiche sono espresse da SALCUNI G., *La parte generale dei reati tributari*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 701, il quale evidenzia che «non sempre il risparmio di spesa dovuto all'illecito tributario viene, per così dire, reinvestito nella competitività dell'impresa, ma spesso prende altre strade e si alloca nei c.d. paradisi fiscali». Sul punto, con uno sguardo all'epoca contemporanea, CONSULICH F., *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, cit., 1354-1355 rileva che «Il precetto evangelico (*date a Cesare quel che è di Cesare...*) fonda la legittimità, quasi trascendente, della pretesa tributaria, ma si scontra da sempre con una traduzione difficoltosa *nel diritto penale* e con un atteggiamento ambiguo *nella cittadinanza*, almeno in Italia», ravvisando le ragioni di quest'ultimo sia nella «oggettiva iniquità della pressione tributaria generata dal nostro sistema impositivo» sia nelle «complicazioni burocratiche». In tema FLICK G. M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014, 18 evidenzia che «la richiesta di chiarezza e di certezza da parte del fisco nei rapporti con il contribuente è certamente fondata e meritevole di accoglimento sotto molteplici profili, tutti agevolmente intuibili; ad essa però deve corrispondere quanto meno una disponibilità alla trasparenza da parte del contribuente. È un prezzo equo e proporzionato da pagare, ove si ponga mente alla pericolosità e gravità dell'evasione fiscale; alle sue dimensioni inaccettabili sul piano culturale, sociale ed economico, prima che giuridico, nell'attuale contesto di crisi del nostro paese; alla violazione macroscopica dei principi di eguaglianza e di solidarietà da parte di essa. Parlare di capacità criminogena dell'evasione fiscale non è un'esagerazione, se si pensa alle connessioni strette tra essa e la criminalità economica; a quelle altrettanto strette tra quest'ultima, la corruzione e la criminalità organizzata. Il cittadino-contribuente rivendica giustamente il diritto alla comprensibilità delle pretese fiscali e alla certezza di esse e delle loro conseguenze in caso di violazione; però è egualmente giusto pretendere da lui l'adempimento del dovere di trasparenza. Altro e diverso problema è quello dell'eccessività della pressione fiscale, che non può tuttavia essere risolto a livello di evasione come "obiezione distorta di coscienza" a carattere individuale, secondo la regola del "fai da te", o più semplicemente come alibi per l'evasione fiscale».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

svolgimento dell'attività di accertamento [...] con la conseguenza dell'assoggettamento a sanzione penale anche in assenza di evasione»²⁷.

La legge affida, dunque, a meri reati ostacolo la tutela penale del settore tributario, così di fatto allontanando il diritto penale tributario dal principio di offensività²⁸.

Vediamo pertanto di soffermarci sulle scelte d'incriminazione di cui alla l. 516 del 1982, al fine di valutare la conformità al principio di offensività delle norme incriminatrici ivi previste, poste a tutela non già dell'interesse fiscale sostanziale (ovvero la riscossione dei tributi da parte dell'Erario), bensì di un bene ad esso strumentale, consistente nell'attività di accertamento.

Se è vero che l'interesse alla percezione dei tributi, quale bene giuridico che viene in considerazione nel settore penal-tributario, può ben essere tutelato anche mediante la previsione di fattispecie di pericolo, la dottrina si è interrogata in merito alla legittimità del ricorso, da parte della l. n. 516 del 1982, a reati ad offesa funzionale, incentrati su fatti offensivi non già del bene finale (ovvero la percezione dei tributi da parte dell'Erario), bensì di beni meramente strumentali (come, ad

²⁷ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 49.

²⁸ Secondo PERINI A., *Elementi di diritto penale tributario*, III edizione, Torino, 1999, 57, nella l. n. 516 del 1982 «è il sospetto di evasione a fungere da inquietante protagonista». MELIS G., *Gli interessi tutelati*, in (diretto da) GIOVANNINI A., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, II, Milano, 2016, 1306 rileva che «la l. n. 516/1982 aveva indubbiamente sacrificato il principio di offensività del reato, prestandosi a colpire anche inosservanze concretamente innocue sul piano del prelievo tributario o che addirittura finivano per risolversi in un vantaggio per il fisco». Sul principio di offensività, *ex multis*: BRICOLA F., *Voce "Teoria generale del reato"*, in *Noviss. dig. it.*, XIX, Torino, 1973, 15; PADOVANI T., *Diritto penale*, Milano, 2017, 104-108; DE LIA A., *"Ossi di seppia"? Appunti sul principio di offensività*, in *Arch. pen.*, 2019, 2, 1 ss.; PALAZZO F., *Offensività e ragionevolezza nel controllo di costituzionalità sul contenuto delle leggi penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1998, 2, 350 ss.; PARODI GIUSINO M., *I reati di pericolo tra dogmatica e politica criminale*, Milano, 1990. Per alcune riflessioni inerenti al rispetto di tale principio nel diritto penale tributario: MUSCO E., *Voce "Reati tributari"*, in *Enc. dir.*, *Annali*, I, Milano, 2007, 1039 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

esempio, «una funzione amministrativa di organizzazione o di controllo di un determinato settore»)²⁹.

Invero, sebbene sia innegabile che il procedimento di accertamento tributario abbia un ruolo fondamentale per la prevenzione dell'evasione nell'impianto di fiscalità di massa che caratterizza il nostro sistema impositivo, tuttavia, la scelta del legislatore del 1982 di salvaguardare (indirettamente) l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi mediante tutela (diretta) della funzione di accertamento – concretizzatasi nella sottoposizione a sanzione penale di condotte meramente prodromiche all'evasione – appariva incompatibile con il principio di offensività, in quanto le violazioni di obblighi formali da parte dei contribuenti, ivi incriminate, altro non erano che reati di pericolo presunto.³⁰

Il panpenalismo che caratterizzava la l. n. 516 del 1982 e che si estrinsecava nell'attribuzione di rilevanza penale a violazioni di obblighi formali da parte del contribuente, prive di alcun carattere offensivo rispetto all'interesse erariale alla riscossione dei tributi, dipendeva da due fattori.

In primo luogo, l'intento che aveva mosso il legislatore: combattere non tanto il fenomeno evasivo quanto piuttosto l'evasore, dando vita a una tipica figura di “diritto penale d'autore”. Non a caso, la l. n. 516 del 1982 è stata presentata all'opinione pubblica come “Manette agli evasori”, così disvelando il cedimento legislativo alla

²⁹LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 17.

³⁰LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 52. Di «amministrativizzazione della tutela penale tributaria» parla, condivisibilmente, NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 10, il quale ne evidenzia la tensione, oltre che con il principio di offensività, anche con il principio di *extrema ratio* dell'intervento penale, rilevando come, «invertendo la naturale scala di valori tra illecito penale ed illecito amministrativo, si criminalizzasse l'inadempimento di semplici obblighi contabili per lasciare alla (sola) sanzione amministrativa il compito di reprimere la “vera” evasione».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

deriva del diritto penale del nemico³¹, tutt'altro che ignota agli studiosi del diritto penale contemporaneo³².

In secondo luogo, l'opzione per l'incriminazione di reati prodromici all'evasione era dovuta a ragioni di carattere processuale e, in particolare, probatorio, strettamente connesse al (non a caso contestuale) abbandono, da parte del legislatore, del meccanismo della pregiudiziale tributaria. Infatti, come brevemente anticipato, l'estensione dell'ambito operativo della tutela penale nel settore tributario è il risultato dell'intervento, da parte del legislatore del 1982, non solo sul piano sostanziale, ma anche sul piano processuale: in

³¹ Per alcuni interessanti spunti critici in tema di diritto penale del nemico, si rinvia, *ex multis*, a PALAZZO F., *Contrasto al terrorismo, diritto penale del nemico e diritti fondamentali*, in *Questione giustizia*, 2006, 4, 666 ss., e DONINI M., *Il diritto penale di fronte al "nemico"*, in *Cass. pen.*, 2006, 2, 735 ss. Il contrasto tra tale deriva esegetica e l'art. 25 Cost. è agevolmente evincibile, tra l'altro, dalle riflessioni di BRICOLA F., *Commento all'art. 25 commi 2 e 3*, in (a cura di) BRANCA G., *Commentario della Costituzione*, Bologna, 1981, 227 ss.

³² Tra gli interventi più recenti, indicativi del ritorno alla logica del diritto penale "del nemico" piuttosto che "del fatto", si pensi, a titolo meramente esemplificativo: al reato di esercizio molesto dell'accattonaggio, introdotto dalla l. 1° dicembre 2018, n. 13226 all'art. 669-bis c.p.; alla l. 9 gennaio 2019, n. 3, cosiddetta "spazza-corrotti"; alla l. 19 dicembre 2019, n. 157 (di conversione, con modifiche, del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124), cosiddetta "manette ai grandi evasori". Per alcune interessanti riflessioni intorno alla deriva populista che talvolta interessa il diritto penale v. DONINI M., *Populismo e ragione pubblica*, Modena, 2019; FORTI G., *Una prospettiva "diabolicamente" umana sul rapporto tra norma e sanzione nell'ordinamento penale*, in (a cura di) PALIERO C.E. - F. VIGANÒ F. - BASILE F. - GATTA G.L., *La pena ancora: tra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, Milano, 2018, 201 ss.; PALAZZO F. - VIGANÒ F., *Diritto penale. Una conversazione*, Bologna, 2018, 54 ss.; EUSEBI L., *L'insostenibile leggerezza del testo: la responsabilità perduta della progettazione politico-criminale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 4, 1668 ss.; BRUNELLI D., *Il disastro populistico*, in *Criminalia*, 2014, 254 ss.; VIOLANTE L., *Populismo e plebeismo nelle politiche criminali*, in *Criminalia*, 2014, 197 ss.; FIANDACA G., *Populismo politico e populismo giudiziario*, in *Criminalia*, 2013, 95 ss.; PULITANÒ D., *Populismi e penale. Sulla attuale situazione spirituale della giustizia penale*, in *Criminalia*, 2013, 123 ss.; LÜDERSEN K., *Il declino del diritto penale*, Milano, 2005, (in particolare) 101-110. Sulla recente riscoperta del diritto penale d'autore da parte del legislatore italiano, nonché sul legame tra esso e il populismo penale, sia consentito rinviare a CROCE M., *Dall'omessa depenalizzazione del reato di immigrazione clandestina alla riforma della legittima difesa: le nuove sfide per la Costituzione tra populismo, nazionalismo e strumentalizzazione dell'ordinamento penale*, in *Forum dei quaderni costituzionali*, 31 gennaio 2019.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

particolare, coerentemente con la su descritta anticipazione della “soglia di rilevanza penale” a fatti meramente prodromici rispetto all’evasione, l’art. 13 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. con modifiche in l. 7 agosto 1982, n. 516, ha abrogato l’ultimo comma dell’art. 21 della l. n. 4 del 1929, così abolendo la “pregiudiziale tributaria”, la quale aveva fino ad allora fortemente ostacolato, di fatto, l’accertamento e la repressione degli illeciti penali.³³

Sebbene la scelta del legislatore di abolire la pregiudiziale tributaria abbia allontanato il rischio criminogeno proprio della stessa, preme rilevare che tale obiettivo avrebbe potuto essere egualmente raggiunto percorrendo un’altra via, ovvero riformando il processo tributario. Invero, se, da un lato, l’abolizione della pregiudiziale tributaria pareva soddisfare pienamente l’intento legislativo di garantire piena efficacia allo strumento penalistico tributario, assicurando la perseguibilità dei reati tributari a prescindere dall’evoluzione del processo dinanzi alle commissioni tributarie, così consentendo al processo penale di muoversi lungo un binario parallelo e autonomo rispetto a quello del primo, dall’altro lato, la soluzione alternativa, ovverosia la riforma del contenzioso tributario, al fine di pervenire alla definizione dei relativi giudizi in tempi rapidi e certi, sarebbe stata certamente più gravosa per il legislatore.

³³ Come rilevato da CONSO G., *Relazione introduttiva*, in AA. VV., *Le sanzioni in materia tributaria. Atti del convegno di Sanremo del 21 ottobre 1978*, Milano, 1979, 16, la «legislazione, dal 1929 imperniata in tema di imposte dirette sulla cosiddetta pregiudiziale tributaria, al punto che l’azione penale può essere instaurata soltanto a distanza di molti anni, ha rivelato drasticamente che la previsione della sanzione penale detentiva – in forme che dovranno essere riviste, perché in certi casi eccessive, in altri troppo lievi [...] – non solo non funziona, ma neppure è in grado di funzionare. Si tratta di un dato chiunque di noi, in base a quelle che sono le notizie quotidiane ed un’esperienza giudiziaria anche approssimativa, non può non riconoscere valido. Ed invero, nei primi vent’anni del dopoguerra risulterebbero all’incirca cinquanta i processi penali instaurati nel settore della evasione delle imposte dirette: una cifra irrisoria, anzi risibile, che basta di per sé solo ad esigere una decisiva forma di intervento».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La pregiudiziale tributaria rispondeva alla necessità di garantire che l'evasione fiscale fosse accertata da soggetti esperti della materia tributaria, tali non potendo ritenersi i giudici penali³⁴. Il superamento di tale meccanismo ha posto, quindi, il legislatore di fronte al problema di rinvenire una soluzione che assicurasse che quanti sarebbero stati chiamati a pronunciarsi in materia penale-tributaria avessero le competenze necessarie ad accertare la sussistenza, o meno, dei reati di riferimento.

Anche in tal caso, come in relazione all'alternativa all'abolizione della pregiudiziale tributaria, la strada seguita dal legislatore non è ritenuta da taluni³⁵ pienamente convincente nella parte in cui, invece che optare per l'incremento delle competenze di settore dei giudici ordinari (mediante adozione di misure organizzative che garantissero la specializzazione degli stessi, quantomeno ove assegnati a sezioni competenti in materia di reati tributari), ha preferito ridurre il campo di giudizio degli stessi, eliminando l'elemento evasivo dalle figure criminose di riferimento, trasformandole così in fattispecie meramente prodromiche di più agevole accertamento.³⁶ In sintesi, invece che

³⁴ Nel senso della comprensibilità, ma non condivisibilità dei timori nutriti dal legislatore, NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 22, rileva, da un lato, che «i magistrati ordinari vanno da tempo a comporre le commissioni tributarie [...] senza che nessuno abbia eccepito la loro incompetenza a fronte della complessità della materia» e, dall'altro lato, che «in ogni caso, l'eventuale *gap* andrebbe colmato con opportune misure organizzative finalizzate alla formazione, negli uffici inquirenti e giudicanti, di adeguate professionalità (*pool*, sezioni incaricate in via esclusiva della trattazione dei reati tributari)».

³⁵ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 7.

³⁶ Come evidenziato da FLICK G., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., 2, a seguito dell'abolizione della pregiudiziale tributaria, si «ritenne tuttavia di salvaguardare l'esigenza cui la pregiudiziale era stata preordinata: evitare di affidare al giudice penale accertamenti complessi in materia fiscale, rispetto ai quali esso non era preparato (come non lo è oggi). La soluzione fu quella di sganciare gli illeciti penali dall'evasione d'imposta e farli coincidere con condotte di facile riscontro a monte dell'evasione, in termini di inosservanza degli obblighi strumentali di documentazione a carico del contribuente: la fatturazione, la tenuta delle strutture contabili etc.; i reati prodromici all'evasione».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

avvicinare i giudici al tecnicismo della materia penale-tributaria, il legislatore ha preferito conformare quest'ultima alla competenza dei primi, lasciando che ragioni meramente processuali prevalessero su di un principio sostanziale che funge da chiave d'arco del diritto penale, ossia il principio di offensività³⁷.

Sul piano sanzionatorio, per effetto della previsione di reati meramente prodromici rispetto all'evasione – come tali caratterizzati da un disvalore alquanto contenuto – non potevano che essere comminate pene miti, come tali prive di un reale effetto deterrente: «processi spesso lunghi e costosi (in quanto “gravati” da indagini bancarie e patrimoniali, consulenze tecniche e perizie) si concludevano così con condanne irrisorie, quando non con declaratoria di estinzione del reato per oblazione [...] sembrando ai più che il nuovo sistema fosse una tela di ragno intessuta in modo da intrappolare la mosca, ma che lasciava passare il calabrone»³⁸.

In senso critico, sul punto, si è rilevato che «con la l. 516/82 il legislatore, preoccupato di far fronte alle “emergenze” del momento (esigenze di bilancio, elevato livello dell'evasione, scarsa funzionalità dei meccanismi preventivo-repressivi di carattere amministrativo, impasse del sistema sanzionatorio), abolita la pregiudiziale tributaria, ha costruito un sistema (teoricamente) altamente repressivo, disancorato però dai principi di una razionale politica criminale, in particolare nella prospettiva del principio di offensività, recependo modelli che in realtà erano (e sono) propri del diritto tributario (nel quale domina l'aspetto procedimentale), con il risultato di generare insanabili contraddizioni interne allo stesso apparato repressivo penale, che [...] ha minacciato sanzioni penali “a pioggia”, anche in relazione a

³⁷ DI AMATO A., *Diritto penale dell'impresa*, Milano, 2006, 452.

³⁸ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 11.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

mere irregolarità formali, [...] senza poi riuscire, in concreto, a colpire con pene adeguate i comportamenti realmente offensivi degli interessi finali che si volevano tutelare»³⁹.

Di notevole rilievo era poi, sempre in punto di trattamento sanzionatorio, l'art. 10 della l. n. 516 del 1982 che, superando il principio di alternatività tra sanzione penale e sanzione amministrativa di cui alla l. n. 4 del 1929, introduceva il diverso criterio del cumulo, prevedendo che l'applicazione delle sanzioni penali non escludesse quella delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Una tale deroga ai principi generali in tema di rapporto tra sanzione penale e sanzione amministrativa e, ancor prima, tra illecito penale e illecito amministrativo, seppur censurata per sospetto contrasto con l'art. 3 Cost., è stata "risparmiata" dalla Corte costituzionale, sulla base della seguente argomentazione: «il principio del cumulo delle pene pecuniarie e delle sanzioni penali – quale posto dalla norma censurata – rappresenta, sì, una disciplina differenziata rispetto all'opposto principio della specialità operante in generale per le sanzioni amministrative irrogabili per fatti che integrerebbero anche gli estremi di un reato, ma è nient'affatto irragionevole, né lesivo del principio di eguaglianza, attesa [...] la peculiarità delle violazioni finanziarie, per le quali legittimamente il legislatore - nell'esercizio della sua discrezionalità - può modulare la reazione dell'ordinamento giuridico al comportamento illecito del contribuente con una duplice sanzione, pecuniaria e penale»⁴⁰.

Alla l. n. 516 del 1982 si deve, infine, l'introduzione, nell'ambito del diritto penale tributario, di previsioni in tema di pene accessorie non

³⁹ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 55-56.

⁴⁰ Corte cost., 4 novembre 1991 (dep. 12 novembre 1991), n. 409, in www.cortecostituzionale.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

coincidenti con quelle codicistiche⁴¹, nonché di una peculiare disciplina in tema di (*dies a quo* del termine di) prescrizione⁴².

Non si allontanava particolarmente dalla disciplina codicistica l'art. 8 della l. n. 516 del 1982 – secondo il quale «L'errore sulle norme che disciplinano le imposte sui redditi e sul valore aggiunto esclude la punibilità quando ha cagionato un errore sui fatti che costituiscono reato a norma del presente decreto» – trattandosi di una riaffermazione del principio sancito dall'ultimo comma dell'art. 47 c.p., dovuta all'esigenza del legislatore del 1982 di contrastare l'interpretazione giurisprudenziale che distingueva tra norme *extra-penali* integratrici e

⁴¹ Art. 6 della l. n. 526 del 1982: «La condanna per uno dei delitti previsti nel presente decreto importa: 1) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissioni tributarie; 2) l'interdizione dai pubblici uffici, di cui all'articolo 28 del codice penale e dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni; 3) l'interdizione dagli uffici direttivi presso società ed altri enti con personalità giuridica per un periodo non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni. Sono considerati uffici direttivi quelli di amministratore, direttore generale, sindaco o componente di organi di controllo e liquidatore; 4) l'incapacità di stipulare contratti di appalto o fornitura con pubbliche amministrazioni per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre; 5) la sospensione per un periodo non inferiore a due mesi e non superiore a sei della patente per la guida di autoveicoli e dell'abilitazione per il comando e la condotta di navi da diporto e aeromobili da turismo, salvo che la patente o l'abilitazione sia necessaria per l'esercizio dell'attività professionale del soggetto; 6) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale».

Art. 7 della l. n. 516 del 1982: «La condanna per una delle contravvenzioni previste nel presente decreto importa l'interdizione per tre anni dall'ufficio di componente delle commissioni tributarie e la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale. La condanna all'arresto importa inoltre la sospensione dall'esercizio delle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore a due mesi e non superiore a un anno; l'applicazione per la stessa durata della pena accessoria di cui al n. 4) dell'articolo precedente e l'applicazione della pena accessoria di cui al n. 5) dello stesso articolo per un periodo non inferiore ad un mese e non superiore a tre».

⁴² Art. 9 della l. n. 516 del 1982: «Per i reati previsti nel presente decreto, la prescrizione incomincia a decorrere dal giorno in cui scade il termine per l'accertamento delle imposte sui redditi concernente il periodo di imposta in relazione al quale i reati sono stati commessi. La prescrizione tuttavia incomincia a decorrere dal giorno in cui avviene la notifica dell'avviso di accertamento o dal momento in cui la notizia del reato è pervenuta all'autorità giudiziaria, qualora tali fatti siano anteriori al termine indicato nel comma precedente».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

norme *extra*-penali non integratrici, riconducendo l'errore sulle prime all'art. 5 c.p. e l'errore sulle seconde all'art. 47, ultimo comma, c.p.⁴³

Il giudizio sull'intervento della l. n. 516 del 1982 non può essere, nel complesso, positivo. Se, nelle intenzioni del legislatore, le principali disposizioni in materia penale ivi previste a tutela dell'interesse fiscale, come Cariddi, avrebbero dovuto "attrarre" nel processo penale, e assoggettare al cumulo di sanzioni penali e amministrative, chiunque "si avvicinasse" all'evasione, offendendo l'interesse all'accertamento del tributo, nella pratica esse si rivelarono niente più che grida manzoniane.

Una puntuale critica della l. n. 516 del 1982 è riportata nella Relazione al d.lgs. n. 74 del 2000, nella quale, esaminando l'intervento normativo del 1982, si evidenziava che «frantumando il comparto punitivo in un pletorico complesso di figure criminose dall'impronta marcatamente "casistica", che si prestano a qualificare penalmente anche condotte concretamente prive di collegamento oggettivo e soggettivo con l'evasione d'imposta, esso ha determinato una eccessiva proliferazione dei procedimenti per reati tributari, gran parte dei quali relativi a fatti di scarsa rilevanza per gli interessi del fisco, con conseguente sovraccarico degli uffici giudiziari, le cui energie sono state così distolte dal perseguimento di vicende criminose degne di maggiore attenzione. Al tempo stesso, poi, proprio la rimarcata prospettiva di forte anticipazione della tutela penale ha "costretto" il legislatore del 1982 a comminare per larga parte delle ipotesi criminose pene particolarmente lievi, spesso tali da consentire l'oblazione, e dunque inidonee — ancorché irrogate all'esito di processi lunghi e costosi, quali normalmente risultano quelli tributari (che richiedono non

⁴³ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 46 e 47.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di rado consulenze tecniche, perizie o indagini bancarie) — a rappresentare un serio deterrente per l'evasione».

1.3. Il (parziale) superamento del particolarismo tributario: il d.lgs. n. 74 del 2000

L'inefficacia del sistema approntato dalla l. n. 516 del 1982 e l'incremento dei procedimenti penali gravanti sugli uffici giudiziari, dovuti all'incriminazione di fatti meramente prodromici all'evasione, nonché all'abolizione della pregiudiziale tributaria, ha portato il legislatore ad intervenire ben presto, nuovamente, sulla disciplina penale tributaria⁴⁴.

All'apice degli interventi di riforma della disciplina successiva alla l. n. 516 del 1982 si colloca, in particolare, il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74⁴⁵, con il quale il legislatore mirava a ridefinire il diritto penale tributario in modo da renderlo conforme ai principi generali dell'ordinamento penale⁴⁶. Infatti, nel rispetto del principio di

⁴⁴ Tra essi, meritano in particolare di essere ricordati: la l. 15 maggio 1991, n. 154, di conversione del d.l. 16 marzo 1991, n. 83 (con il quale si riproponevano le modifiche precedentemente riportate nel d.l. 14 gennaio 1991, n. 7, non convertito tempestivamente); il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (con il quale era stato abrogato l'art. 8 della l. n. 4 del 1929 inerente al concorso di reati e alla continuazione tributaria); il d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 507 (con il quale era stato abrogato l'art. 20 della l. n. 4 del 1929, con conseguente superamento del principio di ultrattività ivi previsto).

⁴⁵ Sull'evoluzione del d.lgs. 74/2000 si rinvia a NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 13-17. In tema: CONTI L., *Brevi considerazioni sul riordino del diritto «penale» tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 1998, 1, 764; CORSO P., *Il nuovo sistema sanzionatorio penale nel disegno di legge delega*, in *Corr. trib.*, 1998, 502 ss.; CORSO P., *Profili processuali penali della riforma del sistema sanzionatorio tributario*, *Corr. trib.*, 1998, 822 ss.; GRAZIANO G., *La riforma della L. n. 516/1982*, in *Rass. trib.*, 1998, 1, 726 ss.; LO MONTE E., *Luci (poche) ed ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, 149 ss.

⁴⁶ Come si vedrà nel prosieguo, nel d.lgs. n. 74 del 2000 permangono, tuttavia, delle previsioni non sovrapponibili alla disciplina codicistica, riconducibili all'influenza del particolarismo tributario.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

offensività e di sussidiarietà, l'intervento penale viene riservato ai soli fatti offensivi del bene giuridico finale, costituito dall'interesse erariale alla riscossione dei tributi.

Allontanandosi dal fallimentare modello del reato ostacolo, nel d.lgs. n. 74 del 2000, nella sua impostazione originaria, il legislatore ha “disegnato”, per lo più⁴⁷, figure criminose fondate non sulla sottrazione di reddito ad accertamento, bensì sulla sottrazione di reddito ad imposizione. Il legislatore del 2000 ha, dunque, posto al centro del sistema repressivo fattispecie delittuose, punite con pene detentive, direttamente offensive dell'interesse (finale) erariale alla completa e tempestiva riscossione dei tributi⁴⁸, incentrate, per lo più⁴⁹, sulla

⁴⁷ Fanno eccezione al *fil rouge* caratteristico del d.lgs. 74/2000 le fattispecie di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8) e di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), alle quali il legislatore riconosce rilevanza penale, sebbene, di fatto, meramente prodromiche all'evasione.

⁴⁸ Secondo SALCUNI G., *La parte generale*, cit., 678, «forse la reazione al modello dell'82 è stata troppo forte, riducendo eccessivamente la tutela delle entrate fiscali». Per un “bilancio” di aspetti positivi e negativi della riforma: MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 119 ss. (e, in particolare, 149, ove l'Autore evidenzia che il d.lgs. 74/2000 è caratterizzato da “luci ed ombre”: «Gli aspetti positivi sono infatti rinvenibili nella eliminazione dei c.d. reati prodromici e nella conseguente, maggiore attenzione del legislatore per il principio di offensività, con l'ancoraggio delle fattispecie principali al momento della dichiarazione annuale, vero baricentro della riforma. Quelli negativi, o, comunque, problematici, vanno invece individuati principalmente nell'attuale meccanismo delle soglie di punibilità, le quali, essendo incentrate primariamente sul *quantum* di imposta evasa, rischiano quantomeno di appesantire notevolmente il compito del giudice penale, con, non esclusi, pericoli persino di riesumazione “surrettizia” del meccanismo legato alla c.d. pregiudiziale tributaria»). In tema, ALDROVANDI P., *Le definizioni fornite dall'art. 1*, cit., 640 evidenzia però che «la previsione di soglie di punibilità rapportate all'imposta evasa non vale in ogni caso a reintrodurre la “pregiudiziale tributaria”», in quanto la determinazione dell'imposta evasa compete esclusivamente al giudice penale.

⁴⁹ Non erano incentrate, però, sulla dichiarazione le fattispecie delittuose disciplinate dagli artt. 8, 10, 11 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dichiarazione⁵⁰ (momento nel quale, «nella generalità dei casi, si rende “definitiva” l’evasione d’imposta»⁵¹).

In senso confermativo della volontà legislativa di ripristinare il principio di offensività anche in materia penal-tributaria, pare debba essere interpretata la previsione, in relazione a diverse fattispecie criminose, di specifiche soglie, paramtrate (anche) all’imposta evasa, al di sotto delle quali la punibilità del fatto era esclusa. In relazione a tali soglie, autorevole dottrina, dopo aver premesso che esse presentano rilevanti criticità, «potendosi ritenere, da un lato, “immorale” che, a parità di condotta, una lira in più o in meno di evasione condizioni l’applicabilità della sanzione criminale e, dall’altro, irragionevole che comportamenti pure produttivi di un apprezzabile danno per l’erario restino penalmente irrilevanti, quando invece offese bagatellari al patrimonio privato [...] incorrono nei rigori della legge penale»⁵², ne ha, tuttavia, giustificato la previsione evidenziando che «la lacrimevole *historia* della l. 516/1982 ha ampiamente dimostrato quanto sia perniciosa la pretesa (e l’illusione) di punire tutto e tutti»⁵³.

⁵⁰ Si pensi agli artt. 2, 3, 4, 5 del d.lgs. n. 74 del 2000. Secondo ROMANO M., *Materia economica e intervento penale (in ricordo di Armando Bartulli)*, in *Riv. Società*, 2010, 2-3, 541, «Con la riforma varata dal d.lgs. 74/2000, si è scelto com’è noto di passare da un assetto di norme repressive di condotte anticipatrici di probabili future evasioni d’imposta – onde colpire alla radice fatti idonei a sfociare nella sottrazione all’erario, ma proprio per questo non immune da problemi sul terreno della necessaria offensività dei reati – a un sistema più consono, che in linea di principio concentra il rilievo penale sullo stesso evento evasivo». Come evincibile dalla Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo, quest’ultimo aveva «come obiettivo strategico quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente “formali” e “preparatorie”» ed era, dunque, «conseguentemente imperniato su un ristretto catalogo di fattispecie criminose connotate da rilevante offensività e da dolo specifico di evasione: fattispecie che, proprio per tali loro caratteristiche, sono configurate come di natura esclusivamente delittuosa e soggette ad un regime sanzionatorio di apprezzabile spessore».

⁵¹ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 58.

⁵² NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 20-21.

⁵³ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 20-21.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Come evidente, all'introduzione di soglie di punibilità incentrate (anche) sul *quantum* di imposta evasa consegue – in ragione dell'abbandono del meccanismo della pregiudiziale tributaria – l'affidamento al giudice penale del compito di svolgere accertamenti di elevato tecnicismo (dovendo lo stesso determinare l'imposta effettivamente dovuta dal contribuente, al fine di verificare, poi, l'evasione della stessa e il relativo ammontare)⁵⁴.

Al d.lgs. n. 74 del 2000 si devono, inoltre, l'abbandono del criterio del cumulo di sanzione penale e sanzione amministrativa, con conseguente ripristino del principio di specialità⁵⁵, nonché l'applicabilità (fino all'intervento di riforma di cui alla l. 14 settembre 2011, n. 148) della disciplina codicistica in materia di prescrizione⁵⁶.

⁵⁴ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 22 individua, in particolare, tre rischi: l'«appesantimento del *thema decidendum*, con negativi riflessi anche sui tempi processuali»; il sostanziale trasferimento della *potestas decidendi* dal giudice penale al perito; l'incompatibilità tra le caratteristiche del processo penale (oralità, concentrazione e immediatezza) e gli accertamenti di carattere tributario. Su tale ultimo punto si evidenzia, in particolare, che «quando la materia del contendere è fatta di conteggi e di cifre, ovvero di astruse questioni interpretative su una normativa difficile da dominare anche per gli specialisti, il *modus procedendi* del rito penale mostra decisamente la corda». I rischi così individuati paiono connotati da significativa concretezza in relazione al delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000 (Cap. II, § 2.4.) commesso da un evasore totale. Poiché trattasi di soggetto che spesso non tiene un'effettiva contabilità né registra ricavi e costi, «operano meccanismi di accertamento induttivo c.d. puro e la base imponibile viene presunta in forza di specifiche disposizioni tributarie» (CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 811).

⁵⁵ Art. 19, d.lgs. n. 74 del 2000: «1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. 2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».

⁵⁶ Secondo l'art. 16 c.p., le disposizioni del codice penale troverebbero applicazione anche rispetto a materie regolate da leggi penali speciali, ogniqualvolta non sia da queste stabilito altrimenti. Pertanto, la disciplina codicistica in tema di determinazione del termine di prescrizione doveva intendersi pienamente applicabile in materia tributaria, poiché nell'originaria versione del d.lgs. n. 74 del 2000 non era prevista una disciplina specifica, limitandosi il legislatore a disciplinare l'interruzione della prescrizione, prevedendo una causa di interruzione diversa e ulteriore rispetto a quelle

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La perdurante difficoltà di far fronte al fenomeno dell'evasione fiscale ha, però, portato a una rapida corrosione dell'impostazione originaria del d.lgs. n. 74 del 2000, e ad un riavvicinamento al modello di cui alla l. n. 516 del 1982.⁵⁷

Sono diversi gli interventi legislativi nei quali ha trovato concretizzazione tale variazione di rotta del diritto penale tributario.

In primo luogo, l'anticipazione della tutela penale ha trovato nuovamente cittadinanza nel settore penale tributario in ragione dell'introduzione, nel d.lgs. n. 74 del 2000, (oltre ai – già presenti – delitti di cui agli artt. 8 e 10) del delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-*bis*⁵⁸, nonché del delitto di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-*ter* e del delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater*⁵⁹.

di cui all'art. 160 c.p. Infatti, l'originario art. 17 del d.lgs. n. 74 del 2000 prevedeva che il corso della prescrizione per i delitti previsti dal medesimo decreto fosse interrotto «oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale, dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni».

⁵⁷ Come rileva DELL'OSSO A. M., *Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, cit., 320, «La nettezza della prospettiva seguita dal legislatore del 2000 ha iniziato, come noto, a offuscarsi in un breve volgere di tempo: a partire dal 2004 con l'introduzione dei primi reati di (mero) omesso versamento, poi, di nuovo, nel 2006, e, con maggiore incisività, nel 2011, allorché si è assistito a un intervento normativo (la L. n. 148) articolato in varie previsioni, tutte funzionali a irrobustire la reazione penalistica. Nello stesso periodo, si manifestava una rinnovata attenzione al diritto penale tributario sul versante investigativo e giurisprudenziale: erano anni di crisi economica e manovre finanziarie “lacrime e sangue”, un contesto, cioè, nel quale le potenzialità del diritto penale come strumento di riscossione fiscale apparivano, per così dire, irrinunciabili. Di qui un fiorire di procedimenti penali per fatti tradizionalmente trascurati dalla magistratura e l'emersione di talune interpretazioni assai poco ortodosse, quali, in primis, la riscoperta rilevanza penale dell'elusione fiscale. Va da sé che un simile modo d'intendere l'intervento penale in materia fiscale si è rivelato assai presto improprio e disfunzionale, oltre che in ottica squisitamente penalistica, anche rispetto a logiche economiche di medio periodo: producendo una situazione di incertezza del sistema normativo, si risolveva in una formidabile contropinta all'attività d'impresa».

⁵⁸ Art.1, comma 414, l. 30 dicembre 2004, n. 311

⁵⁹ Art. 35, comma 7, d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (conv. con modifiche in l. 4 agosto 2006, n. 248). Preme rilevare che, con specifico riguardo ai delitti di omesso versamento, in dottrina, si è condivisibilmente evidenziata la necessità (e ragionevolezza) di una definizione normativa di specifiche «condizioni di non punibilità del fatto nel contesto di una crisi d'impresa. [...] sarebbe possibile oggi

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Parimenti esemplificativo della (risalente e nuova) prevalenza della ragione fiscale era il d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in l. 30 luglio 2010, n. 122, il quale, sostituendo l'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000⁶⁰, oltre ad introdurre, al secondo comma dell'articolo stesso, una nuova incriminazione, prevedeva, in relazione all'ipotesi del primo comma, una circostanza aggravante per il caso in cui l'ammontare delle imposte, degli interessi e delle sanzioni fosse superiore a duecentomila euro.

Il tradimento degli intenti sottesi al d.lgs. n. 74 del 2000 si è poi pienamente manifestato anche nel d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla l. 14 settembre 2011, n. 148. L'art. 2, comma 36-*vicies semel*, del d.l. n. 138/2011, infatti, oltre a prevedere una significativa riduzione delle soglie di punibilità dei reati dichiarativi e ad abolire le circostanze attenuanti applicabili al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. n. 74/2000), nonché al delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8

delinare i connotati di un'esimente (causa di giustificazione o scusante, a scelta del legislatore) basata su una condizione di crisi economica, in grado di interrompere il processo imputativo del fatto all'amministratore o imprenditore in difficoltà. Ne trarrebbe giovamento anche la prevedibilità della responsabilità penale, poiché si potrebbe finalmente prevenire alla radice la permanente discrasia che si registra in merito tra la più benevola giurisprudenza di merito e le più rigorose pronunce di legittimità» (così CONSULICH F., *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, cit., 1401-1402). In tema, FLICK G., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., 3-4 evidenzia che «Si è ritenuto che la strategia inaugurata nel 2000 portasse a un eccessivo abbassamento della guardia su certi versanti. Perciò si è ripenalizzata o penalizzata *ex novo* una serie di condotte connesse alla fase della riscossione del tributo, come l'omesso versamento di ritenute certificate o quello dell'IVA indicata nella dichiarazione; o come le indebite compensazioni di debiti/crediti fiscali. È una opzione comprensibile nelle sue motivazioni, per gli allarmanti dati circa l'incidenza percentuale dell'evasione fiscale sul PIL. Ma solleva perplessità nella misura in cui sembra implicare la criminalizzazione del mero inadempimento di debiti tributari a prescindere da ogni supporto fraudolento: quasi una sorta di arresto per debiti che viene introdotto nella materia tributaria».

⁶⁰ Art. 29, comma 4, d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (conv. con modifiche in l. 30 luglio 2010, n. 122).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

del d.lgs. n. 74/2000), ha trasformato la circostanza attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13 del d.lgs. 74/2000⁶¹ in una circostanza attenuante ad effetto comune.⁶²

Ancora, come prima cursoriamente rilevato, è proprio all'art. 2, comma 36-*vicies semel*, del d.l. n. 138/2011 che si deve l'affermazione di una disciplina speciale in tema di prescrizione dei reati tributari, mediante l'introduzione, all'interno dell'art. 17 del d.lgs. n. 74/2000, del comma 1-*bis*, secondo il quale i «termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo».

Con il medesimo articolo, veniva inoltre introdotta una particolare previsione in tema di sospensione condizionale della pena e accesso al patteggiamento.

L'art. 12 si arricchiva, infatti, di un comma 2-*bis*, secondo il quale «Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro».

L'accesso al rito speciale di cui all'art. 444 c.p.p. era, invece, subordinato alla condizione che ricorresse, nel caso concreto, la circostanza attenuante di cui al primo comma dell'art. 13 c.p.

⁶¹ Tale articolo prevedeva che «Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie [...]».

⁶² LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 64 (nota n. 47).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Infine, parimenti riconducibile all'irrigidimento del modello repressivo dei reati tributari era l'art. 11 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in l. 22 dicembre 2011, n. 214, volto a sanzionare, al ricorrere di determinate condizioni⁶³, l'esibizione o la trasmissione di atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero di dati e notizie non rispondenti al vero⁶⁴.

Il graduale allontanamento dal modello di cui alla *ratio* sottesa al d.lgs. n. 74/2000 si è interrotto solo per effetto della l. 11 marzo 2014, n. 23 con la quale il Governo è stato delegato ad emanare decreti legislativi recanti disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Tra i numerosi decreti legislativi di attuazione della delega risultano di particolare interesse, ai fini della presente trattazione, il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (“Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23”) e il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (“Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23”).

Occorre ora soffermarsi sulle principali modifiche della disciplina penale tributaria introdotte dal d.lgs. n. 158 del 2015.

In primo luogo, preme rilevare che l'obiettivo dell'intervento legislativo è espresso chiaramente nella Relazione ministeriale allo schema del decreto, nella quale si legge che, «nel rafforzamento della

⁶³ Per espressa previsione normativa, tali condotte dovevano essere tenute «a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633».

⁶⁴ Il secondo periodo del primo comma dell'articolo in esame precisava che «La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

competitività del Paese a livello internazionale, che la legge delega persegue nel suo complesso ed a cui tende come obiettivo finale di lungo periodo, riveste [...] un ruolo centrale la stabilità del quadro giuridico di riferimento, da intendersi riferita non solo alla disciplina sostanziale dei singoli tributi o alla trasparenza e semplificazione del rapporto fiscale, ma anche alla predeterminazione delle condotte illecite⁶⁵, alla certezza della misura sanzionatoria, alla rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione ed alla percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo [...]. La riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, nelle intenzioni del legislatore, è destinata a garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore [...]».

Invero, la contrazione dell'ambito di intervento della sanzione penale trovava concretizzazione, da un lato, nell'innalzamento delle

⁶⁵ Come evidenziato da LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 66, «nella Relazione si evidenziava, in particolare, la necessità di riformare il delitto di 'dichiarazione infedele', operando un 'alleggerimento della situazione', dovendosi vedere 'con sfavore il fatto che' la 'descrizione del fatto incriminato – la quale, per un verso prescinde[va] da comportamenti fraudolenti e, per altro verso, rende[va] penalmente rilevanti non solo le omesse o mendaci indicazioni di dati oggettivi, ma anche l'effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette – ' comportasse 'la creazione di una sorta di rischio penale a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni'. Fenomeno [...] 'foriero di conseguenze pregiudizievoli anche in termini macroeconomici', giacché 'sul piano della competizione tra ordinamenti' rischiava di 'di tradursi in un disincentivo alla allocazione delle imprese sul territorio italiano, stante la prospettiva che una semplice divergenza di vedute tra contribuente e organi dell'accertamento fiscale in ordine agli esiti delle operazioni valutative considerate' portasse 'con inesorabile automatismo, all'avvio del procedimento penale».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

soglie di punibilità⁶⁶ e, dall'altro lato, nella modifica dell'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000 e nell'introduzione dell'art. 13-*bis* del medesimo decreto.

Nel *corpus* dell'art. 13, originariamente disciplinante una circostanza attenuante, veniva introdotta una causa di non punibilità, inizialmente riservata, tuttavia, solo ai delitti di dichiarazione infedele (art. 4), omessa dichiarazione (art. 5), omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis*), omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*) e indebita compensazione con crediti non spettanti (art. 10-*quater*)⁶⁷. Secondo l'art. 13, così come sostituito dall'art. 11 del d.lgs. n. 158/2015, la non punibilità avrebbe potuto coprire i reati di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari – comprensivi di sanzioni amministrative e interessi – fossero stati estinti, mediante integrale pagamento di quanto dovuto, (anche a seguito di procedure conciliative e di adesione all'accertamento, come anche del ravvedimento operoso). La non punibilità dei reati di cui agli articoli 4 e 5 veniva, invece, subordinata all'estinzione dei summenzionati debiti tributari, mediante integrale pagamento dell'importo dovuto (comprensivo di sanzioni e interessi), purché ricorressero due condizioni: da un lato, il pagamento doveva avvenire in seguito al ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della

⁶⁶ Si consideri, a titolo meramente esemplificativo, l'art. 4 del d.lgs. n. 158/2015 (secondo il quale «All'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, lettera a), la parola: “cinquantamila” è sostituita dalla seguente: “centocinquantamila”; b) al comma 1, lettera b), le parole: “euro due milioni”, sono sostituite dalle seguenti: “euro tre milioni”»).

⁶⁷ Con l'art. 39, comma 1, lett. q-*bis*) del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, come si vedrà, l'ambito operativo della causa di non punibilità è stato esteso sino a ricomprendere anche i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), nonché di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; dall'altro, ravvedimento e presentazione della dichiarazione dovevano intervenire prima che l'autore del reato avesse avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo ovvero di procedimenti penali.

Preme rilevare che, oltre ad aver introdotto la causa di non punibilità su descritta, il d.lgs. n. 158 del 2015 ha abolito due cause di non punibilità originariamente previste dal d.lgs. n. 74/2000: con l'art. 14, lett. a), del d.lgs. n. 158/2015, infatti, sono stati abrogati gli artt. 7 e 16 del d.lgs. n. 74/2000.

L'art. 7 del d.lgs. n. 74/2000, il cui ambito applicativo era limitato ai soli delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele, prevedeva che «1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio. 2. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli».

L'art. 16 escludeva, invece, la punibilità della condotta di chi, avvalendosi della procedura di interpello di cui all'articolo 21, commi 9 e 10, l. 30 dicembre 1991, n. 413, si fosse uniformato al parere del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

delle norme antielusive ovvero avesse compiuto le operazioni esposte nell'istanza dopo la formazione, rispetto ad essa, di un silenzio-assenso.

L'abrogazione dell'art. 7 e dell'art. 16 del d.lgs. n. 74 del 2000 non pare riconducibile a un intervento *contra reum*. Infatti, la causa di non punibilità di cui all'art. 16 non appariva più necessaria, dato l'intervento di riforma di cui al d.lgs. n. 128 del 2015, al quale si deve, tra l'altro, l'esclusione della rilevanza penale di operazioni meramente elusive, sicché la relativa disposizione doveva intendersi già tacitamente abrogata per incompatibilità con una norma sopravvenuta.⁶⁸ D'altro canto, le cause di esclusione della punibilità originariamente previste dall'art. 7 sono state sostanzialmente trasposte all'interno dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000.⁶⁹

L'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 158 del 2015 introduceva poi nel d.lgs. n. 74 del 2000 l'art. 13-*bis*, secondo il quale «1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali

⁶⁸ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 103.

⁶⁹ L'art. 4, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 158/2015 introduceva, infatti, nell'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 i commi 1-*bis* e 1-*ter*, secondo i quali, rispettivamente, «1-*bis*. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-*ter*. Fuori dei casi di cui al comma 1-*bis*, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)». In tema: KELLER A., *La dichiarazione infedele*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 155 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. 2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2. 3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale».

Come evidente, il primo comma dell'art. 13-*bis* introduceva una circostanza attenuante ad effetto speciale sostanzialmente riconducibile, quanto a presupposto applicativo, alla circostanza attenuante precedentemente prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000.⁷⁰

⁷⁰ Secondo Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2020 (dep. 12 marzo 2020), n. 9883, in www.iusexplorer.it, la circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis*, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 è applicabile «solamente nella ipotesi in cui al delitto contestato sia conseguita la sussistenza di un debito tributario ed esso sia stato saldato, anche tramite procedure conciliative o adesive, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento penale in primo grado. Deve, infatti, rilevarsi che fra i reati previsti e sanzionati dal D.Lgs.n.74 del 2000 ve ne sono alcuni, fra i quali quello appunto disciplinato dall'art. 8, ma al medesimo genere appartengono anche i reati di cui agli artt. 10 e 11, la cui integrazione non è condizionata dall'esistenza di un'omissione tributaria o comunque di un danno patrimoniale a carico dell'Erario. In essi, infatti, sebbene sia previsto che l'atteggiamento dell'agente sia caratterizzato dal dolo specifico, difatti quanto al D.Lgs.n.74 del 2000, art. 8 l'illecito deve essere commesso "al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto", mentre la condotta di occultamento o distruzione delle scritture contabili, punita ai sensi del successivo art. 10, deve essere realizzata " al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi" ed, infine, la ipotesi di fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte contiene nella stessa denominazione del reato il fine specifico per il quale è disposta la simulata alienazione (o atti similari) del patrimonio dell'agente, non è tuttavia necessario che il fine divisato dall'agente sia raggiunto, costituendo siffatte ipotesi di reato, come si verifica allorché la sanzione penale è posta quale ostacolo alla realizzazione di ulteriori più gravi condotte, dei reati di pericolo, la cui integrazione non necessita del verificarsi di un evento naturalistico, nel caso la evasione di imposta, essendo sufficiente che si realizzi

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Il secondo comma dell'art. 13-*bis* si rivelava, invece, il frutto di un'evoluzione del comma 2-*bis* del previgente art. 13: come quest'ultimo, subordinava l'accesso al rito speciale di applicazione della pena su richiesta delle parti al ricorrere degli elementi integranti la circostanza attenuante di cui al primo comma del medesimo articolo, ma, spingendosi oltre il proprio "antenato normativo", attribuiva rilevanza, ai fini dell'applicabilità della pena su richiesta delle parti, al ravvedimento operoso (escludendo, tuttavia, in ogni caso l'esperibilità del patteggiamento ogniqualvolta ricorressero i presupposti della causa di non punibilità di cui all'art. 13, commi 1 e 2, d.lgs. n. 74 del 2000).

Il terzo e ultimo comma dell'art. 13-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 introduceva, infine, una circostanza aggravante ad effetto speciale, volta a «sanzionare più gravemente chi sfrutti sistematicamente le

il pericolo che questo si verifichi (Corte di cassazione, Sezione III penale, 11 ottobre 2018, n. 46049; *idem* Sezione III penale, 26 marzo 2008, n. 12719). Per tali ipotesi, cioè laddove il reato sussista pur in assenza di un'evasione di imposta, osserva la Corte, deve ritenersi che la circostanza attenuante speciale di cui, ora, al D.Lgs.n.74 del 2000, art. 13-bis, comma 1, (ed allora di cui all'art. 13, comma 2-bis del medesimo decreto legislativo) non sia, in astratto, praticabile, non potendo ricorrere gli elementi fattuali per la sua applicazione». Disattendendo la richiesta del ricorrente di sollevare questione di legittimità costituzionale della norma citata per contrasto con l'art. 3 Cost., la Corte di cassazione evidenzia poi come «il legislatore abbia in tal modo, per un verso, inteso premiare con un trattamento sanzionatorio più blando il soggetto che, attraverso il pagamento delle imposte fino a quel momento evase, ha in tal modo dimostrato concretamente una forma di avvenuta resipiscenza rispetto al suo precedente atteggiamento antiggiuridico (né la circostanza che un siffatto atteggiamento non possa essere negli stessi termini dimostrato da chi non avendo evaso alcuna imposta non sia in condizione di pagarla prima dell'inizio del dibattimento costituisce fattore tale da determinare un trattamento irragionevolmente deteriore di tale seconda categoria di soggetti, una volta che gli stessi siano condannati, atteso che la descritta circostanza, cioè la mancata sussistenza di un danno materiale a carico dell'Erario quale conseguenza dell'agire di costoro, potrà essere ragionevolmente oggetto di valutazione da parte del giudicante nell'ambito della discrezionale quantificazione della pena entro la forcella edittale prevista per il singolo reato perpetrato), mentre ha, per altro verso, così inteso incentivare - facendo uso della ampia discrezionalità che è concessa al legislatore in materia di misure ampliative o comunque attributive di benefici attraverso la previsione premiale della circostanza attenuante in questione, attesi gli evidenti vantaggi di carattere generale che da ciò possono derivare al complessivo sistema fiscale, il, sia pure differito, integrale adempimento degli obblighi tributari da parte di chi si sia, sino a quel momento, sottratto ad essi».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

proprie competenze “tecniche” e il proprio ruolo “professionale” per favorire l'altrui evasione fiscale»⁷¹.

Non potendo soffermarci, in questa sede, sulle delicate questioni esegetiche connesse alla formulazione del comma 3 dell'art. 13-*bis* del d.lgs. n. 74/2000⁷², ci limitiamo a richiamare cursoriamente il contrasto dottrinario sorto in merito all'ambito soggettivo di operatività della circostanza aggravante *de qua*, rilevando che mentre alcuni interpreti ritengono che la stessa sia applicabile solo nei confronti del professionista⁷³, altri ne sostengono l'estendibilità ai concorrenti, previo accertamento del coefficiente soggettivo di cui all'art. 59, comma 2, c.p.⁷⁴

In conclusione dell'esame delle principali modifiche di sistema riconducibili al d.lgs. n. 158 del 2015, non si può non menzionare l'introduzione, nel d.lgs. n. 74 del 2000, di un'autonoma previsione in materia di confisca.

Mentre l'art. 14, lett. b), del d.lgs. n. 158/2015 ha abrogato il comma 143 dell'art. 1 della l. 24 dicembre 2007, n. 244⁷⁵ – che aveva esteso l'ambito di applicazione dell'art. 322-*ter* c.p.⁷⁶ ai reati tributari

⁷¹ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 137.

⁷² Si pensi, in particolare, alla vaghezza che caratterizza l'individuazione dei potenziali destinatari della stessa e l'oggetto della condotta, ovvero i modelli di evasione. Sul punto v. CARACCIOLI I., *La nuova aggravante a carico dei professionisti per i “modelli di evasione fiscale”*, in *Il Fisco*, 2016, 29, 2840, il quale evidenzia che «genericità e vischiosità della formula adottata» determinano «rilevanti perplessità operative quanto al limite della consulenza consentita nei confronti dei clienti».

⁷³ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 139; PUTINATI S., *Le circostanze speciali del reato tributario*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 545.

⁷⁴ PERINI A., *Voce “Reati tributari”*, in *Dig. disc. pen.*, 2016, § 17, in www.pluris.it.

⁷⁵ Secondo l'art. 1, comma 143, l. 244/2007, «Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-*ter* del codice penale».

⁷⁶ Art. 322-*ter* c.p.: «1. Nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322-*bis*, primo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

diversi da quello di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74/2000 – l'art. 10 del d.lgs. n. 158/2015 ha introdotto all'interno del d.lgs. n. 74/2000 l'art. 12-*bis*, secondo il quale «1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, 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. 2. La confisca non

costituiscono il profitto o il prezzo, 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. 2. Nel caso di condanna, o di applicazione della pena a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per il delitto previsto dall'articolo 321, anche se commesso ai sensi dell'articolo 322-*bis*, secondo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto 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 quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio o agli altri soggetti indicati nell'articolo 322-*bis*, secondo comma. 3. Nei casi di cui ai commi primo e secondo, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di denaro o individua i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato».

In tema di confisca per equivalente del profitto di reati tributari, «nella commissione dei quali abbia dato il suo contributo un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato» (così l'art. 4, l. 16 marzo 2006, n. 146), occorre precisare che la «l. n. 146 del 2006, art. 11, (rubricato: "Ipotesi speciali di confisca obbligatoria e confisca per equivalente"), ha previsto che "per i reati di cui all'art. 3 della presente legge (ossia per tutti quelli connotati di transnazionalità), qualora la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato non sia possibile, il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni o altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo". Presupposto normativo per l'applicazione della nuova ipotesi di confisca per equivalente è, dunque, il carattere di transnazionalità del reato [...]. La confisca può, dunque, legittimamente riguardare sia il reato associativo che i reati tributari per i quali l'aggravante è stata contestata. Invece, per i reati tributari, per i quali la detta aggravante non risulta contestata, la confisca per equivalente è applicabile a norma della L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 143, che ha esteso l'applicabilità dell'art. 322 *ter* c.p., e dunque della confisca per equivalente ai reati tributari specificamente indicati» [così Cass. pen., Sez. un., 31 gennaio (dep. 23 aprile 2013), n. 18374, in www.iusexplorer.it].

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».

In primo luogo, occorre rilevare che la confisca, diretta o per equivalente⁷⁷, di cui all'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74/2000, a differenza di quanto disposto dal comma 143 dell'art. 1 della l. n. 244/2007, è applicabile in relazione a qualsiasi reato previsto dal d. lgs. n. 74/2000. Pertanto, qualora il legislatore introduca nel d.lgs. n. 74/2000 nuove fattispecie criminose, nulla osterebbe ad applicare, anche in relazione ad esse, la confisca di cui all'art. 12-*bis*. Inoltre, tale confisca deve intendersi naturalmente esperibile anche in relazione al delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (originariamente escluso dal novero dei reati rispetto ai quali la confisca di cui all'art. 322-*ter* c.p. era applicabile)⁷⁸.

⁷⁷ Secondo Cass. pen., Sez. un., 25 giugno 2009 (dep. 6 ottobre 2009), n. 38691, in *www.iusexplorer.it*, «la previsione della 'confisca per equivalente' [...] - nel caso in cui i beni costituenti il profitto o il prezzo del reato non siano aggredirli per qualsiasi ragione - è rivolta a superare gli ostacoli e le difficoltà per la individuazione dei beni in cui si 'incorpora' il profitto iniziale, nonché ad ovviare ai limiti che incontra la confisca dei beni di scambio o di quelli che ne costituiscono il reimpiego. Ciò comporta che la stessa confisca per equivalente - alla quale è funzionale il sequestro preventivo di ciò che a tale provvedimento ablativo può essere soggetto all'esito del procedimento - può riguardare (a differenza dell'ordinaria confisca prevista dall'art. 240 c.p., che può avere ad oggetto soltanto cose direttamente riferibili al reato) beni che, oltre a non avere alcun rapporto con la pericolosità individuale del reo, neppure hanno alcun collegamento diretto con il singolo reato (cfr. Cass., Sez. Unite, 22.11.2005, n. 41936, Muri). La *ratio* dell'istituto è quella di privare il reo di un qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa, anche di fronte all'impossibilità di aggredire l'oggetto principale, nella convinzione della capacità dissuasiva e disincentivante di tale strumento, che assume "i tratti distintivi di una vera e propria sanzione" (vedi Cass., Sez. Unite: 2.7.2008, n. 26654, Fisia Italimpianti Spa ed altri e 15.10.2008, n. 38834, P.M. in proc. De Maio)».

⁷⁸ Sul punto ci pare opportuno rinviare alle interessanti riflessioni di VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. pen.*, 2017, 4, 1700, il quale rileva come «l'art. 10 del d.lg. n. 158 del 2015, introducendo l'art. 12-*bis*, abbia non solo ricondotto nell'ambito del d.lg. n. 74 del 2000 la disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), ma anche esteso la confisca del prezzo e/o del profitto ai casi di condanna (come sopra precisati) per tutti i delitti tributari previsti dal decreto. In precedenza, l'elencazione tassativa dei reati contenuta nell'art. 1, comma 143, cit., non comprendeva il delitto di

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ebbene, quanto a quest'ultimo delitto, previsto dall'art. 10, d.lgs. n. 74/2000, occorre precisare che, mentre è ben possibile procedere alla confisca del prezzo (*sub specie* di compenso ottenuto da taluno per occultare o distruggere i documenti contabili di terzi), non pare si possa pervenire alla medesima conclusione in relazione al profitto del reato in esame: in primo luogo, infatti, non sembra possibile ricondurre ad esso un «vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato»⁷⁹; inoltre, ammettendo la possibilità di esperire la confisca del profitto del reato di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000, si rischia di trasformare la relativa norma incriminatrice in un pericoloso “Caronte normativo”, in grado di traghettare l'autorità giudiziaria verso il ricorso allo strumento ablatorio anche in caso di procedimenti inerenti a ipotesi sostanzialmente evasive non previste dal d.lgs. 74/2000, grazie alla contestazione del delitto di cui all'art. 10 come reato successivo ad esse.⁸⁰

distruzione od occultamento di documenti contabili, di cui all'art. 10 d.lg. n. 74/2000. L'esclusione era spiegata con l'assenza di un profitto (perlomeno diretto) riconducibile alla realizzazione del delitto *de quo*, o quantomeno stante la difficoltà di quantificare il profitto stesso [...]. Tuttavia, va subito aggiunto che la legge di delega 11 marzo 2014, n. 23, non ha affatto conferito al Governo il potere di ampliare l'elenco dei delitti tributari per i quali è obbligatoria la confisca (diretta o per equivalente), né di inasprire le sanzioni (*lato sensu* intese) per il delitto di cui all'art. 10 (cfr. art. 8 della legge di delegazione). Invero, a livello di Commissioni parlamentari si era constatata tale innovazione, apportata dal nuovo art. 12-*bis* rispetto al previgente art. 1, c. 143, l. fin. 2008; nella Relazione governativa al d.lg. n. 158/2015, invece, si trova affermato che la norma “è stata riformulata senza modificarne la portata”, senza dunque cogliere la (sia pur limitata) dilatazione della sfera di operatività della confisca. In realtà, il nocciolo della questione è rappresentato dal vizio di eccesso di delega che inficia l'attuale previsione della confisca *ex* art. 12-*bis* con riguardo al delitto di cui all'art. 10 del medesimo decreto, in violazione degli artt. 76 e 77, comma 1, Cost. In ogni caso la previsione della confisca con riferimento all'art. 10 non può retroagire ai fatti di distruzione e/o occultamento commessi prima dell'entrata in vigore della riforma del 2015, avendo natura sanzionatoria (di certo con riguardo alla confisca per equivalente e nella sostanza anche per quanto concerne la confisca diretta)».

⁷⁹ Cass. pen., Sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, in www.iusexplorer.it.

⁸⁰ Perché, ad esempio, corrispondenti *in toto* a una determinata fattispecie criminosa, ma caratterizzati da un'evasione d'imposta “sotto-soglia”.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Sul punto, autorevole dottrina ha evidenziato come, in relazione all'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000, ricorra il rischio di «un'interpretazione estensiva (o forse analogica) del concetto di profitto, tale da abbracciare anche il vantaggio derivante da qualsiasi evasione fiscale della quale si siano volute nascondere le prove, occultando o distruggendo le scritture contabili, e così rendendo “definitivo” – attraverso il reato di cui all'art. 10 – il “risparmio di spesa” conseguito con l'evasione fiscale: una tale, discutibile, lettura [...] produrrebbe l'effetto perverso di rendere sostanzialmente generalizzata l'applicazione dell'istituto della confisca in ambito tributario, atteso che, quand'anche l'evasione non sia stata realizzata commettendo un reato, il successivo occultamento delle scritture volte a comprovare la condotta evasiva consentirebbe l'applicazione dell'istituto della confisca»⁸¹.

Proseguendo l'analisi della confisca di cui all'art. 12-bis, d.lgs. n. 74/2000, occorre soffermarsi sulla nozione di “profitto suscettibile di confisca” (e, ancor prima, di sequestro preventivo ad essa funzionale).

In particolare, ai fini di nostro interesse nell'ambito della presente trattazione, occorre, in primo luogo, chiedersi se il profitto criminoso si identifichi solo e soltanto con un arricchimento del reo⁸² ovvero se esso

⁸¹ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 273; PERINI A., *Voce “Reati tributari”*, cit., 553; GARAVOGLIA M., *Commento all'art. 12-bis D. Lgs. 74/2000 mod. D. Lgs. 158/2015*, in (a cura di) CARACCIOLI I., *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016, 255 ss.

⁸² Secondo MONGILLO V., *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 2, 741 e 747, tale soluzione sarebbe imposta dal principio di legalità, in quanto «il risparmio illecito non si traduce in un beneficio economico che sia anche materialmente e oggettivamente identificabile — e tanto meno isolabile nel patrimonio dell'autore —, sebbene poi suscettibile di trasformazione, alienazione, occultamento, distruzione, ecc. Si tratta piuttosto di un'entità economica intangibile, un mero “valore” appunto, coincidente con il mancato impoverimento del patrimonio dell'agente che si sarebbe, al contrario, avverato senza l'attività criminosa. Nel caso di specie, pertanto, non solo — come accade per le cose fungibili — risulta ostico se non impossibile separare dalla restante sfera patrimoniale dell'autore il bene da confiscare, in quanto confuso con gli altri ad esso omogenei; piuttosto, manca del tutto un flusso di ricchezza illecita proveniente dall'esterno quale fatto *hic et nunc* ricostruibile in chiave fisico-naturalistica. Il

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

possa consistere anche in un omesso impoverimento dello stesso⁸³, ossia in un (illecito) risparmio di spesa, qual è il risparmio d'imposta tipico delle fattispecie criminose tributarie⁸⁴. In secondo luogo, qualora

vantaggio-valore non è distinguibile nel patrimonio dell'agente e potrebbe essere determinato solo attraverso parametri valutativi integralmente affidati, in assenza di qualsiasi predeterminazione legislativa, alla discrezionalità dell'autorità giudiziaria [...] Appare semplicistica e fuorviante l'idea secondo cui qualsiasi "non esborso" altrimenti dovuto (mancato depauperamento patrimoniale, in forma di non-incremento del "passivo", oppure mancato decremento dell'"attivo", cioè di ricavi effettivamente introitati) sia *in toto* equiparabile, sul piano valoriale, ad un concreto arricchimento patrimoniale causalmente collegato ad una condotta criminosa. Non solo, quindi, l'accostamento rischia di impingere contro sacrosante istanze di tassatività-determinatezza, ma neppure pare suffragato da una ratio comune: un guadagno materiale e un risparmio di spesa sono situazioni non perfettamente sovrapponibili sul piano sostanziale e la cui diversità dovrebbe suggerire diverse reazioni o modulazioni sanzionatorie. In particolare, non paiono affatto costantemente equiparabili le ipotesi di mutamento positivo delle disponibilità economiche del reo e di mancata diminuzione del suo patrimonio. Una frettolosa ed acritica assimilazione rischia di condurre ad un illegittimo snaturamento della confisca, sino a trasfigurarla — quando applicata su risparmi di spesa — in una sanzione marcatamente punitiva, ben lontana dalla sua intima vocazione ripristinatoria». L'Autore evidenzia che «la confisca di meri risparmi di spesa, cioè di mancati esborsi giuridicamente dovuti, può ritenersi, *de iure condito*, legittima e ragionevolmente praticabile solo nei casi in cui: 1) siano rintracciabili, nei limiti della *littera legis*, chiare evidenze di una volontà legislativa orientata in tal senso; 2) il mancato flusso in uscita sia stato reso possibile dalla commissione del reato; 3) non sussistano insuperabili difficoltà per quantificare in modo certo ed oggettivo il valore del profitto immateriale conseguito. Trattandosi di un profitto incorporato, l'ablazione in siffatte evenienze potrà inverarsi solo nella forma per equivalente, ove prevista, e non mediante la confisca c.d. di proprietà. Mi sembra che, con le dovute accortezze, possa soddisfare queste condizioni la confisca per equivalente del profitto derivante dalla commissione di reati tributari, corrispondente all'imposta evasa in senso stretto, e non ad un opaco e onnicomprensivo "risparmio di spese"». In tema di fattispecie riciclatorie, in senso comunque contrario alla sussumibilità del risparmio di spesa nel profitto suscettibile di riciclaggio: MANES V., *Riciclaggio (art. 648-bis)*, in (a cura di) CANESTRARI S.-GAMBERINI A.-INSOLERA G.-MAZZACUVA N.-STORTONI L.-SGUBBI F.-TAGLIARINI F., *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Bologna, 2016, 852 ss.; CORDEIRO GUERRA R., *Reati fiscali e riciclaggio*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 12, 1163 ss. (in particolare: 1171-1173). Il medesimo orientamento è ripreso, in relazione al nuovo delitto di autoriciclaggio, da CAVALLINI S. - TROYER L., *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del "vicino ingombrante"*, in *Dir. pen. cont.- Riv. trim.*, 2015, 1, 106; D'AVIRRO A. - GIGLIOLI M., *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 2, 147-149.

⁸³ IELO P., *Delitti tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2010, 1, 9-10.

⁸⁴ L'importanza della questione risulta evidente allorché si consideri che «Plurale e profondamente ambiguo, l'istituto della confisca — un po' come il volto di Medusa — è divenuto la sede dove le categorie tradizionali, e le declinazioni dogmatiche consolidate, appaiono ormai sconvolte e mutilate, con gravi conseguenze per i profili

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

si ritenga che il risparmio di spesa sia riconducibile al concetto di profitto, occorre chiedersi se la confisca dello stesso – il quale è costituito da denaro (bene fungibile per eccellenza) – abbia natura di confisca diretta ovvero di confisca per equivalente.

La risposta a tali quesiti è oggi evincibile dalle coordinate tracciate dalla più recente giurisprudenza di legittimità in tema di applicabilità della confisca in ambito penale tributario.

Invero, alla luce dell'indirizzo giurisprudenziale maggioritario, da un lato, anche il risparmio di spesa (*sub specie*, ai fini di nostro interesse, di risparmio d'imposta) sarebbe riconducibile al concetto di profitto suscettibile di confisca⁸⁵ e, dall'altro lato, la confisca del

di garanzia: l'"irresistibile ascesa" dei meccanismi di contrasto alla criminalità del profitto, sul piano delle misure patrimoniali, si dimostra infatti — per molti versi — costituzionalmente abnorme, e lascia intravedere un *trend* di pericolosa transizione verso un "diritto penale della prevenzione patrimoniale" avulso dagli ordinari dispositivi del diritto penale del fatto e della colpevolezza, e da un accertamento condotto "oltre ogni ragionevole dubbio"» (così MANES V., *L'ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 3, 1281).

⁸⁵ Secondo Cass. pen., Sez. VI, 27 settembre 2007 (dep. 11 ottobre 2007), n. 37556, in *www.iusexplorer.it*, «per profitto confiscabile deve intendersi non solo un positivo incremento del patrimonio personale, bensì qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato». «Assume [...] particolare rilievo l'individuazione dell'ambito di confiscabilità del profitto nei reati tributari, inteso come qualsivoglia vantaggio patrimoniale conseguito alla consumazione del reato, che può consistere anche in un "risparmio di spesa", corrispondente cioè al mancato decremento del patrimonio del debitore che non adempie tempestivamente all'obbligazione tributaria» [così Cass. pen., Sez. III, 4 ottobre 2018 (dep. 11 febbraio 2019), n. 6348, in *www.iusexplorer.it*]. Secondo Cass. pen., Sez. III, 9 febbraio 2017 (dep. 7 giugno 2017), n. 28077, in *www.iusexplorer.it*, «ciò vale, in particolare, nel caso dei reati per i quali, come avviene per la fattispecie contemplata dal D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-*bis* la condotta tipica consista nel mancato versamento delle somme oggetto del debito tributario, in relazione alle quali il profitto finisce per consistere proprio nel risparmio di spesa derivante dall'omesso pagamento, cui il debitore avrebbe potuto adempiere attingendo a qualunque risorsa finanziaria del suo patrimonio, con l'unica eccezione dei cespiti sottoposti a formale vincolo di destinazione e come tali destinati a non confondersi con le altre utilità della sua sfera patrimoniale».

Nel senso della confiscabilità del risparmio di spesa, seppur in tema di responsabilità amministrativa degli enti, anche Cass. pen., Sez. un., 24 aprile 2014 (dep. 18 settembre 2014), n. 38343, in *www.iusexplorer.it*, per cui «è da rimarcare che l'idea di profitto non può non essere conformata in guisa che sia coerente con le caratteristiche della fattispecie cui si riferisce. Si è visto che, per ciò che riguarda i reati colposi di evento, l'imputazione oggettiva dell'illecito all'ente si fonda sull'interesse o vantaggio riferito

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

risparmio d'imposta avrebbe natura di confisca diretta, e non per equivalente.

La confiscabilità del risparmio di spesa (e, in particolare, d'imposta), come anche la natura diretta, e non già per equivalente, della confisca del denaro sono state sancite, con particolare vigore, dalle Sezioni unite della Corte di cassazione in diverse pronunce.

Quanto alla possibilità di confiscare un risparmio di imposta, il primo, significativo, intervento delle Sezioni unite, sebbene in tema di responsabilità degli enti e di confisca *ex art. 19, d.lgs. 231/2001*, risale al 2008, quando i giudici di legittimità, pronunciandosi nel processo a carico di Fisa Impianti S.p.A., delimitarono il profitto del reato, *sub specie* di risparmio di spesa, definendolo in termini di “risparmio relativo”, ossia come «un ricavo introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere»⁸⁶.

Fondamentali sono state poi – *ex multis* – due successive sentenze, rispettivamente, del 2013 (caso Adami⁸⁷) e del 2014 (caso

alla condotta e non all'evento. Orbene, con riguardo ad una condotta che reca la violazione di una disciplina prevenzionistica, posta in essere per corrispondere ad istanze aziendali, l'idea di profitto si collega con naturalezza ad una situazione in cui l'ente trae da tale violazione un vantaggio che si concreta, tipicamente, nella mancata adozione di qualche oneroso accorgimento di natura cautelare, o nello svolgimento di una attività in una condizione che risulta economicamente favorevole, anche se meno sicura di quanto dovuto. Qui si concreta il vantaggio che costituisce il nucleo essenziale dell'idea normativa di profitto. Dunque, non erra per nulla la Corte di merito quando individua il profitto, come minimo, nel risparmio di spesa inerente all'impianto di spegnimento; oltre che nella prosecuzione dell'attività funzionale alla strategia aziendale ma non conforme ai canoni di sicurezza».

⁸⁶ Cass. pen., Sez. un., 27 marzo 2008 (dep. 2 luglio 2008), n. 26654, in *www.iusexplorer.it*. Per un'analisi della sentenza: MONGILLO V., *La confisca del profitto nei confronti dell'ente in cerca d'identità: luci e ombre della recente pronuncia delle Sezioni Unite*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 4, 1758 ss. [e, in particolare, 1765, nota 32, ove l'Autore evidenzia come la Corte faccia riferimento ai risparmi di spesa «in termini assoluti (cioè quale profitto cui non corrispondano beni materialmente affluiti al reo: diminuzione o non aumento del passivo), ma in relazione ad un “ricavo introitato” cui non siano stati decurtati i “costi che si sarebbero dovuti sostenere” (non diminuzione dell'attivo)»].

⁸⁷ Cass. pen., Sez. un., 31 gennaio 2013 (dep. 23 aprile 2013), n. 18374, in *www.iusexplorer.it*, ove le Sezioni unite chiariscono che «non è revocabile in dubbio che il profitto possa essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Gubert⁸⁸), con le quali le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno espressamente affermato la riconducibilità del risparmio assoluto di spesa (e, in particolare, del risparmio di imposta) nell'alveo del profitto suscettibile di confisca.

In primo luogo, nella sentenza Adami, la Corte di cassazione, pronunciandosi a conclusione di un processo inerente al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74/2000, condivideva la tesi (sino ad allora dominante in giurisprudenza), secondo la quale il profitto poteva «essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato», specificando, però, che nel concetto di “profitto” potesse essere sussunto anche «un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario».

In secondo luogo, assume senz'altro speciale rilievo la sentenza Gubert⁸⁹, emessa all'esito di un procedimento per omesso versamento d'IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74/2000 (commesso ben prima dell'introduzione dei reati tributari tra i *predicate crimes* della responsabilità degli enti) e inerente alla possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, diretta o per equivalente, di beni di una persona giuridica per violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante o da altro organo della stessa. Rinviando al prosieguo della trattazione per un esame approfondito della soluzione

direttamente conseguente alla consumazione del reato e possa, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa».

⁸⁸ In Cass. pen., Sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, cit., i giudici di legittimità, richiamando il precedente Adami, ribadiscono che «il profitto, confiscabile [...] è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa».

⁸⁹ Cass. pen., Sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

elaborata dalla Corte di cassazione rispetto a tale specifica questione⁹⁰, ci limitiamo, in questa sede, ad evidenziare che, nella sentenza in esame, i giudici di legittimità, dopo aver premesso che confisca diretta e confisca per equivalente costituiscono istituti assai diversi, riconducendo nella nozione di “profitto confiscabile” anche il risparmio di imposta derivante da reati tributari⁹¹, hanno attribuito alla confisca di somme di denaro – nelle quali consta il profitto-risparmio derivante dai reati tributari – (come di altri beni fungibili) natura non già di confisca per equivalente, bensì di confisca diretta⁹².

Tuttavia, preme rilevare che, pur affermando la natura diretta della confisca di denaro e beni fungibili, la Corte ha “ricostruito” la

⁹⁰ Cap. I, § 2.4.

⁹¹ Superando, ad esempio, il precedente *Banca Italease S.p.A.* [Cass. pen., Sez. V, 28 novembre 2013 (dep. 4 marzo 2014), n. 10265, in www.iusexplorer.it], secondo il quale, «la nozione di profitto confiscabile [...] debba ritenersi riferita al vantaggio di natura economica che si risolve per colui che ne beneficia in un effettivo incremento patrimoniale e che possa ritenersi di diretta ed immediata derivazione causale dal reato», sicché i risparmi di spesa possono essere considerati “profitto confiscabile” solo «nei termini ed entro i ben definiti limiti di un ricavo effettivamente introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere (“vale a dire un risultato economico positivo concretamente determinato in misura maggiore di quanto avrebbe dovuto essere conseguito”))» (così MUCCIARELLI F.-PALIERO C.E., *Le sezioni unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, cit., 249, richiamando la sentenza *Italease*).

⁹² Autorevole dottrina evidenzia che la soluzione elaborata dalle Sezioni unite Gubert «si risolve nella sostanziale elisione del requisito della pertinenzialità, con conseguente violazione dei principi di legalità (*sub specie* di tassatività/determinatezza) e colpevolezza, ancor più laddove si riconosca natura sanzionatoria quantomeno alla confisca di valore (che pure presuppone l'identificazione del profitto alla stregua del nesso di derivazione), e di scivolamento (analogico) verso la confisca generale del patrimonio» (così BORSARI R., *Percorsi interpretativi in tema di profitto del reato nella confisca*, in *Leg. pen.*, 8 settembre 2019, 11). La sovrapposizione tra pertinenzialità e fungibilità del bene, caratterizzante la sentenza in esame, è particolarmente criticata da autorevole dottrina e, in particolare, da MUCCIARELLI F.-PALIERO C.E., *Le sezioni unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 4, 253-254, nonché da BORSARI R., *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Le Società*, 2014, 7, 867 ss. e DELL'OSSO A.M., *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, 2, 401 ss. (e, in particolare, 423-427).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

stessa alla stregua di una confisca per equivalente⁹³, evidenziando che «qualora il profitto tratto da taluno dei reati per i quali è prevista la confisca per equivalente sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare».

La tesi della natura diretta della confisca del denaro è stata, d'altronde, ribadita nel caso Lucci⁹⁴, ove le Sezioni unite erano chiamate a pronunciarsi su due questioni, formalmente distinte, ma sostanzialmente (strettamente) connesse.

La prima questione rimessa alle Sezioni unite riguardava la possibilità di disporre la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato nel caso in cui il processo si chiuda con una sentenza dichiarativa di estinzione del reato per prescrizione.⁹⁵

⁹³ Trattasi di profilo critico che non è sfuggito ad autorevole dottrina: VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, cit., 1702, evidenzia che la sentenza *Gubert*, «animata dall'intento di estendere il più possibile le maglie della confisca, anche a fronte del mancato inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto del d.lg. n. 231/2001, sconta un'intrinseca contraddizione di fondo, che si rispecchia nell'ossimoro "confisca diretta del denaro per un importo equivalente al profitto"».

⁹⁴ Cass. pen., Sez. un., 26 giugno 2015 (dep. 21 luglio 2015), n. 31617, in www.iusexplorer.it. Sulle differenze tra la sentenza *Gubert* e la sentenza *Lucci* delle Sezioni unite della Corte di cassazione: KELLER A., *Confisca diretta del denaro e prova dell'assenza di pertinenzialità: la recente giurisprudenza di legittimità erige i primi fragili argini alle sentenze Gubert e Lucci*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2019, 6, 81-82.

⁹⁵ Sul punto le Sezioni Unite affermano che «Il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può applicare, a norma dell'art. 240 c.p., comma 2, n. 1, la confisca del prezzo del reato e, a norma dell'art. 322 *ter* c.p., la confisca del prezzo o del profitto del reato sempre che si tratti di confisca diretta e vi sia stata un precedente pronuncia di condanna, rispetto alla quale il giudizio di merito permanga inalterato quanto alla sussistenza del reato, alla responsabilità dell'imputato ed alla qualificazione del bene da confiscare come profitto o prezzo del reato».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La seconda questione, strettamente connessa alla prima, concerneva, invece, in modo specifico, la natura (diretta o per equivalente) della confisca avente ad oggetto il prezzo o il profitto del reato che consista in denaro.

Quanto a tale seconda questione, di particolare interesse ai fini della presente trattazione, le Sezioni Unite, prendendo le mosse dal precedente *Gubert*, hanno chiarito che «[...] Ove il profitto o il prezzo del reato sia rappresentato da una somma di denaro, questa, non soltanto si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, ma perde – per il fatto stesso di essere ormai divenuta una appartenenza del reo – qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica. Non avrebbe, infatti, alcuna ragion d'essere – né sul piano economico né su quello giuridico – la necessità di accertare se la massa monetaria percepita quale profitto o prezzo dell'illecito sia stata spesa, occultata o investita: ciò che rileva è che le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo. Soltanto, quindi, nella ipotesi in cui sia impossibile la confisca di denaro, sorge la eventualità di far luogo ad una confisca per equivalente degli altri beni di cui disponga l'imputato e per un valore corrispondente a quello del prezzo o profitto del reato, giacché, in tal caso, si avrebbe quella necessaria novazione oggettiva che costituisce il naturale presupposto per poter procedere alla confisca di valore (l'oggetto della confisca diretta non può essere appreso e si legittima, così, l'ablazione di altro bene di pari valore)»⁹⁶.

La natura diretta della confisca avente ad oggetto denaro o altro bene fungibile è stata, infine, confermata dalle Sezioni unite della Corte

⁹⁶ Cass. pen., Sez. un., 26 giugno 2015 (dep. 21 luglio 2015), n. 31617, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di cassazione in una sentenza assai recente⁹⁷, nella quale i giudici di legittimità, richiamando, e condividendo, la memoria dell'Avvocato generale nella parte in cui affermava che «la confisca diretta insegue non le banconote, ma la somma di denaro quale entità che incrementa il patrimonio del reo», hanno puntualizzato che «se la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato consistente in una somma di denaro ha necessariamente ad oggetto un determinato valore, non v'è ragione che non possa essere quello stesso valore, se esistente nel patrimonio del reo, a formare oggetto di ablazione diretta. Lo strumento della confisca per equivalente ha, infatti, carattere surrogatorio ed è applicabile nel caso in cui il bene suscettibile di ablazione diretta non sia rintracciabile, rendendosi così necessario confiscare un bene di valore corrispondente. Ma ove il bene oggetto di confisca diretta sia, come il denaro, *ex se* privo di una propria rilevante identità fisica e sia esso stesso ontologicamente rappresentativo di un valore e di un corrispettivo monetario, non c'è spazio per operare tale sostituzione dell'*aliud pro alio*». La Corte ha comunque escluso espressamente che tale soluzione recida il nesso di diretta derivazione causale tra il reato e il prezzo o il profitto sottoposto a confisca, chiarendo che, ogniqualvolta il profitto di un reato consista in denaro, la sussistenza del nesso di pertinenzialità è subordinata all'accertamento non già dell'identità fisica della somma confiscata con il provento del reato, bensì della «effettiva derivazione dal reato dell'accrescimento patrimoniale monetario conseguito dal reo, che sia ancora rinvenibile, nella stessa forma monetaria, nel suo patrimonio. È tale incremento monetario che rappresenta il provento del reato suscettibile di ablazione, non il gruzzolo fisicamente inteso. Se correttamente definito

⁹⁷ Cass. pen., Sez. un., 27 maggio 2021 (dep. 18 novembre 2021), n. 42415, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e individuato, il rapporto eziologico di derivazione dal reato non viene dunque meno per il fatto che la somma di denaro oggetto di ablazione sia rappresentata da un numerario "diverso" rispetto a quello fisicamente conseguito per effetto del reato»⁹⁸.

Rimanendo in tema di confisca e, *ex ante*, di individuazione del profitto, occorre rilevare che la giurisprudenza maggioritaria tende a ricondurre alla nozione di profitto, rispetto a tutti i reati tributari di cui al d.lgs. 74/2000, oltre all'imposta evasa, anche interessi e sanzioni⁹⁹.

Tale tesi non ci sembra, tuttavia, condivisibile in relazione ai delitti diversi da quello di cui all'art. 11, d.lgs. 74/2000.

In primo luogo, rispetto a tali reati tributari, non si vede come conseguenze negative dell'illecito, quali sono interessi e sanzioni relativi all'imposta dovuta ed evasa, possano essere ricondotti, anche solo astrattamente, nell'alveo del "profitto" derivante da reato.¹⁰⁰

In secondo luogo, il summenzionato indirizzo giurisprudenziale pare, in un certo qual modo, frutto di un'erronea estensione a tutti i reati tributari, di cui al d.lgs. n. 74/2000, dei principi (correttamente) sanciti

⁹⁸ Cass. pen., Sez. un., 27 maggio 2021 (dep. 18 novembre 2021), n. 42415, cit. Per un'analisi della pronuncia e alcune considerazioni critiche: 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 *Sist. pen.*, 23 novembre 2021.

⁹⁹ Secondo Cass. pen., Sez. III, 11 febbraio 2015 (dep. 19 marzo 2015), n. 11497, in *www.iusexplorer.it*, «in tema di reati tributari, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente [...] va riferito all'ammontare dell'imposta evasa, che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, in quanto tale, riconducibile alla nozione di profitto del reato, costituito dal risparmio economico conseguente alla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo; a tal fine, per la quantificazione di questo risparmio, deve tenersi conto anche del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario». Il medesimo

¹⁰⁰ VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, cit., 1699, fa riferimento ad una «abnorme dilatazione del profitto». In tema BONCOMPAGNI F., *Aspetti sanzionatori*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 996 evidenzia che «in tal modo, si è fatto rientrare nell'alveo applicativo della confisca diretta un vantaggio indiretto (ossia il mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni) che è in realtà una conseguenza non economica bensì giuridica del reato».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dalla Corte di legittimità in relazione al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11 del medesimo decreto¹⁰¹.

Muovendo dalle peculiarità di tale delitto, i giudici di legittimità, in relazione a sanzioni e interessi, hanno evidenziato, condivisibilmente, che «nel momento in cui sono maturati tali accessori al credito tributario, l'attività distrattiva dei beni, finalizzata a rendere infruttuosa la procedura di riscossione, comportava un “risparmio di spesa” che atteneva non più alla sola voce principale del debito erariale, ma concerneva tutti gli accessori a quel tempo esigibili dal fisco. Il profitto, dunque, quale risparmio del contribuente, non può che essere calcolato con riferimento alla totalità del credito vantato dall'erario, essendo del tutto indifferente la natura delle voci che lo compongono, dato che la condotta illecita è finalizzata ad evitarne complessivamente il pagamento»¹⁰². Trattasi di orientamento, peraltro, “consacrato” in una pronuncia delle Sezioni unite della Corte di cassazione, nella quale si è evidenziato che il profitto del delitto di cui all'art. 11, d.lgs. 74/2000, assoggettabile a confisca, ricomprende qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato e, pertanto, anche «un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario»¹⁰³.

Ebbene, se è innegabile che il risparmio di spesa che costituisce il profitto del reato di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74/2000 consti tanto dell'imposta evasa quanto di interessi e sanzioni – tali essendo le voci

¹⁰¹ Sono due le pronunce sovente richiamate dai giudici di legittimità a sostegno di tale assunto: trattasi di Cass. pen., Sez. V, 10 gennaio 2011 (dep. 17 gennaio 2012), n. 1843, in *www.iusexplorer.it*. e di Cass. pen., Sez. un., 31 gennaio 2013 (dep. 23 aprile 2013), n. 18374, cit.

¹⁰² Cass. pen., Sez. V, 10 gennaio 2011 (dep. 17 gennaio 2012), n. 1843, cit.

¹⁰³ Cass. pen., Sez. un., 31 gennaio 2013 (dep. 23 aprile 2013), n. 18374, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

che l'autore del reato sottrae all'esecuzione erariale – è evidente che, in relazione a tutti gli altri reati tributari in materia di dichiarazione e versamento di imposte, previsti dal d.lgs. 74 del 2000, il profitto ascrivibile al reo consista solo ed unicamente nel *quantum* di imposta evaso.

A onor del vero, non può tacersi il fatto che è stato registrato, di recente, un rassicurante “cambio di rotta” della giurisprudenza di legittimità, la quale sembra aver preso atto dell'equivoco – dovuto alla sovrapposizione del reato di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74/2000 con le altre ipotesi delittuose previste dal medesimo decreto – nel quale era originariamente incorsa: alcune pronunce rese negli ultimi anni¹⁰⁴ si

¹⁰⁴ Ad esempio, secondo Cass. pen., Sez. III, 6 febbraio 2019 (dep. 24 maggio 2019), n. 17535, in www.iusexplorer.it, «Va anzitutto ricordato che il profitto dei reati tributari, in ragione delle specifiche caratteristiche di detti delitti, è peculiarmente caratterizzato dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale a seguito del mancato pagamento d'imposta (tra le tante, Sez.3, n. 9578 del 17/01/2013, dep. 28/02/2013, Tanghetti, Rv. 254748; Sez.3, n. 1199 del 02/12/2011, dep. 16/01/2012, Galiffo, Rv. 251893), non risolvendosi in un accrescimento del patrimonio del soggetto attivo. È ben vero che le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente 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 debito tributario (Cass., Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013 - dep. 23/04/2013, Adami e altro, Rv. 255036); ma tale principio è stato affermato in relazione alla peculiare figura delittuosa che incrimina la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del D. Lgs. n. 74 del 2000. Invero, in relazione al delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", una volta maturati interessi e sanzioni, l'attività distrattiva dei beni, finalizzata a rendere infruttuosa la procedura di riscossione, comporta un "risparmio di spesa" che attiene non più alla sola voce principale del debito erariale, ma concerne tutti gli accessori esigibili dal fisco; di conseguenza, in relazione al delitto di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, il profitto, quale risparmio del contribuente, non può che essere calcolato con riferimento alla totalità del credito vantato dall'erario, essendo del tutto indifferente la natura delle voci che lo compongono, dato che la condotta illecita è finalizzata ad evitarne complessivamente il pagamento (Sez.5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 17/01/2012, Mazzieri, Rv. 253480). In altri termini, proprio perché, in relazione alla vicenda oggetto di scrutinio da parte dell'indicata sentenza delle Sezioni Unite, la condotta illecita addebitata non era quella di evasione dell'imposta a seguito di dichiarazione o di omesso versamento, ma di sottrazione fraudolenta dei beni quale possibile oggetto di apprensione da parte dell'Erario a fronte, per di più, di un accertamento del debito fiscale con computo anche delle sanzioni collegate, il profitto, corrispondente al valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

soffermano, infatti, sul carattere peculiare del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte rispetto agli altri delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000 e affermano, in relazione a questi ultimi, la necessità di limitare l'oggetto della confisca al risparmio di imposta.

Tutto ciò premesso in merito al primo comma dell'art. 12-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, passiamo ora ad esaminare il secondo comma del medesimo articolo, il quale prevede che la confisca, diretta o per equivalente, non operi per la parte del profitto o del prezzo del reato che il contribuente si impegni a versare all'erario, anche in presenza di sequestro, salvo precisare che, in caso di omesso versamento, la confisca venga sempre disposta.

dell'amministrazione finanziaria per l'Erario (vedi Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, dep. 09/10/2015, Trust e altro, Rv.265036; Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, dep. 11/03/2015, Chiarolanza e altri, Rv. 262754), doveva essere parametrato anche alle già calcolate sanzioni volendo il contribuente sottrarsi appunto anche ad esse. Il principio enunciato dalle Sezioni Unite con riferimento al delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", punito dal D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, proprio per la peculiare struttura dalla fattispecie incriminata, non può perciò essere esteso ai reati fiscali dichiarativi ovvero di omesso versamento delle imposte. Va quindi data continuità al principio –
che, seppure enunciato in relazione al delitto di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, è estensibile al caso in esame –, secondo cui in tema di reati tributari, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che costituisce profitto del reato di omesso versamento dell'IVA di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter, e non può avere ad oggetto le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione (Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017 – dep. 07/06/2017, Giani e altro, Rv. 270429). In tale decisione si è condivisibilmente chiarito con riferimento "ai reati dichiarativi (come quelli nella specie contestati di cui all'art. 2) caratterizzati dalla evasione di imposta, la sanzione, lungi dal potere rientrare nel concetto di profitto del reato è, esattamente al contrario, il costo del reato stesso, originato infatti dalla sua commissione e, per tale ragione, necessariamente successivo ad essa". In altri termini, nei reati dichiarativi, connotati dall'evasione di imposta, o nei reati di omesso versamento, la sanzione tributaria rientra nel concetto non di "profitto", ma di "costo" del reato, che trova origine nella commissione dello stesso e, di conseguenza, la commisurazione della confisca anche sull'importo della sanzione tributaria deve ritenersi illegittima dovendo il profitto essere individuato nella sola imposta evasa: il solo risparmio che ottiene il contribuente infedele».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Se è vero che nella nozione di “impegno”, prescelta dal legislatore¹⁰⁵, potrebbe farsi rientrare anche una semplice, e libera, esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento, tuttavia, è innegabile che «una tale conclusione condurrebbe a far dipendere la operatività della sanzione [...] da propositi unilaterali e per di più sforzati di ogni sanzione in caso di mancato rispetto dell'impegno assunto», sicché è necessario «circoscrivere l'area di applicabilità della previsione ai soli casi di un obbligo assunto in maniera formale e nei quali non potrebbe non rientrare l'ipotesi [...] di un accordo per il pagamento rateale del debito d'imposta intervenuto con l'Agenzia delle Entrate»¹⁰⁶.

Rebus sic stantibus, l'impegno a versare il debito, insieme con il relativo piano di pagamento, deve essere cristallizzato in un accordo con il Fisco e sottoposto, in tale forma, al giudice penale. Tale accordo può «assumere le forme di un accertamento con adesione, di una rateizzazione, di una conciliazione giudiziale o anche di una transazione fiscale *ex art. 182-ter* legge fall.»¹⁰⁷).

Ai fini di nostro interesse, nell'ambito della presente trattazione, occorre precisare che, «in caso di delitto tributario con profitto della persona giuridica, e quindi con evasione del tributo da parte dell'ente, è quest'ultimo che dovrebbe assumere l'impegno a versare»¹⁰⁸, e non,

¹⁰⁵ POTETTI D., *Il nuovo art. 12-bis, comma 2, d.lg. n. 74 del 2000: un enigma in materia di confisca tributaria*, in *Cass. pen.*, 2016, 6, 2583 parla, condivisibilmente, di «tecnica legislativa decisamente insoddisfacente».

¹⁰⁶ Cass. pen., Sez. III, 14 gennaio 2016 (dep. 11 febbraio 2016), n. 5728 in *www.iusexplorer.it*. In dottrina, per una disamina dei profili critici della formulazione della disposizione in esame, si rinvia a VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, cit., (in particolare) 1713 ss.

¹⁰⁷ CECCI M., *Aspetti sanzionatori*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 1010.

¹⁰⁸ BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *La confisca*, in (a cura di) BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 518.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

invece, l'intraneus che abbia commesso il delitto in nome e per conto dell'ente stesso.

Quanto al rapporto tra sequestro preventivo e confisca, secondo la giurisprudenza prevalente, «il D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis, comma 2, nel disporre che la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prodotto del reato “non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro” e che “nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”, non preclude l'adozione del sequestro preventivo ad essa confisca finalizzato [...]. Ciò sul rilievo che la funzione del vincolo cautelare è quella di garantire che l'adottata misura ablativa, inefficace con riguardo alla parte coperta dall'impegno, espliciti i propri effetti qualora il versamento “promesso” non si verifichi»¹⁰⁹. Tuttavia, se è vero che il mero impegno non incide sulla misura cautelare reale, a diverse conclusioni pare doversi pervenire nell'ipotesi in cui ad esso segua il versamento di somme all'erario: in tal caso, «il sequestro preventivo non può colpire il *quantum* del profitto illecito che abbia già formato oggetto di restituzione»¹¹⁰.

Ancora, poiché la lettera del secondo comma dell'art. 12-bis del d.lgs. n. 74/2000 prevede che la confisca non operi, pur in presenza di sequestro, e poiché si deve escludere «che il legislatore abbia inteso costruire una disposizione intrinsecamente contraddittoria, ammettendo da un lato il sequestro e tuttavia, dall'altro, negando la ragione dello stesso, posto che la confisca in vista della quale il sequestro *ex art. 321 c.p.p.*, comma 2, sarebbe disposto non potrebbe essere adottata, deve necessariamente ritenersi che la locuzione “non opera” non significa

¹⁰⁹ Cass. pen., Sez. III, 12 dicembre 2019 (dep. 13 maggio 2020), n. 14738, in www.iusexplorer.it.

¹¹⁰ 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 *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 4, 179.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata, ma che la stessa non divenga, più semplicemente, efficace con riguardo alla parte “coperta” da tale impegno, salvo ad essere “disposta”, come recita l'art. 12 *bis* cit., comma 2, allorquando l'impegno non venga rispettato e il versamento “promesso” non si verifichi; e proprio tale ultima previsione finale pare, anzi, dimostrare che la funzione del sequestro, pur a fronte di impegno a versare *in toto* la somma dovuta, sarebbe proprio quella di garantire l'efficacia della confisca, una volta constatato l'eventuale inadempimento di quanto in precedenza promesso»¹¹¹.

¹¹¹ Cass. pen., Sez. III, 14 gennaio 2016 (dep. 11 febbraio 2016), n. 5728, cit. Sul tema è stato rilevato che «una prima soluzione è che in presenza di un valido impegno a versare del contribuente il giudice della cognizione non disponga la confisca: *nulla quaestio* se poi il pagamento avviene. Ma occorre domandarsi come si possa rimediare, nel caso in cui l'impegno rimanga in tutto o in parte inadempito e la sentenza sia passata in giudicato. In dottrina si è ipotizzato che, in casi siffatti, la confisca possa essere disposta dal giudice dell'esecuzione, in forza dello stesso art. 12-*bis* (“Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”) e in base alla competenza in materia di confisca di cui all'art. 676 c.p.p. Ma a tale ipotesi, problematicamente affacciata, si preferisce altra soluzione, che muove dal distinguo tra il “disporre” la confisca e la “operatività” della stessa, ricavabile dal testo dell'art. 12-*bis*. In altri termini, non sempre la confisca obbligatoria, disposta dal giudice, è destinata ad essere operativa: vi può essere una confisca che non opera, ancorché sia stata disposta dal giudice (della cognizione). In tale prospettiva, in presenza di un impegno a versare con le caratteristiche sopra precisate, “il giudice della condanna dovrebbe disporre la confisca dell'intero profitto delittuoso accertato” (detratto ovviamente quanto già pagato all'Erario, in caso di impegno a versare il residuo), “esplicitando però contestualmente che essa non produce effetti (“non opera”) per quella somma che il contribuente si è impegnato a versare”; sicché l'esecuzione (l'operatività) della confisca (già disposta) resta “condizionata” all'inadempimento dell'impegno assunto. Detta opzione interpretativa sembra in effetti preferibile, in quanto permette, da un lato, di conciliare il dato letterale con l'esigenza di non sottrarre al giudice della cognizione le valutazioni in tema di confisca e, dall'altro, di legare gli effetti della pronuncia alla concreta evoluzione dell'impegno a versare. Laddove il debito non sia ancora stato adempiuto, in tutto o in parte, al momento della pronuncia di condanna, il giudice dispone la confisca obbligatoria, sottoposta ad una (sorta di) condizione sospensiva di segno negativo, per cui tale confisca è destinata a produrre effetto (ad operare) solo nel caso in cui rimanga inadempito l'impegno a versare, e nella misura corrispondente al *quantum* non corrisposto» (VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, cit., in particolare 1717).

Secondo PERRONE L., *Confisca a carico della persona giuridica e reati tributari alla luce della riforma del 2015*, in *Cass. pen.*, 2017, 10, 3751-3752 «allo scopo di evitare

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

È evidente che con il secondo comma dell'art. 12-*bis*, il legislatore tramuta il sequestro preventivo funzionale alla confisca, come anche la minaccia della confisca stessa, in uno strumento asservito a finalità di cassa: infatti, se è indiscutibile che la possibilità di sottrarsi alla confisca costituisca la *El Dorado* dei contribuenti “infedeli” sottoposti a procedimento penale, il d.lgs. n. 74 del 2000 si avvale proprio della promessa di inoperatività della confisca, al fine di indurre il contribuente (ad impegnarsi) a versare all'erario quanto dovuto.

1.4. Il d.l. n. 124 del 2019 e il d.lgs. n. 75 del 2020 (cenni)

I più recenti interventi di riforma in materia tributaria sono rappresentati dal d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”, convertito, con modificazioni, in l. 19 dicembre 2019, n. 157, e dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, “Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla

che l'istituto in parola perda ogni rilevanza pratica, pare più corretto interpretare restrittivamente l'art. 12-*bis* del d.lg. 74 del 2000. Del resto, la disposizione specifica che la misura ablatoria “non opera” per la parte che il contribuente si impegna a versare, tuttavia essa “è sempre ordinata nel caso di mancato versamento”. Si deve, quindi, ritenere che il legislatore abbia delineato una particolare tipologia di confisca la cui operatività è “sospensivamente condizionata” all'inadempimento dell'impegno a versare. In altri termini, nonostante l'assunzione dell'impegno a pagare il debito tributario, la confisca deve essere comunque ordinata dal giudice di cognizione nella sentenza di condanna; diviene effettiva, però, solo nel caso di mancato adempimento dell'accordo, ovvero di mancato versamento. In definitiva, a fronte dell'impegno formale, ove il contribuente abbia già eseguito, anche solo in parte, il pagamento del debito tributario, l'autorità giudiziaria terrà conto di quanto versato nella determinazione dell'oggetto della confisca (e del corrispondente sequestro preventivo, riducendone l'oggetto per la parte effettivamente corrisposta). Inoltre, muovendo dal presupposto che il mero impegno non vanifica l'esecutività del sequestro già in atto, il reo potrebbe attivarsi per ottenere una progressiva riduzione dell'oggetto del provvedimento cautelare in forza del graduale pagamento delle rate. Deve, altresì, ammettersi che le somme sequestrate possano divenire oggetto di restituzione vincolata alla restituzione all'erario a titolo di pagamento totale o parziale dell'imposta evasa, degli interessi e delle sanzioni».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale”, i quali, determinando una nuova riesplorazione dell’area del penalmente rilevante, costituiscono la più “moderna” testimonianza di quanto l’umore del legislatore sia altalenante in materia penale tributaria, inserendosi perfettamente nel costante susseguirsi – in particolare, dal 1929 a oggi – di interventi di ampliamento e di contrazione dello spazio di operatività del diritto penale tributario.

Come evidenziato in dottrina, nella «storia della legislazione penale posta a tutela degli interessi fiscali e nelle scelte normative che di volta in volta essa ha prodotto, si è infatti provato e si continua a provare di tutto. Nessuna soluzione è stata nel tempo davvero scartata, nessuna opzione veramente esclusa e moltissime sono state quelle effettivamente praticate»¹¹².

Il quadro normativo sin qui tracciato ci consente di apprezzare pienamente l’instabilità che attanaglia il diritto penale tributario. Guardando ai più recenti interventi di riforma, si considerino,

¹¹² FIORE S., *Il caso del diritto penale tributario: da eccezione a paradigma? Osservazioni sul diritto penale com'è e come (forse) sarà*, in (a cura di) AMBROSETTI E. M., *Scritti in onore di Mauro Ronco*, Torino, 2017, 535. Analogamente, CONSULICH F., *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, cit., 1355, il quale ritiene che i molteplici interventi di riforma in materia penale tributaria siano indici di «una sorta di insoddisfazione perenne sul *quantum* della pena e sul trattamento processuale dell’evasore», precisando che il legislatore si è [...] sentito in dovere di manovrare la leva penale, non però nel quadro di un disegno coerente, per quanto draconiano, bensì con uno stillicidio di interpolazioni, accomunate solo dall’essere orientate in chiave repressiva. Rientrano a pieno in quello che non pare essere un semplice *trend*, ma un vero e proprio vincolo politico-criminale in materia, il d.l. 124 del 2019 e la successiva legge di conversione n. 157 del 2019». In senso, condivisibilmente, critico rispetto a tale tendenza si esprime FLORA G., *La “tela di Penelope” della legislazione - penale tributaria*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, 3-4, 477, per cui «la storia anche solo degli ultimi decenni ci consegna uno scenario sconsolante, una “tela di Penelope” fatta e disfatta, ma con disegni e colori sempre cangianti. E senza contare che nell’orditura di questa tela si sono sempre più frequentemente e pervasivamente infiltrate le decisioni della giurisprudenza “nostrana”, nonché le norme e la giurisprudenza europee, con effetti a volte mostruosamente deformanti».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

esemplificativamente: la riduzione dell'area di operatività del diritto penale operata dal d.lgs. n. 74 del 2000, prendendo le distanze dall'opposta impostazione di cui alla l. n. 516 del 1982 (*recte*: al d.l. n. 429 del 1982); il successivo ampliamento dell'area di rilevanza penale di cui – tra gli altri – al d.l. n. 138/2011 (conv. in l. n. 148/2011); infine, il nuovo arretramento dell'intervento penale per effetto delle previsioni di cui al d.lgs. n. 158/2015.

Ebbene, come prima rilevato, il d.l. n. 124/2019 si inserisce nel solco del continuo susseguirsi di interventi rispondenti a finalità opposte¹¹³ che caratterizza il diritto penale tributario, imponendo una nuova estensione dell'area del penalmente rilevante.¹¹⁴ *Nihil sub sole novum*, dunque.

¹¹³ Come rileva MELIS G., *Gli interessi tutelati*, cit., 1295, di fatto, dalla «rivoluzione francese in poi si è [...] assistito alla strumentalizzazione del diritto punitivo a logiche di politica-criminale ispirate a differenti visioni socio-politiche della vita in comune: dapprima liberali, poi socialdemocratiche, autoritarie e, infine, democratico-costituzionali. Ciò dimostra come la sanzione, la pena, il diritto punitivo in genere, siano l'essenza stessa di una società, per come essa si vuole immaginare e vedere».

¹¹⁴ Secondo DELL'OSSO A. M., *Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 319, «considerando che l'intervento - come meglio si vedrà - si limita a un inasprimento della dimensione sanzionatoria, attuato mediante innalzamenti di pena, flessioni delle soglie di punibilità e nuove misure punitive, anche a carico degli enti, sembra proprio di trovarsi al cospetto dell'ennesimo, provvisorio, rimaneggiamento di un comparto normativo senza pace». In senso fortemente critico rispetto alla natura fortemente repressiva che caratterizza tale intervento di riforma si esprime FLORA G., *Dalla "spazza corrotti" alla "spazza evasori". Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 252 ss., il quale acutamente richiama, in conclusione dello scritto (264), PADOVANI T., *Prefazione*, in DE FRANCESCO G., *Invito al diritto penale*, Bologna, 2020, 12, nella parte in cui (sebbene con specifico riguardo alle misure di prevenzione) afferma che «l'anomalia [...], per usare un blando termine, è tanto risalente da poter essere spacciata per normalità. [...] Di questo passo ci sveglieremo una mattina e troveremo solo galera e confisca [...]. Potremo tornare a dormire sperando di aver sognato; oppure ci sveglieremo del tutto». Il *novum* legislativo pare corrispondere, sebbene in forme non esenti da critiche, alla seguente constatazione: «Abbiamo iniziato, con molta fatica ed esitazione, a comprendere che non si può convivere con la criminalità organizzata. In tempi di crisi come quella attuale dobbiamo cominciare a capire che non si può convivere neppure con la corruzione, con la patologia economica, con l'evasione fiscale; spesso non sono fra loro molto distanti, anzi...» (FLICK G., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., 19).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ai fini di nostro interesse, si rileva che l'art. 39 del d.l. n. 124/2019 non solo ha introdotto per la prima volta nell'ordinamento la responsabilità degli enti derivante da reato tributario (prevedendo, però, originariamente, quale unico *predicate crime* il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000)¹¹⁵, ma ha anche ridotto le soglie di rilevanza penale di cui agli artt. 4, 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000. Tuttavia, l'originaria riduzione delle soglie di punibilità di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000 non ha trovato poi conferma in sede di conversione del decreto legge, in ragione della soppressione delle lettere o) e p) del primo comma dell'art. 39 del d.l. n. 124 del 2019 (che prevedevano, appunto, la riduzione della soglia di punibilità per tali delitti, rispettivamente, da centocinquantamila a centomila euro e da duecentocinquantamila a centocinquantamila euro).

All'art. 39 del d.l. n. 124/2019 si deve poi un rilevante inasprimento del trattamento sanzionatorio (solo parzialmente

¹¹⁵ In sede di conversione del d.l. n. 124 del 2019, il Parlamento ha introdotto tra i reati tributari ricompresi nell'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 anche i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000. Infine, l'art. 5, comma 1, lett c), del d.lgs. n. 75 del 2020 ha modificato a sua volta il novero dei reati tributari suscettibili di dar luogo alla responsabilità degli enti, arricchendo l'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001 di un comma 1-*bis*, secondo il quale «In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie: a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote; b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-*quater*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote». Dunque, anche i delitti di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 e indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* divengono parte integrante del sistema 231, seppur alle condizioni previste dal comma 1-*bis*.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

temperato in sede di conversione) di tutti i reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000 diversi da quelli di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, nonché l'introduzione, al comma 2-*bis* dell'art. 2 e al comma 2-*bis* dell'art. 8, di circostanze attenuanti speciali, applicabili, rispettivamente, qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a euro centomila e l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia inferiore a euro centomila. A differenza di quanto si potrebbe immaginare, tuttavia, tale ultimo intervento non si è posto in netto contrasto con lo spirito (fortemente repressivo) al quale era informato il d.l. n. 124/2019: infatti, la pena prevista per le circostanze attenuanti su descritte coincide con quella originariamente comminata per il reato-base (contestualmente elevata dal legislatore).

Particolarmente problematica è, poi, l'estensione dell'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 13 anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. 74/2000¹¹⁶.

In primo luogo, tale scelta legislativa aggrava gli *indesiderata* già derivanti da quel "baratto" tra Stato e cittadino sul quale poggia la causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. 74/2000. Il riferimento è: agli effetti criminogeni (relativi a reati particolarmente gravi) dovuti alla consapevolezza del singolo di potersi sottrarre a sanzione penale mediante il semplice pagamento, *post crimen patratum*, di una somma di denaro; alle gravi iniquità generate dalla dipendenza

¹¹⁶ «Al netto dell'ampliamento ai reati di dichiarazione fraudolenta della causa di non punibilità sopravvenuta collegata al pagamento, per così dire, spontaneo dell'imposta evasa, tutte le altre modifiche muovono, come già anticipato e reso assai esplicito dai testi elaborati dal governo a corredo della riforma, nella direzione di un inasprimento della disciplina sanzionatoria. Non è per vero agevole, allora, coordinare il senso dell'estensione della misura premiale - peraltro, dalle ridotte potenzialità applicative - con lo spirito complessivo della novella: sembrerebbe più una soluzione di compromesso finalizzata a donare almeno un tratto gentile a una riforma dal volto arcigno» (così DELL'OSSO A. M., *Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, cit., 321).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'assoggettamento a sanzione penale dalla condizione economica del singolo; alla valorizzazione della sola offesa all'interesse erariale alla riscossione dei tributi e alla omessa considerazione degli ulteriori, gravi, riflessi delle pratiche evasive (primo fra tutti, quello inerente all'alterazione della concorrenza tra gli operatori di mercato).¹¹⁷

In secondo luogo, siffatto «allargamento della causa di non punibilità anche alle due declinazioni della dichiarazione fraudolenta [...] si presta a diverse critiche, in quanto intervento estemporaneo, che non appare aver fatto i conti con la giurisprudenza e con l'intero micro-sistema penale tributario, per come ridisegnato dalla riforma stessa»¹¹⁸.

L'irrigidimento del sistema ha trovato, infine, completamento con l'estensione ad alcuni reati tributari – in caso di superamento di determinate soglie – della confisca allargata, o per sproporzione, di cui all'art. 240-*bis* c.p. Trattasi di una particolare ipotesi di confisca, finalizzata a contrastare il fenomeno di accumulazione di ricchezze illecite, nata dalle ceneri del reato di possesso ingiustificato di valori di cui all'art. 12-*quinquies*, comma 2, del d.l. 8 giugno 1992, n. 306 (convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 1992, n. 356)¹¹⁹.

¹¹⁷ In tema: CONSULICH F., *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, cit., 1390-1391.

¹¹⁸ INGRASSIA A., *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 314-315.

¹¹⁹ Tale comma prevedeva che «Fuori dei casi previsti dal comma 1 e dagli articoli 648, 648-*bis* e 648-*ter* del codice penale, coloro nei cui confronti sono svolte indagini per uno dei delitti previsti dai predetti articoli o dei delitti in materia di contrabbando, o per delitti commessi avvalendosi delle condizioni previste dall'articolo 416-*bis* del codice penale ovvero al fine di agevolare l'attività delle associazioni previste dallo stesso articolo, nonché per i delitti di cui agli articoli 416-*bis*, 629, 630, 644 e 644-*bis* del codice penale e agli articoli 73 e 74 del testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309, ovvero nei cui confronti si procede per l'applicazione di una misura di prevenzione personale, i quali, anche per interposta persona fisica o giuridica, risultano essere titolari o avere la disponibilità a qualsiasi titolo di denaro, beni o altre utilità di valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica, e dei quali non possano giustificare la legittima provenienza, sono puniti con la reclusione

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Invero, dopo la dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 12-*quinquies*, comma 2, del d.l. 8 giugno 1992, n. 306, per contrasto con l'art. 27, secondo comma, della Costituzione¹²⁰, il legislatore, con l'art. 2 del d.l. 20 giugno 1994, n. 399 (conv. in l. 8 agosto 1994, n. 501) ha introdotto, nel medesimo decreto, l'art. 12-*sexies*, il quale prevedeva (in particolare) che «1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale, per taluno dei delitti previsti dagli articoli 416, sesto comma, 416-*bis*, 600, 601, 602, 629, 630, 644, 644-*bis*, 648, esclusa la fattispecie di cui al secondo comma, 648-*bis*, 648-*ter* del codice penale, nonché dall'art. 12-*quinquies*, comma 1, del D.L. 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1992, n. 356, ovvero per taluno dei delitti previsti dagli articoli 73, esclusa la fattispecie di cui al comma 5, e 74 del testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza, approvato con D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309, è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle 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 la disponibilità a

da due a quattro anni e il denaro, beni o altre utilità sono confiscati». Sullo stretto collegamento tra il delitto di possesso ingiustificato di valori di cui all'art. 12-*quinquies*, d.l. n. 306/1992 e la confisca allargata: Corte cost., 8 novembre 2017 (dep. 21 febbraio 2018), n. 33, in www.cortecostituzionale.it, la quale evidenzia, inoltre che «Sebbene l'obiettivo della confisca "allargata" fosse stato esplicitamente individuato nel contrasto all'accumulazione dei patrimoni della criminalità organizzata, e mafiosa in specie, e alla loro infiltrazione massiccia nel circuito economico, la scelta dei "reati matrice" è risultata fin dal principio non rigorosamente sintonica rispetto a tale dichiarazione d'intenti. [...] In prosieguo di tempo, peraltro, il catalogo dei reati presupposto è stato arricchito, in modo progressivo ed "alluvionale", da una serie di interventi novellistici. Tale processo di implementazione – proseguito, senza soluzione di continuità anche dopo l'odierna ordinanza di rimessione – si è ispirato, in più d'un caso, a logiche chiaramente estranee a quella primigenia dell'istituto».

¹²⁰ Corte cost., 9 febbraio 1994 (dep. 17 febbraio 1994), n. 48, in www.cortecostituzionale.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. Le disposizioni indicate nel periodo precedente si applicano anche in caso di condanna e di applicazione della pena su richiesta, a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale, per taluno dei delitti commessi per finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine costituzionale. 2. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale, per un delitto commesso avvalendosi delle condizioni previste dall'art. 416-*bis* del codice penale, ovvero al fine di agevolare l'attività delle associazioni previste dallo stesso articolo, nonché a chi è stato condannato per un delitto in materia di contrabbando, nei casi di cui all'articolo 295, secondo comma, del testo unico approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 [...]

Con il d.lgs. 1° marzo 2018, n. 21 sono stati abrogati i commi 1, 2-*ter*, 4-*bis*, 4-*quinqies*, 4-*sexies*, 4-*septies*, 4-*octies* e 4-*novies* dell'art. 12-*sexies* del d.l. n. 306/1992 (conv. dalla l. n. 356/1992)¹²¹; contestualmente, è stato introdotto nel codice penale l'art. 240-*bis*¹²², secondo il quale «Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per taluno dei delitti previsti dall'articolo 51, comma 3-*bis*, del codice di procedura penale, dagli articoli 314, 316, 316-*bis*, 316-*ter*, 317, 318, 319, 319-*ter*, 319-*quater*, 320, 322, 322-*bis*, 325, 416, realizzato allo scopo di commettere delitti previsti dagli articoli 453, 454, 455, 460, 461, 517-*ter* e 517-*quater*, nonché dagli articoli 452-*quater*, 452-*octies*, primo comma, 493-*ter*, 512-*bis*, 600-*bis*, primo comma, 600-*ter*, primo e secondo comma, 600-*quater*.1, relativamente alla condotta di

¹²¹ Art. 7, comma 1, lett. l), d.lgs. n. 21/2018.

¹²² Art. 6, comma 1, d.lgs. n. 21/2018.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

produzione o commercio di materiale pornografico, 600-*quinquies*, 603-*bis*, 629, 644, 648, esclusa la fattispecie di cui al secondo comma, 648-*bis*, 648-*ter* e 648-*ter*.1, dall'articolo 2635 del codice civile, o per taluno dei delitti commessi per finalità di terrorismo, anche internazionale, o di eversione dell'ordine costituzionale, è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle 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 la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. La confisca ai sensi delle disposizioni che precedono è ordinata in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta per i reati di cui agli articoli 617-*quinquies*, 617-*sexies*, 635-*bis*, 635-*ter*, 635-*quater*, 635-*quinquies* quando le condotte ivi descritte riguardano tre o più sistemi. Nei casi previsti dal primo comma, quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona».

Così delineato il referente normativo della confisca allargata, si rileva che l'ambito di operatività della stessa è stato esteso ai reati tributari dall'art. 39, comma 1, lett. q), d.l. n. 124/2019 con due limitazioni: la confisca allargata doveva ritenersi applicabile solo ad alcuni reati ed era subordinata al superamento di determinate soglie.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Secondo l'art. 12-ter, d.lgs. n. 74/2000, come (originariamente) delineato dal d.l. n. 124/2019, «1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dal presente decreto, diversi da quelli previsti dagli articoli 10-bis e 10-ter, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando: a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2; b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso dei delitti previsti dagli articoli 3 e 5, comma 1; c) l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 5, comma 1-bis; d) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8; e) l'indebita compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 10-quater; f) l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1; g) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2; h) è pronunciata condanna o applicazione di pena per i delitti previsti dagli articoli 4 e 10».

In sede di conversione, l'art. 12-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 è stato, però, modificato: il Parlamento ha, infatti, ristretto l'ambito di applicazione della confisca allargata sia espungendo alcuni reati dal novero delle fattispecie rilevanti¹²³ sia incrementando le soglie di

¹²³ Mentre, secondo l'impostazione del d.l. 124/2019, la confisca allargata poteva essere applicata nei casi di condanna o applicazione della pena su richiesta delle parti in relazione a tutti i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, con la sola eccezione di quelli di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, oggi le uniche fattispecie per cui essa è esperibile sono quelle di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

riferimento¹²⁴. All'esito della modifica, l'attuale formulazione dell'art. 12-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 è la seguente: «1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando: a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2; b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3; c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8; d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1; e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2».

L'estensione della confisca allargata anche ai reati tributari pone gli interpreti dinanzi a nodi esegetici di non agevole scioglimento.

Viene, in primo luogo, in considerazione la natura della confisca allargata. Sul punto, pare fondamentale una pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di cassazione – “capostipite” di una consolidata giurisprudenza di legittimità¹²⁵ – secondo la quale la confisca allargata costituisce «una misura di sicurezza atipica con funzione anche

¹²⁴ Ad esempio, come si vedrà, mentre, secondo la versione della norma in esame introdotta dal d.l. n. 124 del 2019 l'ammontare degli elementi passivi fittizi doveva essere superiore a euro centomila perché la confisca allargata potesse essere applicata in relazione al delitto di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, alla luce delle modifiche introdotte in sede di conversione del d.l. n. 124 del 2019, la confisca allargata non può trovare applicazione in relazione al delitto di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 nel caso in cui gli elementi passivi fittizi non superino la soglia di duecentomila euro.

¹²⁵ *Ex multis*: Cass. pen., Sez. V, 9 ottobre 2018 (dep. 12 gennaio 2019), n. 1012, in www.iusexplorer.it; Cass. pen., Sez. II, 12 ottobre 2018 (dep. 14 dicembre 2018), n. 56374, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dissuasiva, parallela all'affine misura di prevenzione antimafia introdotta dalla legge 32 maggio 1965, n. 575»¹²⁶.

Dalla qualificazione della confisca allargata come misura di sicurezza dovrebbe discendere l'applicabilità della stessa anche a fatti riconducibili alle fattispecie delittuose previste dall'art. 12-ter del d.lgs. n. 74/2000, ma commessi prima dell'introduzione, nel medesimo decreto, dell'art. 12-ter stesso.¹²⁷ Consapevole degli *indesiderata* che sarebbero derivati dall'applicazione dell'orientamento giurisprudenziale consolidato inerente alla qualifica della confisca allargata, il legislatore, in sede di conversione del d.l. n. 124/2019, ha, però, introdotto nell'art. 39 un comma 1-bis, secondo il quale la confisca allargata di cui all'art. 12-ter è applicabile «esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto».

Il secondo nodo esegetico relativo all'art. 12-ter del d.lgs. n. 74/2000 riguarda fatto che alcuni dei reati tributari ricompresi tra i reati

¹²⁶ Cass. pen., Sez. un., 17 dicembre 2003 (dep. 19 gennaio 2004), n. 920, in www.iusexplorer.it.

¹²⁷ «Quanto alla confisca di cui all'art. 12-sexies, secondo quanto già esposto, tenuto conto della sua applicabilità sulla base dei presupposti della condanna per le tipologie di reato più gravi ed allarmanti e della sproporzione dei beni rispetto al reddito dichiarato o ai proventi dell'attività economica svolta, dell'intento di contrastare forme di accumulazione di ricchezza illecita per impedire un loro futuro utilizzo nella commissione di ulteriori comportamenti criminosi, deve ribadirsi, in conformità alle pronunce più recenti e conformi di questa Corte (Cass. Sez. 6 n. 40537 del 19/10/2010, non massimata), che tale istituto esplica una funzione preventiva e quindi mantiene le caratteristiche proprie della misura di sicurezza patrimoniale, ancorché atipica. Dalle premesse esposte, discende dunque che anche tale confisca, come le altre misure di sicurezza, è applicabile nei confronti di chi sia stato condannato per reati commessi prima dell'entrata in vigore della norma che la disciplina, in quanto l'istituto non è soggetto al principio di irretroattività della norma penale di cui all'art. 25 Cost. e art. 2 c.p., quanto piuttosto alla disposizione dell'art. 200 c.p., applicabile alla confisca per il richiamo operato dall'art. 236 c.p., secondo la quale le misure di sicurezza sono regolate dalla legge vigente al momento della loro applicazione perché postulano la valutazione in termini di attualità della pericolosità sociale, da ricostruire in base alla legislazione in quel momento vigente, pur se entrata in vigore in epoca successiva al sorgere della pericolosità, o all'acquisizione dei cespiti patrimoniali oggetto di ablazione» [così Cass. pen., Sez. I, 24 ottobre 2012, (dep. 15/11/2012), n. 44534, in www.iusexplorer.it].

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

matrice della confisca allargata non «sembrano idonei a svolgere il ruolo di “indice” di un sistematico arricchimento a mezzo di reati tributari»¹²⁸.

Il riferimento è, ad esempio, agli artt. 8 e 11 del d.lgs. n. 74/2000 che, seppur ricompresi nell'art. 12-*ter* del medesimo decreto, non sembrano, invero, indicativi di un illecito accumulo di ricchezze da evasione sistematica: mentre il primo consiste nell'agevolazione dell'evasione altrui, il secondo attribuisce rilevanza a un fatto «che, in mancanza di attività esecutive da parte dell'Amministrazione Finanziaria, non può ontologicamente produrre alcun risparmio d'imposta, di talché [...] si deve escludere che [...] una singola fattispecie concreta di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte possa essere considerata sintomatica “di un illecito arricchimento” dell'autore della stessa, che trascenda la singola vicenda giudizialmente accertata»¹²⁹.

Infine, la terza questione esegetica posta dall'art. 12-*ter*, d.lgs. n. 74/2000 concerne l'ipotesi di evasione fiscale realizzata nell'ambito di persone giuridiche.

Poiché «i benefici dell'evasione confluiscono (*rectius*, permangono) in un patrimonio (quello della persona giuridica) comunque estraneo alla sfera ablativa dell'art. 240-*bis* c.p.»¹³⁰, la commissione di un reato tributario da parte della persona fisica non può dar luogo alla presunzione di illecito arricchimento della stessa – unica potenziale destinataria della confisca allargata – così rendendo inapplicabile l'art. 12-*ter*.

¹²⁸ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 293; DELL'OSSO A.M., *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, cit., 325.

¹²⁹ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 294.

¹³⁰ PERINI A., *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in *Sist. pen.*, 6 dicembre 2019, 6.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tutto ciò premesso in merito alla riforma del 2019, occorre precisare che l'ultimo intervento legislativo rilevante in materia di diritto penale tributario è quello di cui al d.lgs. n. 75 del 2020, con il quale è stato formalmente, infine, completato il percorso di recepimento della direttiva (UE) 2017/1371 (cosiddetta “direttiva PIF”).

Rinviando al prosieguo della trattazione per la disamina delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 75 del 2020 al d.lgs. n. 231 del 2001¹³¹, ci limitiamo qui a rilevare, guardando alla responsabilità delle persone fisiche, che all'art. 2 del d.lgs. n. 75 del 2020 si deve l'introduzione, nel corpo dell'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000, di un comma 1-*bis*, il quale, derogando alla regola generale di non punibilità, a titolo di tentativo, dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, di cui al primo comma del medesimo articolo, prevede la punibilità, a titolo di tentativo, degli atti diretti a commettere i summenzionati delitti, ogniqualvolta vengano posti in essere anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, «al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».

1.5. «Se vogliamo che (quasi) tutto rimanga come è, bisogna che (quasi) tutto cambi»: le poche, ma permanenti tracce del particolarismo tributario nel d.lgs. n. 74/2000.

All'esito dei numerosi interventi di riforma che lo hanno interessato, il diritto penale tributario non ha invero mai perso quel carattere derogatorio – rispetto ai principi generali dell'ordinamento – derivante dall'influenza del particolarismo tributario.

¹³¹ Cap. I, § 3.3.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Il diritto penale tributario risulta, infatti, tuttora sospeso in quello stesso limbo normativo nel quale è nato, oscillando tra le categorie del diritto penale e quelle del diritto tributario.

Al fine di chiarire le ragioni alla base di tale assunto, è opportuno esaminare tutte quelle (più significative) peculiarità del diritto penale tributario, nella sua conformazione vigente, (alcune già menzionate nel corso della trattazione), che costituiscono vere e proprie deroghe – alcune favorevoli, altre sfavorevoli al reo – ai principi generali del diritto penale.

Le deroghe favorevoli al reo sono ravvisabili nella disciplina del tentativo, dell'errore¹³² e del concorso di persone, mentre quelle sfavorevoli al reo sono riconducibili alla sospensione condizionale della pena, alla prescrizione, nonché alla delimitazione – normativa e giurisprudenziale – dell'ambito applicativo del principio di specialità.

Analizziamo ora le deroghe in favore del reo, seguendo l'ordine su indicato e, dunque, prendendo le mosse dalla disciplina del tentativo.

L'art. 6 del d.lgs. n. 74/2000, nella sua formulazione originaria, escludeva la punibilità a titolo di tentativo dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e dichiarazione infedele. Il primo e unico comma allora esistente prevedeva, infatti, che «I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo».

Tale deroga all'art. 56 c.p. è stata, tuttavia, temperata in sede di recepimento della direttiva (UE) 2017/1371, con un *iter* legislativo invero alquanto complesso.

¹³² Come si vedrà, però, la tesi della natura derogatoria dell'art. 15 del d.lgs. n. 74/2000 non è pacifica.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Infatti, l'art. 5, comma 2, della direttiva (UE) 2017/1371 richiedeva agli Stati membri di prevedere la punibilità del tentativo rispetto ai reati di cui agli artt. 3 e 4 della direttiva stessa, consistenti in frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Con l'art. 3, comma 1, lett. c), l. 4 ottobre 2019, n. 117 ("Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2018"), il Parlamento ha delegato il Governo ad «abrogare espressamente tutte le norme interne che risultino incompatibili con quelle della direttiva (UE) 2017/1371 e in particolare quelle che stabiliscono che i delitti che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea di cui agli articoli 3 e 4 della medesima direttiva non sono punibili a titolo di concorso o di tentativo».

L'obiettivo perseguito dal legislatore delegante era, evidentemente, l'espunzione generale dell'art. 6 del d.lgs. n. 74/2000 dall'ordinamento, al fine di estendere la punibilità, a titolo di tentativo, a tutti i reati in materia di dichiarazione (e, soprattutto, a quelli rientranti nel campo di applicazione della direttiva).

In tal modo, però, il legislatore non solo si spingeva ben oltre le indicazioni europee, ma tradiva la *ratio* sottesa al d.lgs. n. 74/2000, di cui l'art. 6 costitutiva (e costituisce tuttora) una norma fondamentale, «chiamata ad impedire un eccessivo arretramento della tutela del bene finale», onde evitare un pericoloso "ritorno al passato", ovvero sia «che si potesse recuperare a titolo di tentativo la rilevanza delle condotte meramente prodromiche (rispetto alla lesione dell'interesse alla percezione dei tributi) un tempo sanzionate dalla l. 516/82»¹³³.

Al fine di preservare il modello di tutela di cui al d.lgs. n. 74/2000, con l'art. 2, comma 1, del d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, il Governo non

¹³³ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 86.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ha, infine, abrogato l'art. 6 del d.lgs. n. 74/2000, ma si è limitato a introdurre un comma 1-*bis*, il quale sancisce – salvo il fatto non sia riconducibile al delitto di cui all'art. 8, d.lgs. n. 74/2000 – la punibilità, a titolo di tentativo, degli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4, purché abbiano carattere transnazionale (*rectius*, siano connessi al territorio di due o più Stati membri) e siano finalizzati ad evadere l'IVA per almeno dieci milioni di euro.

Come anticipato, oltre che nella limitazione della punibilità di alcuni delitti a titolo di tentativo (fatta salva, a seguito dell'intervento di riforma del 2020, l'ipotesi in cui abbiano carattere transnazionale e siano volti ad evadere l'IVA per almeno dieci milioni di euro), tracce di particolarismo tributario *pro reo* sono tuttora ravvisabili anche nella disciplina in tema di errore.

L'art. 15 del d.lgs. n. 74/2000 (“Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie”) prevede che «Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale¹³⁴, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

Come noto, le norme integratrici del precetto sono considerate dalla giurisprudenza maggioritaria norme derivatamente penali, sicché l'errore su di esse è irrilevante, salvo quando dipenda da ignoranza inevitabile¹³⁵. Con specifico riguardo alla materia tributaria, si afferma che «l'errore sulla norma fiscale – anche alla luce di quanto affermato

¹³⁴ «L'errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato».

¹³⁵ Trattasi di conclusione basata sull'art. 5 c.p., così come interpretato da Corte cost., 23 marzo 1988 (dep. 24 marzo 1988), n. 364, in www.cortecostituzionale.it. In tema: MARINUCCI G.-DOLCINI E.-GATTA G.L., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2018, 343-344.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 37424/2013 – non integra un errore di fatto ai sensi dell'art. 47 c.p., comma 3, ma costituisce un errore sul precetto penale che deve essere valutato in base al principio fissato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988»¹³⁶. Ebbene, se, in tale ipotesi, in astratto, dovrebbe farsi applicazione dell'art. 5 c.p., in concreto, per effetto dell'art. 15 (il quale deroga alla disciplina generale di cui all'art. 5 c.p.), e prendendo le distanze dall'art. 5 c.p., in materia penale tributaria, si riconosce «rilevanza a tutte quelle tematiche di errore e di ignoranza sulle leggi tributarie integratrici del precetto»¹³⁷, riconducibili a «situazioni ben più ampie di quelle di una drastica – e piuttosto irrealistica, nella specie – ignoranza inevitabile che cada su quelle stesse leggi tributarie integratrici»¹³⁸.

Apprezzabili le perplessità, espresse in dottrina – prendendo le mosse dalla tesi che considera l'elemento soggettivo tipico dei delitti di cui agli artt. 2 ss., d.lgs. 74/2000¹³⁹ quale dolo specifico¹⁴⁰ – in merito all'effettiva necessità di una previsione come quella di cui all'art. 15, d.lgs. 74/2000. Si afferma, infatti, che, poiché l'elemento soggettivo previsto *ex lege* «postula la rappresentazione, da parte dell'agente,

¹³⁶ Cass. pen., Sez. III, 13 luglio 2017 (dep. 26 settembre 2017), n. 44293, in www.iusexplorer.it.

¹³⁷ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 101.

¹³⁸ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 101. Occorre, però, evidenziare che la portata dell'art. 15 del d.lgs. n. 74/2000 è tuttora oggetto di dibattito dottrinario. Infatti, con la pregevole tesi che attribuisce all'articolo in questione carattere derogatorio rispetto ai principi codicistici, convive un'altra, parimenti interessante, corrente di pensiero, secondo la quale esso altro non sarebbe che una mera trasposizione sul piano della normativa penale tributaria dell'interpretazione costituzionalmente conforme dell'art. 5 c.p. Per un'analisi del tema, LANZI M., *La disciplina dell'errore di diritto nella materia penale tributaria*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 579 ss.; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 227; DI AMATO A., *Diritto penale dell'impresa*, cit., 463-466.

¹³⁹ Fatta eccezione per le fattispecie di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater.

¹⁴⁰ Le rispettive considerazioni sono valide anche in relazione all'orientamento che riconduce l'elemento soggettivo *de quo* al dolo intenzionale.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'esatto quadro normativo», «l'erronea convinzione del contribuente – non solo incolpevole, ma anche colposa – di operare *secundum legem* dovrebbe rendere comunque non punibile la violazione per carenza dell'obiettivo di sottrarre materia imponibile al prelievo»¹⁴¹.

La disciplina del concorso di persone nel reato è l'ultima ipotesi di deroga *in favore rei* che caratterizza il diritto penale tributario.

Prima di addentrarci nell'analisi della disciplina vigente, occorre soffermarsi brevemente sull'art. 4, comma 3, d. l. n. 429 del 1982 (conv. con modifiche in l. 516/1982), il quale comminava la pena della reclusione da sei mesi a cinque anni e la multa da cinque a dieci milioni di lire per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o l'indebito rimborso a terzi, avesse rilasciato o utilizzato «documenti, non aventi natura contabile, contenenti false indicazioni, di cui sia prevista l'allegazione alla dichiarazione annuale dei redditi».

Poiché la disposizione conteneva in seno due norme – le quali incriminavano, l'una, l'emissione e, l'altra, l'utilizzazione della documentazione su indicata – ogniqualvolta taluno, dopo aver istigato un terzo ad emettere fatture per operazioni inesistenti, si fosse poi avvalso delle stesse, sarebbe stato ipotizzabile un concorso del reato di emissione e del reato di utilizzazione. Onde evitare la conseguente duplicazione sanzionatoria, in dottrina era stata ipotizzata la necessità di derogare, in siffatte ipotesi, alla disciplina codicistica, escludendo la configurabilità del concorso di reati.¹⁴²

¹⁴¹ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 234.

¹⁴² Sul punto: NANNUCCI U.-D'AVIRRO A., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, 383; PADOVANI T., *La frode fiscale*, in (a cura di) D'AVIRRO A.-DI NICOLA E.-FLORA G.-GROSSO C.F.-PADOVANI T., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1992, 186.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Come si vedrà meglio nel prosieguo della trattazione¹⁴³, nel d.lgs. n. 74/2000, le ipotesi criminose che convivevano nell'art. 4, comma 3, del d.l. n. 429/1982 sono oggetto di due distinti articoli: l'art. 2 prevede il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, mentre l'art. 8 punisce l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Inoltre, il d.lgs. n. 74 del 2000 prevede una deroga espressa al concorso di persone nel reato. Secondo l'art. 9 ("Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), infatti, «l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2» e, d'altro canto, «chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8».

Mentre la prima ipotesi dell'art. 9, d.lgs. n. 74/2000 non pone particolari questioni esegetiche, lo stesso non può dirsi rispetto alla seconda: in relazione ad essa, invero, la giurisprudenza di legittimità è stata chiamata a definire con esattezza la condotta tipica, al ricorrere della quale dovrebbe derogarsi al modello codicistico di cui all'art. 110 c.p., pervenendo, infine, a concludere nel senso che «l'espressione normativa "si avvale" va interpretata in connessione con l'intera frase nella quale è inserita ed in base alla *ratio* della disposizione. La finalità che il legislatore intende conseguire è quella d'evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte per distinti titoli di reato. È stato così stabilito che colui il quale a qualsiasi titolo, dopo essere concorso nell'emissione della fattura rilasciata per operazione inesistente, la utilizzi, è punito soltanto ai sensi dell'art. 2 della legge *de*

¹⁴³ Cap. II, § 2.1 e 2.5.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

qua. [...] L'uso (il termine normativo è: "s'avvale"), che determina quest'ultima ipotesi, è soltanto quello statuito nell'art. 2 consistente nella "indicazione" (testualmente "indica") di "elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sull'i.v.a."»¹⁴⁴: ne deriva che colui che si limiti ad istigare il terzo ad emettere fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, senza poi procedere alla fraudolenta indicazione di elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, può essere chiamato a rispondere di concorso (morale) nel reato di cui all'art. 8, d.lgs. n. 74/2000, non potendo ravvisarsi nessuna violazione del principio del *ne bis in idem*. D'altronde, «diversamente opinando, si giungerebbe a creare un'area di impunità per quei soggetti che abbiano concorso nell'emissione di documenti per operazioni inesistenti, limitandosi ad annotarli in contabilità, senza utilizzare tali documenti nella dichiarazione relativa all'imposta indicando elementi passivi fittizi: tali soggetti sarebbero, infatti, esclusi sia dall'ambito di applicazione dell'art. 8, che punisce l'emissione di documenti inesistenti, sia da quello dell'art. 2, che richiede, oltre all'annotazione dei documenti nelle scritture contabili, anche la loro indicazione nella dichiarazione»¹⁴⁵.

Alcuni interpreti hanno però formulato interessanti spunti (parzialmente) critici rispetto all'orientamento giurisprudenziale su

¹⁴⁴ Cass. pen., Sez. II, 16 maggio 2003 (dep. 3 giugno 2003), n. 24167, in *www.iusexplorer.it*. Secondo Cass. pen., Sez. un., 25 ottobre 2000 (dep. 7 novembre 2000), n. 27, in *www.iusexplorer.it*, «per l'emittente la successiva utilizzazione da parte di terzi configura un postfatto non punibile, mentre per l'utilizzatore, che se ne avvalga nella dichiarazione annuale, il previo rilascio costituisce un antifatto pure irrilevante penalmente; del pari, l'intermediario non potrà considerarsi concorrente in entrambi i reati ma, a seconda dei casi concreti, in una delle distinte ipotesi». Sulla posizione dell'intermediario, v. anche Cass. pen., Sez. III, 26 maggio 2010 (dep. 1° ottobre 2010), n. 35453; Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011 (dep. 3 ottobre 2011), n. 35730, in *www.iusexplorer.it*.

¹⁴⁵ Così Cass. pen., Sez. III, 12 ottobre 2011 (dep. 18 gennaio 2012), n. 1894, in *www.iusexplorer.it*.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

descritto, rilevando che l'assoggettamento a sanzione, quale concorrente morale con l'emittente, del destinatario della fattura o di altro documento per operazione inesistente, che non realizzi la condotta tipizzata dall'art. 2, d.lgs. n. 74/2000, tradirebbe la *ratio* ispiratrice del d.lgs. n. 74/2000, anticipando la punibilità (seppur per un titolo di reato diverso da quello di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000, ovvero sia quello *ex* art. 8 del medesimo decreto) ad una fase anteriore alla presentazione della dichiarazione. Secondo tale corrente dottrina, si finirebbe così per consentire «un surrettizio recupero della responsabilità penale di condotte prodromiche rispetto alla condotta di presentazione della dichiarazione: condotte che il legislatore aveva espressamente escluso dall'area di rilevanza penale attraverso la previsione di cui all'art. 6»¹⁴⁶.

Concludendo questa breve analisi esegetica dell'art. 9, d.lgs. n. 74/2000, preme rilevare che, secondo la giurisprudenza maggioritaria, la deroga al concorso di persone nel reato, ivi prevista, non opera ogniqualvolta in un medesimo soggetto convergono le qualifiche di emittente e utilizzatore di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, essendo (ad esempio) lo stesso amministratore di due distinte società, quella emittente e quella utilizzatrice. Secondo tale indirizzo, «ciò che l'art. 9, citato, intende evitare non è, in sé, la “doppia” punibilità della medesima persona fisica per la gestione delle medesime fatture, ma la punibilità della medesima persona una volta a titolo diretto per la propria condotta di utilizzazione delle f.o.i. e una seconda volta per concorso morale nella diversa e autonoma condotta posta in essere dall'emittente con cui ha preso accordi. Deve, dunque, affermarsi il principio che la disposizione prevista dal D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 9, contenente una deroga alla regola generale fissata dall'art. 110 c.p., in tema di concorso di persone nel reato, esclude la

¹⁴⁶ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 106.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del diverso soggetto emittente, ma non trova applicazione quando la medesima persona proceda in proprio sia all'emissione delle f.o.i. sia alla loro successiva utilizzazione. Una dimostrazione della correttezza di tale interpretazione può rinvenirsi nel regime applicabile all'ipotesi che l'amministratore della società utilizzatrice porti in contabilità una o più f.o.i. emesse da una ditta individuale di cui egli stesso è legale rappresentante. Un'impropria lettura dell'art. 9, citato, condurrebbe ad affermare che la condotta di emissione di f.o.i. [...] non può essere coperta da responsabilità penale, attesa l'identità del legale rappresentante del soggetto emittente e di quello utilizzatore, in ciò confondendo nell'unicità della persona fisica i diversi livelli di responsabilità giuridica che debbono, invece, essere tenuti distinti. Senza omettere di rilevare che in tale ipotesi sarebbe impossibile individuare un criterio fondato su basi obiettive per definire quale delle due condotte, di emissione e di utilizzazione, dovrebbe "cedere" rispetto all'altra e risultare non sanzionabile penalmente. Viceversa, una più corretta interpretazione deve condurre a ritenere la persona responsabile sia della condotta di emissione sia della diversa condotta di utilizzazione, con evidentemente probabile applicazione dell'istituto della continuazione fra i due reati *ex art. 81 cpv. c.p.*»¹⁴⁷.

Tale soluzione esegetica, per quanto apprezzabile, sembra porsi, però, in forte tensione non solo con la lettera dell'art. 9, d.lgs. n. 74/2000, ma anche, e soprattutto, con la *ratio* ad essa sottesa¹⁴⁸, infine

¹⁴⁷ Cass. pen., Sez. III, 8 marzo 2012 (dep. 21 maggio 2012), n. 19247 in *www.iusexplorer.it*. In tema: SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2018, 148-149.

¹⁴⁸ In tal senso anche PERINI A., *I reati esterni alla dichiarazione: i reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, in (a cura di) SANTORIELLO C., *La disciplina penale dell'economia*, II, Torino, 2008, 137 ss. e, in particolare, 150, ove l'Autore manifesta la propria propensione per l'applicazione, in tali ipotesi, di una sola delle norme incriminatrici che vengono in considerazione e, in particolare, di quella inerente «alla

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

riconducibile al divieto di *bis in idem*¹⁴⁹, alla luce del quale pare irrilevante che la persona sia sanzionata, per il medesimo fatto, una volta a titolo diretto (come autrice di un reato) e un'altra volta a titolo indiretto (come concorrente in altro reato) ovvero che essa sia soggetta direttamente (come autrice di due diversi reati e, nella specie, dei delitti di cui agli artt. 2 e 8, d.lgs. n. 74/2000) a duplice sanzione.

In extremis, prima di prendere in esame le deroghe sfavorevoli al reo ravvisabili nel d.lgs. n. 74/2000, si rileva che tanto la deroga in tema di tentativo quanto quella in tema di concorso di persone nel reato, di cui agli artt. 6 e 9, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 74 del 2000, sono state sospettate di illegittimità costituzionale per contrasto con l'art. 3 Cost. In particolare, secondo il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Brescia, quale giudice *a quo*, la disparità di trattamento tra l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e l'annotazione di tali documenti nella contabilità del percettore alla quale non segua la presentazione di una dichiarazione fraudolenta (come rilevato, non punibile *ex art.* 6, comma 1, d.lgs. n. 74/2000) si poneva in contrasto con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. Da un lato, entrambe le condotte sono considerate dal giudice *a quo* idonee e dirette alla presentazione di una dichiarazione inveritiera, distinguendosi solo per la differente distanza temporale dalla stessa; dall'altro lato, secondo il giudice rimettente, *rebus sic stantibus*, il potenziale utilizzatore andrebbe esente da pena, a differenza dell'emittente, pur essendo il primo di regola il committente della falsa fatturazione e il secondo un mero esecutore delle direttive del primo.

La Corte costituzionale ha dichiarato inammissibile la questione, rilevando che «l'intervento richiesto dal giudice *a quo* — nel senso

fattispecie *concretamente più grave*, con conseguente soccombenza (per assorbimento) del reato meno grave».

¹⁴⁹ MANTOVANI F., *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2017, 469 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

della dilatazione della deroga alla strategia di abbandono del “reato prodromico” — verrebbe evidentemente ad alterare gli equilibri complessivi del sistema. La rimozione dell'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000 — la quale, tra l'altro, non varrebbe ad eliminare la disparità di trattamento denunciata, ma solo ad attenuarla: posta l'identità delle pene edittali comminate dagli artt. 2 e 8, l'emittente sarebbe infatti punito a titolo di delitto consumato, l'utilizzatore invece a titolo di semplice tentativo — rischierebbe, in particolare, di avere effetti di ricaduta in rapporto agli altri delitti di falso in dichiarazione di cui agli artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000. Non vi sarebbe, infatti, ragione per differenziare, sotto il profilo considerato, l'annotazione in contabilità di fatture passive per operazioni inesistenti rispetto, ad esempio, all'annotazione in contabilità di fatture attive che indichino i corrispettivi in misura inferiore a quella reale, la quale potrebbe essere considerata, allo stesso modo, atto idoneo diretto in modo non equivoco a realizzare il delitto di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000. [...] A sua volta, la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 9, comma 1, lettera b), svuoterebbe di significato pratico la norma incriminatrice del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000: per effetto dell'applicazione dell'istituto del concorso di persone nel reato, la linea di intervento penale risulterebbe in concreto spostata, riguardo al destinatario delle fatture, dal momento della dichiarazione a quello dell'emissione della falsa documentazione (“prodromico” non solo alla dichiarazione, ma alla stessa utilizzazione)»¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Corte cost., 27 febbraio 2002 (dep. 15 marzo 2002), n. 49, in www.cortecostituzionale.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Così delineato il quadro delle deroghe della disciplina di parte generale a favore del reo previste dal d.lgs. n. 74 del 2000, occorre ora soffermarci sull'esame delle deroghe *contra reum*.

Si consideri, in primo luogo, quanto previsto in materia di sospensione condizionale della pena.

L'art. 12, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 74/2000 prevede che «Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro»¹⁵¹.

Le principali questioni esegetiche poste dal comma 2-*bis* dell'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000 sono tre.

In primo luogo, l'applicabilità della sospensione condizionale della pena viene ricollegata non già all'entità della pena e alla sussistenza di elementi che facciano presumere che il colpevole si asterrà in futuro dalla commissione di reati, bensì all'ammontare dell'evasione, ovverosia a un «dato che si pone al di fuori della logica dell'istituto in esame»¹⁵².

Invero, il contrasto tra quanto previsto dal comma 2-*bis* dell'art. 12, d.lgs. n. 74 del 2000 e la *ratio* sottesa alla sospensione condizionale della pena è stato evidenziato nella Relazione n. III/13/2011 dell'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione, secondo la quale la sospensione condizionale della pena costituisce «una deviazione dalla concezione retributiva della pena, giacché ad essa consegue non

¹⁵¹ Il comma 2-*bis* dell'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000 è stato introdotto dall'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lettera h), del d.l. n. 138 del 2011, come convertito, con modificazioni, in l. n. 148 del 2011.

¹⁵² LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 115.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

la sospensione della pronuncia della condanna, ma la sospensione dell'esecuzione di una sentenza di condanna già pronunciata in rapporto ad una valutazione di prognosi favorevole basata sui criteri complessivi di cui all'art. 133 cod. pen. [...]: in altri termini, l'applicazione del beneficio non può non rispondere alla valorizzazione della personalità del reo con conseguente adeguamento della pena, nell'ottica della responsabilità, alla capacità a delinquere del soggetto agente. Di qui, dunque, l'apparente irrazionalità di una scelta legislativa che, in controtendenza rispetto a tale assetto, ed utilizzando incongruamente l'istituto della sospensione con finalità punitive, individua una pressoché integrale tipologia di reati come incompatibili, sia pure a determinate condizioni, ben più restrittive rispetto ai parametri di cui all'art. 133 cod. pen., con il beneficio in oggetto, a meno di non voler ritenere che il superamento della percentuale del volume d'affari eletta a soglia della restrizione non costituisca un oggettivo indice di pericolosità dell'agente».

Alla stretta connessione tra il *quantum* di imposta evasa e l'operatività della (deroga alla disciplina generale della) sospensione condizionale della pena inerisce poi la seconda questione problematica sottesa all'art. 12, comma 2-bis, d.lgs. n. 74 del 2000. In particolare, il riferimento a tutti i reati previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 pare alquanto discutibile, considerando che la preclusione prevista dalla norma finisce in tal modo per ricomprendere anche reati per cui l'evasione non è parte del fatto tipico, caratterizzando invece il dolo specifico (ad esempio, quello di cui all'art. 2), e reati che prescindono *in toto* dall'evasione dell'agente (si pensi ai delitti di cui agli artt. 8 e 10), per i quali, come rilevato da autorevole dottrina, non potrebbe «in realtà operare la deroga alla condizionale»¹⁵³.

¹⁵³ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 116.

Infine, la terza questione problematica posta dall'art. 12, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000 è connessa al riferimento al concetto di “volume d'affari”, di cui a una delle due soglie, la cui integrazione è suscettibile di rendere inapplicabile la sospensione condizionale della pena¹⁵⁴. Poiché il “volume d'affari” del singolo viene in considerazione unicamente nel settore IVA¹⁵⁵, occorre chiedersi se l'art. 12, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000 sia applicabile solo in relazione a fattispecie in materia di imposta sul valore aggiunto, e quindi nei confronti di contribuenti IVA, ovvero se esso dispieghi effetti anche rispetto a ipotesi delittuose in materia di imposte sui redditi, e dunque nei confronti dei contribuenti tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi.

Ove il concetto di “volume d'affari” sia inteso in senso atecnico, quale sinonimo di “introiti”, si dovrebbe ritenere che destinatari del comma 2-*bis* dell'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000 siano tutti i contribuenti.

Ove, invece, in virtù dell'elevato tecnicismo che caratterizza il diritto tributario – sul quale è modellato il diritto penale tributario – l'espressione “volume d'affari” sia interpretata secondo le categorie tributaristiche, il *genus* dei destinatari dell'art. 12, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000 risulterebbe comprensivo dei soli contribuenti IVA¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Il riferimento è all'art. 12, comma 2-*bis*, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000.

¹⁵⁵ Secondo l'art. 20, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 «1. Per volume d'affari del contribuente s'intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del codice civile, voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'articolo 36. 2. L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt. 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'art. 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'art. 27».

¹⁵⁶ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 116.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Invero, prendendo le mosse dalla prima tesi, si potrebbe affermare che, per escludere l'operatività della sospensione condizionale della pena, rispetto ai contribuenti IVA sia necessario l'accertamento di entrambe le condizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 2-*bis* dell'art. 12, d.lgs. n. 74 del 2000, mentre rispetto agli altri contribuenti occorre accertare la ricorrenza della sola ipotesi *sub b)*; sulla base della seconda tesi, invece, si dovrebbe ritenere che, poiché la lettera dell'art. 12, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000 richiede che le condizioni di cui alle lett. a) e b) ricorrano «congiuntamente», l'ambito applicativo dell'intero comma 2-*bis* dell'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000 sia riservato ai (soli) contribuenti IVA.

Tra tali due soluzioni esegetiche che abbiamo ipotizzato, la seconda ci pare di fatto preferibile, in quanto maggiormente aderente alla lettera dell'art. 12, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, la quale subordina la preclusione all'operatività della sospensione condizionale della pena al verificarsi di entrambe le condizioni di cui alle lett. a) e b).

Sia la prima sia la seconda interpretazione ci paiono porsi, ad ogni modo, in forte tensione con l'art. 3 Cost., sebbene per ragioni diverse.

La prima soluzione esegetica si rivelerebbe favorevole rispetto ai contribuenti IVA e sfavorevole per gli altri contribuenti: in relazione ai primi, infatti, la sospensione condizionale della pena sarebbe preclusa solo al ricorrere di entrambe le condizioni di cui alle lettere a) e b), mentre i secondi non potrebbero beneficiare dell'istituto in esame, anche qualora ricorra solo una delle due condizioni, ovverosia quella di cui alla lett. b).

La seconda interpretazione, invece, si tradurrebbe in una discriminazione sfavorevole ai contribuenti IVA e favorevole agli altri contribuenti: infatti, mentre i contribuenti IVA, al ricorrere delle

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

condizioni di cui al comma 2-*bis* dell'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000, non potrebbero beneficiare della sospensione condizionale della pena, gli altri contribuenti potrebbero, invece, usufruire dell'istituto in esame anche in caso di superamento delle due soglie di cui alle lettere a) e b) del comma 2-*bis* dell'art. 12, d.lgs. n. 74 del 2000 (non essendo tale norma ad essi applicabile).

Delineata la natura derogatoria della limitazione dell'applicabilità della sospensione condizionale della pena prevista dal comma 2-*bis* dell'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000, e definiti i principali profili problematici propri di essa, possiamo ora ad esaminare un'ulteriore peculiarità, *in malam partem*, del diritto penale tributario, riconducibile alla disciplina dell'estinzione dei reati tributari per prescrizione.

Come cursoriamente rilevato¹⁵⁷, il d.lgs. n. 74 del 2000, nella sua formulazione originaria, non prevedeva, a differenza della l. n. 516 del 1982 (*recte*: del d.l. n. 429/1982)¹⁵⁸, una disciplina speciale del termine di prescrizione, limitandosi a ricondurre (con specifico riguardo ai reati tributari) nel novero delle cause interruttive del termine *de quo*, accanto a quelle di cui all'art. 160 c.p., il verbale di constatazione o l'atto di accertamento delle violazioni¹⁵⁹. Pertanto, in ragione di quanto previsto

¹⁵⁷ Cap. I, § 1.3.

¹⁵⁸ Secondo l'art. 9 del d.l. n. 429 del 1982, convertito con modificazioni in l. n. 516 del 1982, «Il reato previsto nel primo comma dell'articolo 1 si prescrive in sette anni. Gli altri reati previsti nello stesso articolo e i reati previsti negli articoli 2 e 4 si prescrivono in sei anni. Il corso della prescrizione è interrotto dalla constatazione di dette violazioni».

¹⁵⁹ Secondo l'art. 52, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Accessi, ispezioni e verifiche" (al quale rinvia l'art. 33, comma sesto, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), «di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute». Secondo l'art. 42, comma primo, d.P.R. n. 600/1973, «gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato». Sul tema: URICCHIO A. F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, (in particolare) 403 ss. e 418 ss.; FANTOZZI A., *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in (a cura di) POGGIOLI M.,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dall'art. 16 c.p., al fine di determinare tale termine, occorre applicare la disciplina codicistica di cui agli artt. 157 ss. c.p.

L'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. l), d.l. n. 138/2011 (convertito, con modifiche, dalla l. n. 148/2011) ha, però, introdotto all'interno dell'art. 17 un comma 1-*bis*, secondo il quale «I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo».

Il particolare rigore sotteso all'aumento di un terzo dei termini di prescrizione ordinari, quale deroga ai principi generali del diritto penale, è ricondotto da alcuni interpreti alle «peculiarità che caratterizzano l'accertamento dei reati in ambito tributario, tali da rendere opportuna – nel rispetto dei principi generali e delle finalità che ispirano l'istituto della prescrizione – una certa dilatazione dei tempi di prescrizione»¹⁶⁰.

Alla base di tale convincimento vi è la considerazione che le *notitiae criminis* inerenti soprattutto a delitti dichiarativi o di omessa dichiarazione pervengono alle Procure della Repubblica a distanza di diversi anni dal momento di consumazione dei delitti stessi. Esse sono, infatti, per lo più costituite dagli esiti degli accertamenti dell'amministrazione finanziaria, i quali hanno sovente luogo a notevole distanza di tempo rispetto all'anno nel quale la dichiarazione sia stata presentata o nel quale essa avrebbe dovuto essere presentata¹⁶¹.

Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?, Padova, 2007, 49 ss.

¹⁶⁰ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 143.

¹⁶¹ Secondo l'art. 43, d.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, «1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. 2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata».

Analogamente, l'art. 57, commi 1 e 2, d.P.R. n. 633/1972, in materia di IVA, prevede che «1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Di fatto, il diverso, e più gravoso, regime inerente all'estinzione di alcuni reati tributari per prescrizione risponderebbe pienamente al canone di ragionevolezza che, secondo la Corte costituzionale, giustifica discipline speciali (favorevoli o sfavorevoli al reo) in materia di prescrizione. Secondo la Corte, «sebbene possa proiettarsi anche sul piano processuale – concorrendo, in specie, a realizzare la garanzia della ragionevole durata del processo (art. 111, secondo comma, Cost.) – la prescrizione costituisce, nell'attuale configurazione, un istituto di natura sostanziale (*ex plurimis*, sentenze n. 324 del 2008 e n. 393 del 2006), la cui *ratio* si collega preminentemente, da un lato, all'«interesse generale di non più perseguire i reati rispetto ai quali il lungo tempo decorso dopo la loro commissione abbia fatto venir meno, o notevolmente attenuato [...] l'allarme della coscienza comune» (sentenze n. 393 del 2006 e n. 202 del 1971, ordinanza n. 337 del 1999); dall'altro, «al diritto all'oblio dei cittadini, quando il reato non sia così grave da escludere tale tutela» (sentenza n. 23 del 2013). Le evidenziate finalità si riflettono puntualmente nella tradizionale scelta di correlare alla gravità del reato il tempo necessario a prescrivere, ancorandolo al livello quantitativo della sanzione, indice del suo maggiore o minor disvalore nella coscienza sociale. Siffatta correlazione, cui già si ispirava la scansione dei termini prescrizionali per «classi di reati», originariamente adottata dal codice penale del 1930, è divenuta ancor più stretta a seguito della legge n. 251 del 2005, la quale – come già ricordato – ha identificato nella durata massima della pena edittale di ciascun reato il tempo sufficiente a decretare, in via presuntiva, il

nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. 2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

disinteresse sociale per la repressione del fatto criminoso. Al legislatore non è certamente inibito introdurre deroghe alla regola generale di computo dallo stesso posta, non potendo in essa scorgersi un “momento necessario di attuazione – o di salvaguardia – dei principi costituzionali” (sentenza n. 455 del 1998, ordinanza n. 288 del 1999). Nell’esercizio della sua discrezionalità, il legislatore può pertanto stabilire termini di prescrizione più brevi o più lunghi di quelli ordinari in rapporto a determinate ipotesi criminose, sulla base di valutazioni correlate alle specifiche caratteristiche degli illeciti considerati e alla ponderazione complessiva degli interessi coinvolti. Soluzioni di segno estensivo possono essere giustificate, in specie, sia dal particolare allarme sociale generato da alcuni tipi di reato, il quale comporti una “resistenza all’oblio” nella coscienza comune più che proporzionale all’energia della risposta sanzionatoria, sia dalla speciale complessità delle indagini richieste per il loro accertamento e dalla laboriosità della verifica dell’ipotesi accusatoria in sede processuale, cui corrisponde un fisiologico allungamento dei tempi necessari per pervenire alla sentenza definitiva»¹⁶².

Come evincibile dalla *littera legis*, dall’ambito applicativo del regime sfavorevole di cui al comma 1-*bis* dell’art. 17 sono esclusi i delitti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del d.lgs. n. 74/2000. Tale scelta legislativa pare pienamente coerente con la disciplina dell’accertamento tributario, ove si consideri che, da un lato, l’omesso versamento di ritenute dovute o certificate, nonché dell’IVA, come anche l’indebita compensazione, emergono per lo più prontamente grazie ad accertamenti automatizzati e, dall’altro lato, il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte è lontano,

¹⁶² Corte cost., 19 maggio 2014 (dep. 28 maggio 2014), n. 143, in www.cortecostituzionale.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

quanto a disvalore, dai reati tributari di cui agli artt. 2 ss. del d.lgs. n. 74 del 2000, essendo volto a tutelare per lo più il buon esito della procedura di riscossione coattiva, piuttosto che l'interesse erariale alla riscossione dei tributi.¹⁶³

In extremis, preme rilevare che la disciplina della prescrizione in materia tributaria è, di fatto, indicativa di un atteggiamento di particolare rigore nel contrasto al fenomeno evasivo che non costituisce una peculiarità propria dell'ordinamento italiano, trovando, al contrario, legittimazione e conferma in ambito sovranazionale-europeo. Si considerino il noto caso Taricco e le "indicazioni" di cui alla direttiva (UE) 2017/1371 ("direttiva PIF").

Quanto al primo, ci limitiamo, in questa sede, a ricordare che la Corte di giustizia dell'Unione Europea, pronunciandosi sul combinato disposto dell'art. 160, ultimo comma, c.p. (come modificato dalla l. 5 dicembre 2005, n. 251) e dell'art. 161 c.p., emetteva una pronuncia suscettibile di incidere, *in malam partem*, sulla disciplina italiana in materia di prescrizione¹⁶⁴.

In particolare, la Corte di Lussemburgo affermava che «Una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dal combinato disposto dell'articolo 160, ultimo comma, del codice penale, come modificato dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251, e dell'articolo 161 di tale codice – normativa che prevedeva, all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, che l'atto interruttivo verificatosi nell'ambito di procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di imposta sul valore aggiunto comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale – è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri

¹⁶³ Sul punto LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 144.

¹⁶⁴ Corte di giustizia UE, Grande Sezione, 8 settembre 2015, C-105/14, Taricco e altri.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare». La Corte affidava, quindi, al giudice nazionale il compito di disapplicare le disposizioni interne suscettibili di impedire allo Stato membro di riferimento di conformarsi agli obblighi impostigli dall'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE.

A seguito della prima pronuncia Taricco della Corte di Lussemburgo, la Corte costituzionale – esprimendosi sulla legittimità costituzionale dell'art. 2, l. 2 agosto 2008, n. 130, di “Ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona che modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea e alcuni atti connessi, con atto finale, protocolli e dichiarazioni, fatto a Lisbona il 13 dicembre 2007”, nella parte in cui impone di applicare l'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, dal quale (alla luce dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, 08/09/2015, causa C - 105/14, Taricco) discende l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160, comma 3, e 161, comma 2, c.p. ogniqualvolta essi comportino la sistematica impunità delle gravi frodi IVA, anche se da tale disapplicazione discendano effetti sfavorevoli per l'imputato (*sub specie* di prolungamento del termine di prescrizione), per contrasto di tale norma con gli artt. 3, 11, 25, comma 2, 27, comma 3, 101, comma

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2, della Costituzione¹⁶⁵ – intraprendeva la strada dell'interlocuzione con la Corte di giustizia dell'Unione europea, mediante rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*. Con ordinanza n. 24 del 23 novembre 2016 (dep. 26 gennaio 2017), infatti, la Corte chiedeva alla Corte di giustizia dell'Unione Europea se l'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, come interpretato dalla Corte stessa, imponesse al giudice nazionale di disapplicare la disciplina italiana inerente alle cause di interruzione della prescrizione anche qualora tale disapplicazione contrastasse con i principi della Costituzione italiana, prospettando, in caso di risposta affermativa al quesito, l'attivazione dei controlimiti¹⁶⁶, in quanto il

¹⁶⁵ Il riferimento è a Corte cost., (ord.) 23 novembre 2016 (dep. 26 gennaio 2017), n. 24, in *www.cortecostituzionale.it*. Mentre Corte app. Milano, Sez. II, (ord.) 18 settembre 2015, Pres. Maiga, Est. Locurto menzionava, quale parametro, il solo art. 25, comma 2, Cost., Cass. pen., Sez. III, 30 marzo 2016 (dep. 8 luglio 2016), n. 28346, in *www.iusexplorer.it*, faceva, invece, riferimento a tutti i parametri su indicati.

¹⁶⁶ Come evidenziato da Corte cost., 15 dicembre 1988 (dep. 29 dicembre 1988), n. 1146, in *www.cortecostituzionale.it*, «La Costituzione italiana contiene alcuni principi supremi che non possono essere sovvertiti o modificati nel loro contenuto essenziale neppure da leggi di revisione costituzionale o da altre leggi costituzionali. Tali sono tanto i principi che la stessa Costituzione esplicitamente prevede come limiti assoluti al potere di revisione costituzionale, quale la forma repubblicana (art. 139 Cost.), quanto i principi che, pur non essendo espressamente menzionati fra quelli non assoggettabili al procedimento di revisione costituzionale, appartengono all'essenza dei valori supremi sui quali si fonda la Costituzione italiana. Questa Corte, del resto, ha già riconosciuto in numerose decisioni come i principi supremi dell'ordinamento costituzionale abbiano una valenza superiore rispetto alle altre norme o leggi di rango costituzionale, sia quando ha ritenuto che anche le disposizioni del Concordato, le quali godono della particolare "copertura costituzionale" fornita dall'art. 7, comma secondo, Cost., non si sottraggono all'accertamento della loro conformità ai "principi supremi dell'ordinamento costituzionale" (v. sentt. nn. 30 del 1971, 12 del 1972, 175 del 1973, 1 del 1977, 18 del 1982), sia quando ha affermato che la legge di esecuzione del Trattato della CEE può essere assoggettata al sindacato di questa Corte "in riferimento ai principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e ai diritti inalienabili della persona umana" (v. sentt. nn. 183 del 1973, 170 del 1984)».

Nella pronuncia in esame, la Corte costituzionale evidenziava chiaramente che «Il riconoscimento del primato del diritto dell'Unione è un dato acquisito nella giurisprudenza di questa Corte, ai sensi dell'art. 11 Cost.; questa stessa giurisprudenza ha altresì costantemente affermato che l'osservanza dei principi supremi dell'ordine costituzionale italiano e dei diritti inalienabili della persona è condizione perché il diritto dell'Unione possa essere applicato in Italia. Qualora si verificasse il caso, sommamente improbabile, che in specifiche ipotesi normative tale osservanza venga meno, sarebbe necessario dichiarare l'illegittimità costituzionale della legge nazionale che ha autorizzato la ratifica e resi esecutivi i Trattati, per la sola parte in cui essa

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

recepimento della sentenza Taricco avrebbe trovato in Italia un impedimento nell'art. 25, comma secondo, Cost., essendo la prescrizione un istituto di diritto penale sostanziale, come tale soggetto al principio di legalità, ossia uno dei principi fondamentali dell'ordinamento interno.¹⁶⁷

consente che quell'ipotesi normativa si realizzi (sentenze n. 232 del 1989, n. 170 del 1984 e n. 183 del 1973). Non vi è inoltre dubbio che il principio di legalità in materia penale esprima un principio supremo dell'ordinamento, posto a presidio dei diritti inviolabili dell'individuo, per la parte in cui esige che le norme penali siano determinate e non abbiano in nessun caso portata retroattiva. Tale principio è formulato dall'art. 25, secondo comma, Cost., per il quale «Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso». Se l'applicazione dell'art. 325 del TFUE comportasse l'ingresso nell'ordinamento giuridico di una regola contraria al principio di legalità in materia penale, come ipotizzano i rimettenti, questa Corte avrebbe il dovere di impedirlo».

Per un'analisi dei controllimiti e dell'importanza degli stessi nel dialogo tra la Corte costituzionale e la Corte unionale: CASTELLI L., *Alla ricerca del "limite dei limiti": il «contenuto essenziale» dei diritti fondamentali nel dialogo fra le Corti*, in *Rivista AIC*, 2021, 1, 454 ss.

¹⁶⁷ Come rilevato da VIGANÒ F., *Le parole e i silenzi. Osservazioni sull'ordinanza n. 24/2017 della Corte costituzionale sul caso Taricco*, in *Dir. pen. cont.*, 27 marzo 2017, 2-3, «al di là di tutte le buone intenzioni, la Corte si mostra tutt'altro che aperta al dialogo, e lancia piuttosto un *ultimatum*, dettando le condizioni per la resa dei giudici di Lussemburgo, se vorranno evitare che la Corte costituzionale italiana – la prima di un paese fondatore dell'UE – dichiari l'illegittimità *in parte qua* della legge di esecuzione dei trattati istitutivi dell'Unione». Di particolare pregio le riflessioni di PULITANÒ D., *La posta in gioco nella decisione della Corte costituzionale sulla sentenza Taricco*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2016, 1, 237, il quale, nelle more della pronuncia della Corte costituzionale, rilevava che «L'augurio paradossale che emerge un conflitto fra le Corti risponde all'importanza dei principi in gioco anche per la costruzione europea nella sua attuale difficile fase: ad un'esigenza di chiarezza su principi di base su cui costruire un edificio condiviso, evitando lo spettro di una tirannia della Costituzione europea, di fatto esercitata dalla Corte europea». In tema, *ex multis*, anche INSOLERA G., *Cassandra e il grande potere giudiziario*, in (a cura di) PAONESSA C.-ZILETTI L., *Dal giudice garante al giudice disapplicatore delle garanzie. I nuovi scenari della soggezione al diritto dell'Unione europea: a proposito della sentenza della Corte di giustizia Taricco*, Pisa, 2016, 139 ss., nonché LUPO E., *La primauté del diritto dell'UE e l'ordinamento penale nazionale. Riflessioni sulla sentenza Taricco*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2016, 1, 227 (per il quale «Anche nella materia penale, come negli altri settori di europeizzazione del diritto, va perseguito un equilibrio tra le aspirazioni di uniformità della UE e la nostra identità nazionale») e AMATO G., *Corte costituzionale e Corti europee. Fra diversità nazionali e visione comune*, Bologna, 2015, 109, il quale chiarisce che «non bisogna scegliere fra il diritto europeo e i nostri diritti. Dobbiamo tutti capire che, oltre un certo limite, l'uniformità non possa andare ma, oltre un certo limite, le stesse diversità distruggono la nostra unità. E trovare, insieme, l'equilibrio tra le due istanze».

Come evidenziato da LUCIANI M., *Intelligenti pauca. Il caso Taricco torna*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Proprio nell'esercizio di questa sorta di *ius poenitendi* “suggeritole” dalla Corte costituzionale, la Corte di giustizia dell'Unione Europea, dopo aver ribadito la portata dell'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, puntualizzava – salvandola – la cosiddetta “regola Taricco”¹⁶⁸, chiarendo che «l'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE dev'essere interpretato nel senso che esso impone al giudice nazionale di disapplicare, nell'ambito di un procedimento penale riguardante reati in materia di imposta sul valore aggiunto, disposizioni interne sulla prescrizione, rientranti nel diritto sostanziale nazionale, che ostino all'inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea o che prevedano, per i casi di frode

(catafratto) a Lussemburgo, in *Giur. cost.*, 2017, 1, 537 e 538. «Per la verità, che davvero ci fosse margine per un rinvio era discutibile: la sentenza Taricco era stata *tranchante* e non sembrava dare adito a quei dubbi interpretativi che [...] lo legittimano. Primato e piena efficacia della normativa europea; obbligo incondizionato del giudice italiano di disapplicare quella nazionale; assoluta irrilevanza della concezione della prescrizione propria del nostro ordinamento: non è che ci fosse molto da lasciare al tormento dell'interprete. La scelta in favore del rinvio pregiudiziale, dunque, più che a ragioni di diritto processuale, si deve piuttosto ad alquanto scoperte esigenze politico-istituzionali: prima di sganciare quello che talvolta la dottrina ha definito l'ordigno nucleare dei controlimiti, si è voluta offrire alla Corte di giustizia, magari con “un certo equilibrismo”, la possibilità di precisare il suo pensiero, di correggere il tiro». In tema, si veda anche PALAZZO F., *La Consulta risponde alla “Taricco”: punti fermi, anzi fermissimi, e dialogo aperto*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, 3, 288. Come rileva CASTELLI L., *Alla ricerca del “limite dei limiti”: il «contenuto essenziale» dei diritti fondamentali nel dialogo fra le Corti*, cit., 484, «Nella vicenda Taricco i controlimiti sono stati branditi, ma il dialogo collaborativo fra le Corti ne ha alla fine scongiurato l'attivazione. Più di recente un altro esempio di “costruttiva cooperazione” si è avuto con riguardo al diritto al silenzio di una persona fisica nei procedimenti sanzionatori amministrativi di natura punitiva; diritto che la Corte di giustizia, su sollecitazione della Corte costituzionale, ha annoverato tra le garanzie derivanti dagli articoli 47, secondo comma, e 48 della Carta»: il riferimento è, rispettivamente, a Corte cost. (ord.) 6 marzo 2019 (dep. 10 maggio 2019), n. 117, in www.cortecostituzionale.it, e a Corte di giustizia UE, Grande Sezione, 2 febbraio 2021, C-481/19, DB contro Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob).

¹⁶⁸ *Funditus*: CORSO P., *L'adesione alla UE non legittima la confisca dei diritti dei cittadini (a proposito della prescrizione dei reati tributari)*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 8-9, 653 ss. (e, in particolare, 655).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

grave che ledono tali interessi, termini di prescrizione più brevi di quelli previsti per i casi che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, a meno che una disapplicazione siffatta comporti una violazione del principio di legalità dei reati e delle pene a causa dell'insufficiente determinatezza della legge applicabile, o dell'applicazione retroattiva di una normativa che impone un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato»¹⁶⁹.

Tirando formalmente le fila della saga Taricco, la Corte costituzionale dichiarava, infine, infondate le questioni di legittimità sollevate dai giudici rimettenti, in ragione dell'impossibilità di applicare la "regola Taricco" nei giudizi *a quibus*: in primo luogo, infatti, questi ultimi concernevano fatti avvenuti prima dell'8 settembre 2015, data di emanazione della prima sentenza Taricco; in secondo luogo, vi era un evidente *deficit* di determinatezza sia nell'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE sia nella "regola Taricco" in sé. Invero, secondo la Corte costituzionale, tale regola, «per la porzione che discende dal paragrafo 1 dell'art. 325 TFUE, è irrimediabilmente indeterminata nella definizione del "numero considerevole di casi" in presenza dei quali può operare, perché il giudice penale non dispone di alcun criterio applicativo della legge che gli consenta di trarre da questo enunciato una regola sufficientemente definita. Né a tale giudice può essere attribuito il compito di perseguire un obiettivo di politica criminale svincolandosi dal governo della legge al quale è invece soggetto (art.

¹⁶⁹ Corte di giustizia UE, Grande Sezione, 5 dicembre 2017, C-42/17, M.A.S., M.B. Per un esame della pronuncia: LUPO E., *La sentenza europea c.d. Taricco-bis: risolti i problemi per il passato, rimangono aperti i problemi per il futuro*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 12, 109 ss.; CUPELLI C., *Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l'attesa sentenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 12, 177 ss.; VIGANÒ F., 2017, 4, *Legalità 'nazionale' e legalità 'europea' in materia penale: i difficili equilibri della Corte di Giustizia nella sentenza M.A.S. ("TARICCO II")*, *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 4, 1281 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

101, secondo comma, Cost.). Ancor prima, è indeterminato l'art. 325 TFUE, per quanto qui interessa, perché il suo testo non permette alla persona di prospettarsi la vigenza della “regola Taricco”»¹⁷⁰.

Non potendo in questa sede soffermarci sui molteplici profili d'interesse del complesso “dialogo tra Corti” nel quale si è snodata la vicenda Taricco¹⁷¹, ci limitiamo a rilevare come essa costituisca la prova di quanto evidenziato in precedenza, ovvero del fatto che il contrasto all'evasione fiscale, con specifico riguardo alla normativa in tema di prescrizione delle ipotesi criminose di riferimento, esiga speciale rigore anche (*recte*: soprattutto, dati i principi affermati dalla Corte di Giustizia nella prima sentenza Taricco) a livello europeo.

Alla “testimonianza giurisprudenziale unionale” della particolare attenzione che l'ordinamento europeo riserva alla prescrizione dei reati tributari (e, in special modo, dei reati tributari in materia di IVA) si affianca poi, come si anticipava, una “testimonianza normativa unionale”.

In particolare, secondo l'art. 12, paragrafo 2, della direttiva (UE) 2017/1371, «gli Stati membri adottano le misure necessarie per permettere che le indagini, l'azione penale, il processo e la decisione giudiziaria per i reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 punibili con una pena massima di almeno quattro anni di reclusione, possano intervenire per un periodo di almeno cinque anni dal momento in cui il reato è stato commesso».

Sebbene i termini di prescrizione imposti dalla direttiva PIF siano inferiori a quelli (già) previsti dall'ordinamento italiano¹⁷², non pare si

¹⁷⁰ Corte cost., 10 aprile 2018 (dep. 31 maggio 2018), n. 115, in www.cortecostituzionale.it.

¹⁷¹ Per un'analisi dell'intera vicenda Taricco si rinvia, *ex multis*, a CUPELLI C., *La Corte costituzionale chiude il caso Taricco e apre a un diritto penale europeo 'certo'*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 6, 227 ss.

¹⁷² LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 82.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

possa negare che il summenzionato art. 12 conservi una certa rilevanza: esso, infatti, costituisce la prova del particolare interesse del legislatore europeo in materia di prescrizione dei reati lesivi degli interessi finanziari unionali¹⁷³.

Conclusa tale breve analisi della deroga *in malam partem* inerente alla disciplina della prescrizione dei reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 del d.lgs. n. 74 del 2000, occorre esaminare un'ulteriore peculiarità, anch'essa sfavorevole al reo, propria del diritto penale tributario: la delimitazione normativa e giurisprudenziale dell'applicazione del principio di specialità.

Sia dapprima consentito un breve *excursus*.

L'art. 10 del d.l. n. 429 del 1982 (conv. in l. n. 516 del 1982) prevedeva che «l'applicazione delle pene previste nel presente decreto non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto». Pertanto, in virtù del principio del cumulo delle sanzioni ivi sancito, un medesimo soggetto poteva essere astrattamente assoggettato sia alla sanzione penale comminata *ex lege* per il reato tributario sia alla sanzione amministrativa prevista per l'illecito amministrativo tributario.

Ebbene, il d.lgs. n. 74 del 2000 non solo ha abrogato l'art. 10 del d.l. n. 429 del 1982 (convertito con modificazioni in l. n. 516 del 1982)¹⁷⁴, ma ha segnato anche il formale, espresso, superamento del criterio del cumulo sanzionatorio in favore di quello di specialità, di cui

¹⁷³ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 153.

¹⁷⁴ L'art. 25, comma primo, lett. d) del d.lgs. n. 74 del 2000 abroga infatti, *ex multis*, «il titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

all'art. 9, comma primo, l. 24 novembre 1981, n. 689¹⁷⁵. Infatti, secondo l'art. 19, comma primo, del d.lgs. n. 74/2000, «quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale»¹⁷⁶, per tale intendendosi, secondo l'orientamento prevalente¹⁷⁷, quella penale.

L'art. 19, comma primo, del d.lgs. n. 74 del 2000 non pare, tuttavia, pienamente sovrapponibile all'art. 9, comma primo, l. n. 689/1981: nell'ambito del diritto penale tributario il principio di specialità incontra, infatti, sia un temperamento di carattere normativo sia una delimitazione di natura giurisprudenziale.

Soffermiamoci, in primo luogo, sul temperamento di carattere normativo. Quest'ultimo pare ravvisabile (purché ricorrano determinate

¹⁷⁵ «Quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale».

¹⁷⁶ In senso critico rispetto alla completa assimilazione, da parte della giurisprudenza di legittimità [e, nello specifico, di Cass. civ., Sez. trib., 24 ottobre 2019 (dep. 16 dicembre 2019), n. 33050, in *www.iusexplorer.it*], di principio di specialità e principio di *ne bis in idem* si esprime LA FERLA S. D., *Il principio di ne bis in idem di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, 5, 2288, rilevando che «il principio di *ne bis in idem* non riguarda soltanto il divieto di una doppia condanna, bensì anche quello di doppia pronuncia e di doppio procedimento a carico del medesimo soggetto per il compimento di un *idem factum*». Sulle differenze tra principio di specialità e principio del *ne bis in idem* si sofferma, in particolare, PIZZONIA G., *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2021, 1, 120-121. Condivisibile (sebbene, per le ragioni che saranno illustrate nel prosieguo della trattazione, non in relazione ad ipotesi di commissione di un illecito tributario – che abbia rilevanza non solo sul piano amministrativo, ma anche penale – nell'interesse di un ente privo di personalità giuridica) quanto affermato da FLICK G., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., 15, per cui «Ora nell'ordinamento tributario italiano in teoria il pericolo di frizioni con la garanzia convenzionale del *ne bis in idem* dovrebbe essere scongiurato, perché il principio di specialità tra disposizioni sanzionatorie penali e disposizioni sanzionatorie amministrative è stato esteso anche alla materia tributaria dall'art. 19 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, a conferma della regola generale posta dall'art. 9 l. 689/1981 in tema di rapporti fra norme sanzionatorie penali ed amministrative».

¹⁷⁷ *Ex multis*: MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., 361; PIZZONIA G., *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, cit., 109.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

condizioni, come si vedrà nel prosieguo della trattazione) nel secondo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000, in virtù del quale «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».

Al fine di comprendere la portata dell'art. 19, comma secondo, d.lgs. n. 74 del 2000 – e, in particolare, la ragione per la quale esso parrebbe costituire, ove sussistano specifici presupposti, un vero e proprio temperamento al principio di specialità – occorre prendere le mosse dall'art. 11, comma primo, del d.lgs. n. 472 del 1997, al quale esso rinvia.

L'art. 11, comma primo, del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede che ogniqualevolta un dipendente o un rappresentante legale o negoziale di una persona fisica, nell'adempimento dell'ufficio o del mandato, ovvero un dipendente o un rappresentante o un amministratore, anche di fatto, di una società, un'associazione o un ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, commetta una violazione inerente alla determinazione o al pagamento del tributo, sulla persona fisica, sulla società, sull'associazione o sull'ente nell'interesse dei quali la persona fisica abbia agito grava l'obbligo di pagare una somma pari alla sanzione irrogata¹⁷⁸, salvo il diritto di regresso.

Ai fini della presente trattazione, preme rilevare che l'art. 11, d.lgs. n. 472/1997 è di particolare interesse, nella parte in cui attribuisce all'ente, nel cui interesse la persona fisica abbia commesso l'illecito

¹⁷⁸ Si esprime in senso fortemente critico alla scelta lessicale legislativa PIZZONIA G., *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, cit., 111, il quale ravvisa una «ipocrisia lessicale» nel fatto di «qualificare somma quella che è una vera e propria sanzione».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

amministrativo tributario, una responsabilità solidale ai fini del pagamento della relativa sanzione amministrativa.

Indugiando ancora sul piano della responsabilizzazione dell'ente per l'illecito tributario eventualmente commesso nel suo interesse, occorre precisare che l'art. 11, d.lgs. n. 472/1997 non costituisce una "monade isolata". Con tale disposizione convive, infatti, un'altra norma, di poco successiva, inerente alla responsabilità delle (sole) persone giuridiche: trattasi dell'art. 7, comma primo, del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito, con modificazioni, in l. 24 novembre 2003, n. 326)¹⁷⁹, secondo il quale «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»¹⁸⁰.

¹⁷⁹ Sugli effetti di tale intervento di riforma: MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 373 ss.

¹⁸⁰ Come rilevato da autorevole dottrina, il «sistema introdotto nel 1997 prevede [...] una vera e propria scissione fra la figura del *contribuente* (o *soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*), il quale risponde del tributo, e quella del *trasgressore del precetto normativo* (o *autore dell'illecito tributario*), al quale va riferita la sanzione» (così CORDEIRO GUERRA R., *Il principio di personalità*, in (diretto da) GIOVANNINI A., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, II, Milano, 2016, 1454) e, tuttavia, «alla personalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario erano state mosse numerose critiche, sia sotto il profilo dell'eccessiva complessità applicativa, sia sotto quello dell'arduo contemperamento con la proporzionalità della sanzione al tributo evaso: ne era emersa una tendenza a ritenere necessaria una modifica tesa a concentrare le sanzioni sul soggetto che avesse tratto un effettivo beneficio dalla violazione posta in essere. Nell'intento di rimediare alle problematiche di attuazione e gestione pratica del sistema basato sulla responsabilità esclusiva o preminente del trasgressore-persona fisica, la legge delega n. 80/2003 aveva previsto che «la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalle violazioni». Senza tuttavia attendere l'attuazione della delega, il legislatore, con l'art. 7, d.l. n. 269/2003 (conv., con mod., dalla l. n. 326/2003) [...] ha infine concentrato le sanzioni amministrative fiscali esclusivamente in capo al soggetto «avvantaggiato», sia pure limitatamente alle persone giuridiche. Con ciò ammettendo la rilevanza, ai fini sanzionatori, dell'aver tratto un «beneficio» dalla violazione posta in essere – e, correlativamente, l'esistenza di un danno per l'Erario – nell'ottica di una concezione sostanzialistica dell'illecito amministrativo tributario, quale espressione, in ultima analisi, proprio del principio di offensività» (così MELIS G., *Gli interessi tutelati*, cit., 1307).

In AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21 giugno 2004, n. 28/E. Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Primi chiarimenti*, § 4.1, si precisa che il «criterio della personalizzazione della sanzione

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

tributaria, tuttavia, non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità apportate dal decreto non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al "rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica" (art. 7, comma 1). Ne è conferma il disposto dell'articolo 7, comma 3, secondo il quale le disposizioni del decreto, informate al principio della personalità della sanzione, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica. La norma in esame dispone un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella, che, per il resto, conferma i principi in tema di sanzioni amministrative tributarie introdotti con la riforma del 1997».

Sul punto, Cass. civ., Sez. trib., 12 novembre 2019 (dep. 6 ottobre 2020), n. 21390, in *www.iusexplorer.it*, rileva che l'art. 7 del d.l. 269/2003 «è quindi intervenuto modificando il profilo soggettivo dell'illecito tributario introdotto, secondo una impostazione penalistica, con il D.Lgs. n. 472 del 1997, e che era fondato sul principio di responsabilità personale, sull'imputabilità e sulla colpevolezza dell'autore materiale della violazione, comportando la caducazione dell'obbligazione solidale del solo soggetto dotato di personalità giuridica, prevista dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 1, con riferimento alle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie commesse dalla persona fisica, e sostituendo ad essa la responsabilità esclusiva della persona giuridica e proprio in virtù della detta personalità. Il nuovo assetto normativo incide quindi con riferimento (solo) alla posizione delle persone fisiche (che fossero in rapporto di dipendenza, organico o altro rispetto alle corrispondenti persone giuridiche), le quali, nella piena vigenza dell'art. 11 cit., potevano essere chiamate a rispondere, salva l'applicazione del principio di specialità, anche (o solo) delle sanzioni amministrative, mentre secondo il nuovo regime sono integralmente escluse da qualunque imputabilità, salva solo la responsabilità per l'illecito penale eventualmente configurabile».

Cass. civ., Sez. trib., 10 luglio 2020 (dep. 13 novembre 2020), n. 25757, in *www.iusexplorer.it*, precisa, inoltre, che «in materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2, comma 2, secondo cui "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione". In deroga a tale principio, nonchè in deroga al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11 che prevede la responsabilità solidale delle società nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione, il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, convertito dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, ha introdotto il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. L'applicazione della norma eccezionale introdotta dal citato art. 7 presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

A seguito dell'introduzione dell'art. 7, d.l. n. 69/2003, è, quindi, necessario distinguere, quanto alla sanzione amministrativa, tra responsabilità solidale dell'ente (ravvisabile in relazione agli enti privi di personalità giuridica ed evincibile dall'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997) e responsabilità diretta ed esclusiva dell'ente (propria delle persone giuridiche, secondo quanto previsto dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003).

Dato tale quadro normativo di fondo, occorre ora delimitare l'ambito di operatività dell'art. 19, comma secondo, d.lgs. n. 74 del 2000.

A tal fine, è necessario valutare se il secondo comma dell'art. 19, d.lgs. n. 74/2000 trovi applicazione per i soli enti privi di personalità giuridica (in quanto obbligati solidali al pagamento della sanzione amministrativa tributaria, ai sensi dell'art. 11, d.lgs. 472/1997) ovvero anche nei confronti delle persone giuridiche (obbligate dirette ed esclusive al pagamento della sanzione amministrativa tributaria). In altre parole, occorre, cioè, chiedersi se il richiamo ai «soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato», contenuto nell'art. 19, comma secondo, del d.lgs. n. 74 del 2000, sia riferito agli enti di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997 in virtù della loro natura di “obbligati solidali”¹⁸¹ ovvero se tale richiamo concerna, più in generale, tutti gli enti menzionati nel medesimo articolo, a prescindere dalla natura di obbligati solidali ad essi ascritta dall'art. 11 del d.lgs. n. 472/1997¹⁸².

essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito».

¹⁸¹ E, pertanto, a seguito della riforma del 2003, ai soli enti privi di personalità giuridica.

¹⁸² Dunque, tanto gli enti privi di personalità giuridica quanto le persone giuridiche.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Invero, aderendo alla prima tesi, l'alveo dei soggetti richiamati dal secondo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000 dovrebbe essere considerato comprensivo solo degli enti privi di personalità giuridica (in quanto, appunto, solidalmente obbligati al pagamento della sanzione amministrativa tributaria)¹⁸³; conformandosi al secondo orientamento, si dovrebbe, invece, concludere nel senso dell'operatività della relativa norma nei confronti di tutti gli enti menzionati nell'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997¹⁸⁴.

Ebbene, tra le due soluzioni esegetiche, la prima – secondo la quale il rinvio all'art. 11, d.lgs. n. 472/1997 dovrebbe essere inteso come inerente ai soli enti solidalmente responsabili (ossia agli enti privi di personalità giuridica) – sicché solo questi ultimi dovrebbero essere considerati destinatari della previsione di cui all'art. 19, comma secondo, d.lgs. n. 74 del 2000 – ci pare preferibile, sulla base delle seguenti argomentazioni.

In primo luogo, considerando la disposizione alla quale rinvia l'art. 19, comma secondo, d.lgs. n. 74/2000 (ossia l'art. 11, d.lgs. n. 472/1997), si rileva che la disciplina normativa di cui all'art. 7, d.l. 269/2003 costituisce, di fatto, una *lex posterior* incompatibile con l'art. 11, d.lgs. 472/1997, nella parte relativa agli enti dotati di personalità

¹⁸³ Secondo LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 159-160, «a seguito della novella di cui all'art. 7 del d.l. 30.9.2003, n. 269 [...], è venuta meno l'operatività della deroga contenuta nel secondo comma dell'art. 19 proprio con riferimento ai soggetti cui probabilmente il legislatore aveva pensato come principali destinatari della stessa, e cioè le società di capitali: infatti, per gli enti dotati di personalità giuridica non potrà più operare l'art. 11, d.lgs. 472/97, in quanto gli stessi cessano, per effetto della riforma del 2003, di essere responsabili solidali, per assurgere al ruolo di diretti (ed unici) destinatari della sanzione; da ciò consegue che non neppure potrà operare la previsione di cui al secondo comma dell'art. 19, d.lgs. 74/2000, che presuppone il meccanismo previsto dall'art. 11, cui fa diretto riferimento». In tema: CORDEIRO GUERRA R., *Il principio di personalità*, cit., 1456.

¹⁸⁴ Per un inquadramento della normativa rilevante: BELLACOSA M., *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 623 (in particolare, nota n. 35); LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 159-160.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

giuridica, non potendosi (più) definire “responsabile solidale” l’ente che sia destinatario diretto ed esclusivo della sanzione amministrativa.¹⁸⁵ Tale parte dovrebbe ritenersi, dunque, tacitamente abrogata e, di conseguenza, l’ambito di applicazione dell’art. 19, comma secondo, d.lgs. n. 74/2000 dovrebbe essere considerato limitato ai soli enti privi di personalità giuridica.

In secondo luogo, riteniamo che, dopo l’introduzione dell’art. 7, d.l. 269/2003, un’interpretazione del secondo comma dell’art. 19, d.lgs. 74/2000 volta ad estenderne l’applicabilità anche alle persone giuridiche renderebbe la relativa previsione in parte¹⁸⁶ lapalissiana e, dunque, superflua¹⁸⁷: infatti, una volta appurato, sulla base di quanto previsto dall’art. 7, d.l. 269/2003, che, in caso di commissione di un illecito tributario nel suo interesse, la persona giuridica sia la sola ed unica, diretta, destinataria della sanzione amministrativa tributaria, non si vede quale rilevanza possa avere una norma (come sarebbe quella di cui al secondo comma dell’art. 19, d.lgs. n. 74/2000) volta a ribadire che, in caso di irrogazione di sanzione penale in capo alla persona fisica, permanga la responsabilità della persona giuridica per la sanzione amministrativa.

Infine, la necessità di intendere, oggi, il richiamo all’art. 11, d.lgs. 472/1997, presente nell’art. 19, comma 2, d.lgs. 74/2000, come limitato ai soli enti privi di personalità giuridica (in quanto responsabili solidali con la persona fisica autrice dell’illecito) ci pare evincibile dalla

¹⁸⁵ In tal senso: AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21 giugno 2004, n. 28/E. Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Primi chiarimenti*, cit., § 4.1, ove si afferma che «è da ritenersi tacitamente abrogato il richiamato disposto dell’articolo 11, comma 1 del d.lgs. n. 472, nella parte in cui afferma la responsabilità solidale delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, ossia degli stessi soggetti destinatari delle novità recate dal decreto» (d.l. 269/2003).

¹⁸⁶ Ossia rispetto alle persone giuridiche.

¹⁸⁷ Ovvero solo in relazione alle persone giuridiche, non già anche rispetto agli enti privi di personalità giuridica.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

locuzione «in ogni caso», con la quale il legislatore del 2000 definisce la permanenza della responsabilità per la sanzione amministrativa degli enti nell'interesse dei quali abbia agito la persona fisica¹⁸⁸. L'espressione sembra, difatti, presupporre il riconoscimento, da parte del legislatore, di una corresponsabilità, quanto alla sanzione amministrativa, tra persona fisica ed ente e pare diretta a “spiegare” agli interpreti che, sebbene la persona fisica, solidalmente responsabile con l'ente per la sanzione amministrativa, non possa essere destinataria di quest'ultima (ma della sola sanzione penale, in quanto speciale, *ex art.* 19, comma 1, d.lgs. n. 74/2000), non è possibile pervenire alle medesime conclusioni in relazione all'altro soggetto parimenti (solidalmente) responsabile per la sanzione amministrativa, ovvero sia l'ente privo di personalità giuridica: quest'ultimo, sulla base del secondo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000, dovrebbe, dunque, essere assoggettato a sanzione amministrativa.

Tutto ciò premesso a sostegno della preferibilità della tesi secondo la quale il rinvio all'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997, contenuto nell'art. 19, comma secondo, del d.lgs. n. 74 del 2000, dovrebbe intendersi limitato ai soli enti privi di personalità giuridica, non si può non constatare che, sia che si condivida tale orientamento sia che si segua l'opposta soluzione esegetica, ove un fatto, sussumibile tanto in un illecito amministrativo tributario quanto in un reato tributario, venga commesso nell'interesse di un ente privo di personalità giuridica – e non anche di una persona giuridica –, il secondo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000 è suscettibile di tradursi (purché, come si vedrà a breve, l'obbligato solidale adempiente eserciti l'azione di regresso) in

¹⁸⁸ Art. 19, comma 2, d.lgs. 74/2000: «Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

un temperamento normativo *in malam partem*, quanto alla responsabilità della persona fisica, e, in particolare, in una deroga al principio di specialità sancito dal primo comma del medesimo articolo.

Da un lato, ove si ritenga che il rinvio all'art. 11, d.lgs. n. 472/197, da parte dell'art. 19, comma secondo, d.lgs. n. 74 del 2000, sia limitato agli enti privi di personalità giuridica, si dovrebbe affermare che questi ultimi rispondano della sanzione amministrativa *ex art. 11, d.lgs. n. 472/1997* (al quale l'art. 19, d.lgs. n. 74/2000 rinvia) – dunque quali obbligati solidali aventi diritto di regresso nei confronti della persona fisica – e che le persone giuridiche rispondano, invece, direttamente di tale sanzione, *ex art. 7, d.l. 69/2003*.

Le conclusioni non cambiano, ove si ritenga che il rinvio all'art. 11, d.lgs. n. 472/197, da parte dell'art. 19, comma secondo, d.lgs. n. 74 del 2000 imponga di assoggettare a sanzione amministrativa tributaria tanto gli enti privi di personalità giuridica quanto le persone giuridiche, poiché l'applicazione di tale sanzione non potrebbe che avvenire secondo la specifica disciplina elaborata, per gli uni e per le altre, dal legislatore tributario: si dovrebbe, dunque, ritenere che gli enti privi di personalità giuridica rispondano della sanzione amministrativa *ex art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997* – dunque quali obbligati solidali aventi diritto di regresso nei confronti della persona fisica – mentre le persone giuridiche *ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003*.

Nell'un caso e nell'altro, mentre le persone giuridiche sarebbero destinatarie uniche ed esclusive della sanzione amministrativa tributaria, gli enti privi di personalità giuridica sarebbero soggetti al relativo pagamento come obbligati solidali e potrebbero, poi, (per espressa previsione normativa) agire in regresso nei confronti della persona fisica.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Di conseguenza, in relazione ad illeciti amministrativi tributari, aventi anche rilevanza penale, commessi nell'interesse di enti dotati di personalità giuridica, la persona fisica risponderebbe unicamente della sanzione penale, essendo l'ente unico, diretto ed esclusivo destinatario della sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003. Dunque, nessuna effettiva deroga al principio di specialità sarebbe configurabile.

Al contrario, la persona fisica che commetta l'illecito amministrativo tributario, avente anche rilevanza penale, nell'interesse di un ente privo di personalità giuridica, rischierebbe di rispondere non solo della sanzione penale (*ex art. 19, comma primo, d.lgs. n. 74 del 2000*), ma anche della sanzione amministrativa: quest'ultima, infatti, benché formalmente prevista a carico dell'ente *ex art. 19, comma secondo, del d.lgs. n. 74 del 2000*, finirebbe di fatto per gravare (anche) sulla persona fisica, ogniqualevolta l'ente eserciti, nei confronti della stessa, il diritto di regresso riconosciutogli dall'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997.¹⁸⁹

Così descritti i termini della questione, si rileva che la Relazione governativa al d.lgs. n. 74 del 2000 pare escludere che l'art. 19, comma secondo, del medesimo decreto costituisca una deroga al principio di specialità, evidenziando che, poiché la *ratio* sottesa al principio di specialità è quella di evitare che sull'autore di un medesimo fatto gravi sia la sanzione penale sia la sanzione amministrativa, il secondo comma

¹⁸⁹ Il diritto di regresso di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997, richiamato dall'art. 19, comma secondo, d.lgs. n. 74 del 2000, si traduce di fatto in una responsabilità amministrativa tributaria indiretta della persona fisica, la quale convive con quella diretta, penale, evincibile dall'art. 19, comma primo, del d.lgs. n. 74 del 2000. Tale profilo è evidenziato da NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 251-252. In senso dubitativo, sul punto, si esprime, invece, PIZZONIA G., *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, cit., 112, il quale ritiene che l'azione di regresso assuma un rilievo marginale, avendo carattere meramente eventuale.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'art. 19, d.lgs. n. 74 del 2000 non costituirebbe una effettiva deroga al generale principio di specialità: poiché tale norma indica quale destinatario della sanzione amministrativa tributaria un soggetto diverso dall'autore della violazione (al quale è irrogata – sulla base del primo comma dell'art. 19, d.lgs. n. 74 del 2000 – la sanzione penale, in quanto speciale), mancherebbe uno dei presupposti di operatività del principio di specialità, ovvero l'identità del soggetto destinatario tanto della sanzione generale quanto della sanzione speciale¹⁹⁰.

Se tale considerazione è certamente condivisibile con specifico riguardo alle persone giuridiche, a diverse conclusioni pare doversi pervenire in relazione agli enti privi di personalità giuridica, in ragione degli effetti dell'esercizio del diritto di regresso espressamente riconosciuto agli stessi dall'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997. Come evidenziato pocanzi, qualora l'ente, obbligato solidale, eserciti il diritto di regresso nei confronti dell'autore della violazione, quest'ultimo sarebbe, infatti, assoggettato a un cumulo di sanzioni: la sanzione penale (in quanto sanzione speciale *ex* art. 19, comma primo, d.lgs. n. 74/2000) e, seppure in via indiretta, la sanzione amministrativa (gravando infine sul medesimo il pagamento della stessa, per effetto dell'azione di regresso dell'obbligato solidale).

La combinazione della disciplina tributaria (*recte*: civilistica), la quale ravvisa negli enti privi di personalità giuridica dei meri obbligati solidali – titolari, come tali, del diritto di agire in regresso nei confronti della persona fisica – e della disciplina penale di cui all'art. 19, d.lgs. n.

¹⁹⁰ Secondo la Relazione governativa di accompagnamento allo schema del decreto di attuazione della delega di cui alla l. n. 205/1999, quella prevista dal secondo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000 «è una soluzione che appare, in sé, rispondente ad una logica 'di sistema'. Questa consiste, in effetti, nell'evitare che il medesimo fatto venga punito due volte in capo al medesimo soggetto (una volta come illecito amministrativo e l'altra come illecito penale), mantenendo, tuttavia, la possibilità di una punizione divaricata rispetto a soggetti diversi (ad esempio: amministratore, da un lato, e società amministrata, dall'altro)».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

74/2000 si risolve in un vero e proprio “cortocircuito normativo”: l’applicazione della prima finisce, infatti, per neutralizzare del tutto la seconda (e, in particolare, il principio di specialità di cui al primo comma dell’art. 19, d.lgs. n. 74/2000). Al fine di risolvere tale *impasse* esegetico, ci pare che non si possa prescindere da un intervento del legislatore, volto o ad attribuire anche agli enti privi di personalità giuridica una responsabilità diretta ed esclusiva, e non già solidale, per la sanzione amministrativa tributaria (rimuovendo, di conseguenza, qualsiasi spazio per l’azione di regresso) ovvero ad escludere il diritto al regresso degli stessi, pur continuando a considerarli obbligati solidali (entrando però in tal modo in tensione con la disciplina civilistica in tema di regresso tra condebitori, sulla quale poggia l’art. 11, d.lgs. n. 472/1997). Invero, l’unica alternativa all’intervento legislativo parrebbe essere quella di ritenere l’art. 11, d.lgs. n. 472/1997 tacitamente abrogato, nella parte inerente all’azione di regresso, essendo la relativa previsione in contrasto con il principio di specialità sancito dall’art. 19, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 (introdotto successivamente): tale interpretazione, tuttavia, rischierebbe di rivelarsi una rischiosa forzatura esegetica, fra l’altro in contrasto con la disciplina civilistica delle obbligazioni solidali alla base dell’art. 11, d.lgs. n. 472/1997.

Descritta la delimitazione normativa del principio di specialità, consideriamo ora la delimitazione giurisprudenziale che con essa convive e che muove da un’interpretazione estremamente restrittiva, se non (di fatto) abrogatrice, del principio stesso.

Il riferimento è all’orientamento della giurisprudenza di legittimità che esclude la sussistenza di un rapporto di specialità tra i delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e di omesso versamento di IVA, previsti e puniti dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

n. 74 del 2000, da un lato, e l'illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, dall'altro.

Tale orientamento trae origine da due sentenze delle sezioni unite della Corte di cassazione¹⁹¹.

Secondo il supremo consesso di legittimità, tra il delitto di cui all'art. 10-*bis* o 10-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000 e l'illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 intercorrerebbe un rapporto di progressione criminosa tale da imporre il concorso degli stessi.

La Corte di cassazione non nega che l'illecito penale costituisca una violazione più grave rispetto all'illecito amministrativo, evidenziando, al contrario, che, oltre a contenere quest'ultimo, aggiunge ad esso alcuni elementi. Tuttavia, secondo i giudici di legittimità, le divergenze tra i reati tributari *de quibus* e il corrispondente illecito amministrativo, «inducono a ricostruire il rapporto fra i due illeciti in termini, non di specialità, ma piuttosto di 'progressione': la fattispecie penale – secondo l'indirizzo di politica

¹⁹¹ Cass. pen., Sez. un., 28 marzo 2013 (dep. 12 settembre 2013), nn. 37424 e 37425, in www.iusexplorer.it, inerenti, rispettivamente, alle fattispecie di cui agli artt. 10-*ter* e 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000. Il filone esegetico tracciato dalle sezioni unite della Corte di cassazione è stato seguito, *ex multis*, da Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2014 (dep. 15 maggio 2014), n. 20266, in www.iusexplorer.it; Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2014 (dep. 1° ottobre 2014), n. 40526, in www.iusexplorer.it.

Esclude parimenti l'operatività del principio di specialità tra illecito penale e illecito tributario, seppur in materia di indebita compensazione, Cass. pen., Sez. III, 11 novembre 2010 (dep. 30 novembre 2010), n. 42462, in www.iusexplorer.it, per cui «la fattispecie penale prevista dall'art. 10 *quater* del medesimo decreto legislativo punisce una condotta diversa ed ulteriore, ovvero l'omesso versamento dell'imposta dovuta, rispetto a quella punita con sanzione amministrativa dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 27, comma 18, convertito in L. n. 2 del 2009, dell'«utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute». Peraltro, la fattispecie penale prevede una soglia di punibilità, stante il richiamo dell'art. 10 *quater*, all'art. 10 *bis*, «nei limiti ivi previsti», dell'omesso versamento di imposta superiore a 50.000,00 euro per ciascun periodo di imposta, che non trova un corrispondente limite nell'ipotesi punita con sanzione amministrativa». In senso analogo si esprime anche Cass. pen., Sez. III, 8 maggio 2014 (dep. 10 luglio 2014), n. 30267, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

criminale adottato in generale dal D. Lgs. 74 del 2000 [...] – costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima [...], la arricchisce di elementi essenziali [...] che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali [...] che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo».

Tale motivazione non ci convince pienamente.

Infatti, la Corte sembra cadere in contraddizione nel momento in cui, dapprima, afferma che la fattispecie penale è caratterizzata da un *quid pluris* rispetto a quella amministrativa, sostanzialmente ricostruendo il rapporto tra illecito penale e illecito amministrativo in termini di specialità, e, in seguito, ritiene che, poiché gli elementi che rendono la fattispecie penale speciale rispetto all'illecito amministrativo si verificano in un momento successivo rispetto a quello di perfezionamento di quest'ultimo, tra le norme sarebbe configurabile non un rapporto di specialità, bensì di progressione criminosa tale da imporre il concorso di illecito penale e illecito amministrativo.

Due sono le criticità di tale orientamento: in primo luogo, è ben possibile che gli elementi che rendono un illecito speciale rispetto a un altro siano temporalmente successivi rispetto all'integrazione di tutti gli elementi costitutivi di quest'ultimo; in secondo luogo, una volta che si ammetta che tra illecito penale e illecito amministrativo sussista un rapporto di progressione criminosa, si dovrebbe concludere non nel senso del concorso di illecito amministrativo e illecito penale, bensì nel senso del concorso apparente della norma incriminatrice e della norma tributaria, in quanto il concetto di progressione mira ad «abbracciare ipotesi nelle quali si è in presenza 'di più azioni naturalistiche' che

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

‘appaiono, in base ad un giudizio normativo-sociale, riducibili ad un’azione giuridicamente unitaria’, e per le quali si deve pervenire ad escludere la possibilità di un concorso di reati, sulla base del principio di assorbimento, espressione del più generale principio di *ne bis in idem* sostanziale, che esclude la possibilità di imputare più volte il medesimo fatto allo stesso autore»¹⁹².

2. I tentativi giurisprudenziali di attrarre i reati tributari nell’orbita della responsabilità dell’ente prima dell’introduzione dell’art. 25-*quiquiesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001

Conclusa la breve analisi del complesso *iter* di riforme antecedente all’introduzione dei reati tributari nel d.lgs. n. 231 del 2001 (che si è cercato di ricostruire, seppur nei suoi tratti essenziali) e delle deroghe che testimoniano la perdurante influenza del particolarismo nel diritto penale tributario, occorre ora soffermarsi su alcuni, niente affatto timidi, tentativi giurisprudenziali di “aggirare” il principio di cui all’art. 2 del d.lgs. n. 231 del 2001, attraendo i reati tributari nell’orbita della responsabilità dell’ente¹⁹³ prima che ivi fossero formalmente introdotti, dapprima, con il d.l. n. 124 del 2019 (convertito, con modificazioni, in l. n. 157 del 2019), e, in seguito, con il d.lgs. n. 75 del 2020.

¹⁹² LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 158. Nel senso dell’esclusione del concorso di reati in caso di progressione criminosa, v. FLICK G., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., 16-17, secondo il quale «la fattispecie illecita *maior* (reato di omesso versamento annuale) corrisponde ad uno stadio crescente di offesa al medesimo interesse ed implica necessariamente il passaggio attraverso l’illecito o gli illeciti minori (omesso versamento periodico mensile o trimestrale). Questi ultimi dovrebbero rimanere pertanto assorbiti dal reato, proprio sulla base dei postulati della progressione illecita». In tema anche FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, cit., 686-689.

¹⁹³ SEVERINO P., *L’inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, cit., 127.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.1. I reati tributari quali reati-fine del delitto di associazione per delinquere

L'introduzione del delitto di associazione per delinquere, caratterizzato da «strutturale indeterminatezza»¹⁹⁴ ha subito portato gli interpreti a interrogarsi in merito alla compatibilità della nuova figura criminosa con la disciplina in materia di responsabilità degli enti di cui al d.lgs. n. 231 del 2001¹⁹⁵.

Poiché il delitto di associazione per delinquere è incentrato su un dolo specifico di offesa¹⁹⁶, sicché esso acquista tipicità di riflesso, «specchiandosi nei reati-fine che, attraverso l'approntamento dell'organizzazione pluripersonale, gli agenti mirano a realizzare»¹⁹⁷, l'introduzione di tale delitto tra i reati presupposto della responsabilità degli enti, *ex art. 24-ter* del d.lgs. n. 231 del 2001, ha portato subito gli interpreti ad interrogarsi in merito alla sua compatibilità con il principio di tassatività evincibile dall'art. 2 del medesimo decreto. In particolare, «si è censurata [...] l'introduzione di una di 'clausola aperta', utilizzabile quale strumento per dilatare i limiti definiti dal D.Lgs. n. 231 del 2001, con accrescimento indeterminato del novero dei reati-presupposto»,

¹⁹⁴ PIERGALLINI C., *Responsabilità dell'ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 2, 1006.

¹⁹⁵ In tema: PIERGALLINI C., *Paradigmatica dell'autocontrollo penale (dalla funzione alla struttura del "modello organizzativo" ex d.lgs. 231/2001)*, parte II, in *Cass. pen.*, 2013, 2, 845; SCOLETTA M., *Nuove ipotesi di responsabilità amministrativa degli enti*, in (a cura di) DELLA BELLA A.-CORBETTA S.-GATTA G.L., *Sistema penale e sicurezza pubblica: la riforma del 2009*, Milano, 2009, 379-380.

¹⁹⁶ MANTOVANI F., *Diritto penale. Parte generale*, cit., 213 rileva che «i reati a dolo specifico [...] possono costituire la tecnica più semplice di inquinamento del principio di offensività e di costruzione di un diritto penale soggettivistico (come comprova il processo di soggettivizzazione del diritto penale tedesco, innescato con la scoperta di tale categoria di reati e culminato col "diritto penale nazionalsocialista della volontà")».

¹⁹⁷ CAVALLINI S., *Autoriciclaggio e responsabilità amministrativa degli enti: trapianto indolore o crisi di rigetto?*, in *Riv. dott. comm.*, 2015, 4, 675.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

evidenziando che, ove «si sposasse la tesi dell'estensione della responsabilità della persona giuridica non solo al reato-mezzo (illecito associativo) ma anche ai reati-fine, non previsti nell'elenco di cui al decreto *de quo*, si realizzerebbe un *vulnus* circa la certezza dei confini delle aree di rischio per i soggetti interessati, in quanto diretti destinatari del testo normativo»¹⁹⁸.

Autorevole dottrina ha affermato che «è con riferimento agli enti 'leciti' che si pone, con acutezza, il tema della possibilità di ritagliare un'efficace *compliance* preventiva [...] è proprio qui a venire in giuoco la strutturale indeterminatezza del reato associativo, che può essere preordinato alla commissione di qualsiasi delitto (che neppure figuri come reato-presupposto della responsabilità dell'ente). In questo contesto, profilare una puntuale attività di mappatura e la susseguente elaborazione di presidi cautelari e organizzativi appare un'impresa titanica. Inoltre, si consuma una vistosa frattura con il principio di tassatività dell'illecito amministrativo dipendente da reato. Infatti, la strategia di prevenzione del reato associativo non può che passare, prevalentemente, attraverso la predisposizione di cautele finalizzate a ridurre il rischio di consumazione dei delitti-scopo del sodalizio criminoso. Ne deriva che l'ente si vedrà costretto ad auto-organizzarsi anche in rapporto alla prevenzione di reati-non presupposto della responsabilità dell'ente, insuscettibili, per legge, di determinare la responsabilità della *societas* se contestati al di fuori della dinamica associativa. Per questa via, si staglierebbe un sistema punitivo dal doppio volto: da una parte, il sistema 'tipico' (legale) delineato nella 'parte speciale' del d. lgs. 231/2001; dall'altra parte, un sistema-catalogo 'informale' (extralegale) e "indeterminato", destinato, però, a

¹⁹⁸ Cass. pen., Sez. III, 29 novembre 2019 (dep. 4 marzo 2020), n. 8785, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

riempirsi dei contenuti più vari (cioè di reati estranei al sistema 'tipico'), sotto la spinta trainante del reato associativo»¹⁹⁹.

È alla luce della forte tensione dello scenario su descritto con il principio di tassatività che deve essere letta la sentenza con la quale la Corte di cassazione – pronunciandosi in relazione alla contestazione, nei confronti della società RIVA F.I.R.E. S.p.A., (tra l'altro) dell'illecito amministrativo di cui all'art. 24-ter, comma secondo, del d.lgs. n. 231 del 2001, dipendente dal delitto di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p. – ha espressamente escluso, sulla base del principio di legalità (e, in particolare, di tassatività), che si potesse estendere la responsabilità dell'ente anche a reati estranei al catalogo 231 (nel caso di specie, si trattava dei delitti di cui agli artt. 434, 437 e 439 c.p.), per mezzo della contestazione di questi ultimi quali reati-fine del delitto associativo²⁰⁰.

Secondo i giudici di legittimità, il combinato disposto degli artt. 2, 5 e 24 ss. del d.lgs. n. 231 del 2001 non consente di «valorizzare, ai fini della responsabilità amministrativa delle società ricorrenti, [...] fattispecie di reato [...] del tutto estranee al tassativo catalogo dei reati-presupposto dell'illecito dell'ente collettivo». La Corte esclude in particolare che la rilevanza di reati non ricompresi nel catalogo 231 possa «essere indirettamente recuperata, ai fini della individuazione del profitto confiscabile, nella diversa prospettiva di una loro imputazione quali delitti-scopo del reato associativo contestato [...] poiché in tal modo la norma incriminatrice di cui all'art. 416 c.p. - essa, sì, inserita

¹⁹⁹ PIERGALLINI C., *Responsabilità dell'ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*, cit., 1006.

²⁰⁰ Cass. pen., Sez. VI, 20 dicembre 2013 (dep. 24 gennaio 2014), n. 3635, in www.iusexplorer.it. Per un commento alla pronuncia menzionata v. PIERGALLINI C., *Responsabilità dell'ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*, cit., 998 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

nell'elenco dei reati-presupposto *ex cit.* D.Lgs., art. 24 *ter*, a seguito della modifica apportata dalla L. 15 luglio 2009, n. 94, art. 2 - si trasformerebbe, in violazione del principio di tassatività del sistema sanzionatorio contemplato dal D.Lgs. n. 231 del 2001, in una disposizione 'aperta', dal contenuto elastico, potenzialmente idoneo a ricomprendere nel novero dei reati-presupposto qualsiasi fattispecie di reato, con il pericolo di un'ingiustificata dilatazione dell'area di potenziale responsabilità dell'ente collettivo, i cui organi direttivi, peraltro, verrebbero in tal modo costretti ad adottare su basi di assoluta incertezza, e nella totale assenza di oggettivi criteri di riferimento, i modelli di organizzazione e di gestione previsti dal citato D.Lgs., art. 6, scomparendone di fatto ogni efficacia in relazione agli auspicati fini di prevenzione».

Alla luce delle conclusioni della pronuncia summenzionata e considerando che la disciplina della responsabilità degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001 è improntata al rispetto del principio di legalità (e, in particolare di tassatività e irretroattività)²⁰¹, è evidente che, ai fini di nostro interesse, prima dell'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001, l'ente non poteva essere chiamato a rispondere dei reati tributari eventualmente contestati quali reati-fine del delitto di associazione per delinquere, già previsto quale *predicate crime* dall'art. 24-*ter* del d.lgs. n. 231 del 2001.²⁰²

D'altronde, ove la Corte di cassazione fosse pervenuta a una diversa conclusione, l'art. 416 c.p. (*rectius*: l'illecito amministrativo di

²⁰¹ Art. 2, d.lgs. 231/2001.

²⁰² In senso analogo: FLORA G., *Dalla "spazza corrotti" alla "spazza evasori"*. *Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, cit., 259-260, il quale fa riferimento ad «un (più volte riuscito) tentativo di aggiramento della tassatività dell'elenco dei reati fonte di responsabilità degli enti, attraverso il "grimaldello" della contestazione del delitto di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di delitti tributari».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cui all'art. 24-ter del d.lgs. n. 231 del 2001) avrebbe neutralizzato, di fatto, l'ambito di applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 231 del 2001²⁰³, rendendo il delitto di associazione per delinquere un mero espediente volto a responsabilizzare (surrettiziamente) gli enti anche in relazione a reati non ricompresi nel catalogo 231, contestati quali reati-fine del delitto associativo.

Il principio sancito dalla sentenza summenzionata ha trovato parziale temperamento nella più certa giurisprudenza inerente all'individuazione dei profitti suscettibili di confisca (e, *ex ante*, di sequestro ad essa funzionale) nell'ambito di procedimenti penali relativi all'illecito di cui all'art. 24-ter, d.lgs. n. 231 del 2001 dipendente dal delitto di associazione per delinquere finalizzato alla commissione di reati tributari. Trattasi, tuttavia, di una giurisprudenza che non propende per un'effettiva deroga alla regola dell'irrelevanza, ai fini della responsabilità degli enti, dei reati-fine non ricompresi nel catalogo 231 (quali erano i reati tributari, prima dell'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001): infatti, non estende la responsabilità degli enti ai reati diversi da quelli di cui agli artt. 24 ss., d.lgs. n. 231/2001 (ivi compresi, allora, i reati tributari) né prevede che il patrimonio dell'ente possa essere aggredito mediante confisca (e, ancor prima, sequestro ad essa finalizzato) del profitto di tali reati (quali reati-fine del delitto associativo di cui all'art. 24-ter, d.lgs. n. 231 del 2001), concentrandosi, piuttosto, sul delitto associativo in quanto tale e, in particolare, sull'individuazione del relativo profitto.

Prima di esaminare la giurisprudenza successiva alla sentenza RIVA F.I.R.E. S.p.A, occorre soffermarsi brevemente sulla possibilità

²⁰³PELISSERO M., *Principi generali*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 102-103.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di individuare un profitto derivante, direttamente e autonomamente, dalla commissione del delitto di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p.

Sebbene non manchino pronunce di segno contrario²⁰⁴, la giurisprudenza concorda sul fatto che «nel reato di cui all'art. 416 c.p. il profitto, inteso come l'insieme dei benefici tratti dall'illecito ed a questo intimamente attinenti, può consistere (come nella fattispecie) nel complesso dei vantaggi direttamente conseguenti dall'insieme dei reati-fine, dai quali è del tutto autonomo e la cui esecuzione è agevolata proprio dall'esistenza di una stabile struttura organizzata e da un comune progetto delinquenziale»²⁰⁵.

Tale indirizzo giurisprudenziale trova conferma testuale nell'art. 24-ter del d.lgs. n. 231/2001, a norma del quale nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del profitto del reato di cui all'art. 416 c.p., commesso nell'interesse od a vantaggio dell'ente stesso: detta disposizione, ove si accedesse all'orientamento che esclude *tout court* la possibilità di enucleare un profitto direttamente ed immediatamente derivante dalla commissione del reato di associazione per delinquere *ex art. 416 c.p.*, prevedrebbe un illecito da reato in nessun caso sanzionabile, per l'impossibilità della confisca

²⁰⁴ *Ex multis*: Cass. pen., Sez. I, 20 gennaio 2015 (dep. 20 febbraio 2015), n. 7860, in www.iusexplorer.it, per cui l'art. 416 c.p. «ha ad oggetto il mero fatto di associarsi allo scopo di commettere più delitti e pertanto non si tratta di un reato di per sé produttivo di ricchezze illecite».

²⁰⁵ Così Cass. pen., Sez. III, 27 gennaio 2011, (dep. 17 febbraio 2011), n. 5869, in www.iusexplorer.it. Rilevante è anche Cass. pen., Sez. un., 27 febbraio 2014 (dep. 13 giugno 2014), n. 25191, in www.iusexplorer.it, nella parte in cui i giudici di legittimità, valutando se il delitto di associazione di tipo mafioso potesse costituire «una fonte di ricchezza illecita suscettibile di riciclaggio o di reimpiego, indipendentemente dalla commissione di singoli reati-fine», affermavano che tale delitto fosse «autonomamente idoneo a generare ricchezza illecita, a prescindere dalla realizzazione di specifici delitti, rientrando tra gli scopi dell'associazione anche quello di trarre vantaggi o profitti da attività lecite per mezzo del metodo mafioso».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

del profitto del reato stabilita in generale dall'art. 19 dello stesso decreto, in difetto sempre e comunque di un profitto confiscabile»²⁰⁶.

Dunque, non solo il delitto di associazione per delinquere è suscettibile di produrre un profitto autonomo²⁰⁷, ma, ai sensi dell'art. 24-ter del d.lgs. n. 231 del 2001, tale profitto deve essere sottoposto a confisca in caso di condanna dell'ente per l'illecito *de quo*.

Da tali considerazioni prende le mosse l'indirizzo giurisprudenziale successivo alla pronuncia RIVA F.I.R.E. S.p.A e antecedente all'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001, secondo il quale ogniqualvolta all'ente venga contestato l'illecito di cui all'art. 24-ter del d.lgs. n. 231 del 2001 derivante dal delitto di associazione per delinquere finalizzato alla commissione di reati diversi da quelli previsti dagli artt. 24 ss., d.lgs. n. 231/2001 (nel caso di specie, reati tributari), «la realizzazione del programma criminoso, e dunque degli illeciti effettivamente posti in essere, viene in rilievo non al fine di valutare la responsabilità della persona giuridica per ciascuno di essi, ma solo nei limiti in cui i medesimi abbiano apportato un vantaggio patrimoniale alla *societas sceleris* e, dunque, possano consentire di individuare il profitto conseguito ai fini della confisca. Sotto questo profilo, il quale non interessa la responsabilità "a monte" della società (sussistente in forza dell'art. 24-ter sopra-citato), non assume alcun rilievo che gli illeciti realizzati dai sodali non siano riconducibili ai reati-presupposto»²⁰⁸.

Come è evidente, la Corte di cassazione non si spinge fino ad affermare espressamente la rilevanza di reati-fine non previsti nel

²⁰⁶ Cass. pen., Sez. II, 3 marzo 2017 (dep. 16 giugno 2017), n. 30255, in www.iusexplorer.it.

²⁰⁷ In senso contrario: CASTALDO A.R., *Riciclaggio e impiego di beni di provenienza illecita*, in (a cura di) PULITANÒ D., *Diritto penale. Parte speciale*, II, Torino, 2013, 228.

²⁰⁸ Cass. pen., Sez. III, 29 novembre 2019 (dep. 4 marzo 2020), n. 8785, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

catalogo 231, ai fini della responsabilità dell'ente (*rectius*: dell'individuazione del profitto ad esso confiscabile), a ciò ostando il principio di legalità di cui all'art. 2, d.lgs. n. 231/2001. Secondo la Corte, infatti, ove all'ente venga contestato l'illecito di cui all'art. 24-*ter* del d.lgs. n. 231 del 2001 dipendente dal delitto di associazione per delinquere finalizzato alla commissione di reati non ricompresi nel catalogo 231, il profitto di questi ultimi assumerebbe rilevanza, ai fini dell'individuazione del profitto confiscabile, non già *ex se*, bensì in quanto costitutivo del profitto del reato associativo (l'unico suscettibile di essere confiscato mediante aggressione del patrimonio dell'ente, essendo la relativa fattispecie ricompresa tra i *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231 del 2001).

In tal senso è stato evidenziato che «effettivamente, sono i singoli reati a monte a generare materialmente le entrate, ma queste si fanno profitto divisibile solo per il tramite della sovrastruttura costituita dall'associazione per delinquere. Il necessario passaggio dalle casse dell'associazione e dalle decisioni dei suoi vertici rende dunque il profitto dei reati-fine il profitto proprio dell'associazione»²⁰⁹.

Dalla breve analisi della giurisprudenza inerente all'illecito di cui all'art. 24-*ter* del d.lgs. n. 231 del 2001 derivante dal delitto di associazione per delinquere si evince che, già prima che i reati tributari facessero ingresso, ufficialmente, nel novero dei *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231 del 2001, ad essi la più recente giurisprudenza di legittimità riconosceva una certa rilevanza, seppur meramente indiretta (contribuendo i relativi proventi a determinare il profitto confiscabile all'ente in relazione al delitto associativo)²¹⁰.

²⁰⁹ Cass. pen., Sez. III, 29 novembre 2019 (dep. 4 marzo 2020), n. 8785, cit.

²¹⁰ SABIA R., *I reati di criminalità organizzata con finalità di terrorismo e di eversione dell'ordine democratico*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, (in particolare) 396-403.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.2 I reati tributari quali reati-presupposto del delitto di autoriciclaggio

Dopo aver esaminato la giurisprudenza, antecedente all'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001, inerente alla questione del rilievo riconoscibile, ai fini della responsabilità dell'ente, ai reati-tributari quali reati-fine del delitto di associazione per delinquere, occorre ora soffermarsi sul delitto di autoriciclaggio e valutare se, in seguito all'introduzione dello stesso tra i reati suscettibili di dar luogo alla responsabilità degli enti, vi fosse il rischio che la contestazione di tale delitto consentisse di estendere la responsabilità dell'ente anche ai reati tributari – allora non ricompresi nel catalogo 231 – che fossero reati-presupposto del delitto di autoriciclaggio stesso.

Per rispondere al quesito in questione, è necessario, in primo luogo, esaminare la struttura del delitto di autoriciclaggio, al fine di comprendere se esso possa avere quali delitti-presupposto anche reati tributari, e, in secondo luogo, soffermarsi sulla questione della configurabilità dell'illecito dell'ente derivante da autoriciclaggio anche nel caso in cui esso abbia quale reato-presupposto un illecito fiscale.

Consideriamo, in primo luogo, il delitto di autoriciclaggio.²¹¹

²¹¹ GULLO A., *Art. 648ter. I c.p.*, in (diretto da) DOLCINI E.-GATTA G.L., *Codice Penale commentato*, Milano, 2021, 2867 ss.; BARTOLI R., *I delitti contro il patrimonio*, in (a cura di) BARTOLI R.-PELISSERO M.-SEMINARA S., *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Torino, 2021, 389 ss.; CONFORTI A., *Sub art. 648-ter. I*, in (a cura di) PADOVANI T., *Codice penale*, Milano, 2019, 4745 ss.; GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2018; ACQUAROLI R., *L'autoriciclaggio*, in (a cura di) VIGANÒ F.-PIERGALLINI C., *Reati contro la persona e contro il patrimonio*, in (diretto da) PALAZZO F.-PALIERO C.E., *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, Torino 2015, 943 ss.; GULLO A., *Autoriciclaggio. Voce per "Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016"*, in *Dir. pen. cont.*, 21 dicembre 2015.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

L'art. 3 della l. 15 dicembre 2014 n. 186 (“Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio”) ha introdotto nel codice penale, all'art. 648-ter.1 c.p.²¹², una disposizione rivoluzionaria, mediante la quale è stato definitivamente abbandonato quel “privilegio dell'autoriciclaggio”, evincibile dalla *littera legis* degli artt. 648-bis e 648-ter c.p., a giustificazione del quale si faceva ricorso tanto al principio del *ne bis in idem* quanto al principio del *nemo tenetur se detegere*.²¹³

L'introduzione del delitto di autoriciclaggio costituisce il “punto di fuga” del quadro normativo di contrasto all'inquinamento del

²¹² Secondo l'art. 648-ter.1 c.p., «1. Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

2. Si applica la pena della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 se il denaro, i beni o le altre utilità provengono dalla commissione di un delitto non colposo punito con la reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

3. Si applicano comunque le pene previste dal primo comma se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da un delitto commesso con le condizioni o le finalità di cui all'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 203, e successive modificazioni.

4. Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale.

5. La pena è aumentata quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale.

6. La pena è diminuita fino alla metà per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto.

7. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648».

Per un esame delle “sollecitazioni” sovranazionali e nazionali alla base dell'introduzione del delitto di autoriciclaggio: GULLO A., *Art. 648ter.1 c.p.*, cit., 2869-2870; GULLO A., *Autoriciclaggio. Voce per “Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016”*, cit., 4-5; MUCCIARELLI F., *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 1, 111.

²¹³ In tema: SANTACROCE G., *Prefazione*, in (a cura di) MEZZETTI E.-PIVA D., *Punire l'autoriciclaggio. Come, quando, perchè*, Torino, 2016, XI. Sul rapporto tra il delitto di autoriciclaggio e i predetti principi: SEMINARA S., *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 12, 1638; DELL'OSSO A.M., *Riciclaggio di proventi illeciti e sistema penale*, Torino, 2017, 235 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

mercato: con essa il legislatore ha plasmato un nuovo presidio a tutela non solo del patrimonio e dell'amministrazione della giustizia, ma anche del mercato e della libera concorrenza.²¹⁴

L'estremo di novità massima del delitto di autoriciclaggio concerne sicuramente la delimitazione del novero dei possibili soggetti attivi, i quali sono individuati *per relationem* rispetto alla precedente commissione di un delitto presupposto non colposo.²¹⁵

Per quel che riguarda le condotte penalmente rilevanti, la *littera legis* dell'art. 648-ter.1 c.p. sembra essere il risultato della "fusione" della fattispecie di riciclaggio, *ex art. 648-bis* c.p. (che punisce «chiunque, fuori dai casi di concorso nel reato, sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa»), con quella di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita *ex art. 648-ter* c.p. (che sanziona «chiunque, fuori dai casi di concorso nel reato e dai casi previsti dagli artt. 648 e 648bis, impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto»).²¹⁶ Infatti, la relativa norma attribuisce rilevanza penale alle condotte di impiego, sostituzione o trasferimento di proventi delittuosi «in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative»²¹⁷.

²¹⁴ SANTACROCE G., *Prefazione*, cit., XIII; SEMINARA S., *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 12, 1637.

²¹⁵ CAVALLINI S.-TROYER L., *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del vicino ingombrante*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 1, 104.

²¹⁶ In tema: GULLO A., *Autoriciclaggio. Voce per "Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016"*, cit., 7, nonché DELL'OSSO A.M., *Il reato di autoriciclaggio: la politica criminale cede il passo a esigenze mediatiche e investigative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 2, 808 (il quale evidenzia che «I tratti tipici delle condotte di *laundering* (sostituzione o trasferimento, con potenziale ostacolo all'individuazione della genesi delittuosa dei proventi) si fondono con quelli del reato di reimpiego (impiego in attività *lato sensu* economiche): il risultato di tale commistione è un inedito ibrido dalle ambizioni repressive non immediatamente intuibili»).

²¹⁷ Secondo GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 13, «Fermo restando che

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

L'ambito di applicazione della fattispecie di autoriciclaggio è stato rigidamente definito dal legislatore mediante la previsione di due specifiche limitazioni: la concreta idoneità della condotta ad ostacolare la tracciabilità della provenienza delittuosa dell'oggetto materiale (ossia denaro, beni o altre utilità); la causa di non punibilità del quarto comma, inerente alle condotte di mero utilizzo o godimento personale.²¹⁸

si è dinanzi a modalità alternative di condotta, si tratta di stabilire se debba procedersi a una lettura autonoma di esse o piuttosto a una interpretazione che valorizzi la comune destinazione, di sostituzione, trasferimento, impiego, a una delle attività nominate. Sembra quest'ultima la soluzione da prediligere sia in virtù del dato testuale sia in considerazione della ratio della previsione, con l'effetto però che sostituzione e trasferimento finiranno con l'essere assorbiti nella prima condotta menzionata, non presentandosi in concreto che come modalità di impiego». L'Autore si era espresso in termini analoghi in GULLO A, *Autoriciclaggio. Voce per "Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016*, cit., 8. Per la definizione delle "destinazioni" rilevanti: GULLO A., *Art. 648ter.1 c.p.*, cit., 2874.

In giurisprudenza, *ex multis*: Cass. pen., Sez. II, 14 luglio 2016 (dep. 28 luglio 2016), n. 33074, in *www.iusexplorer.it.*, per cui «la norma sull'autoriciclaggio punisce soltanto quelle attività di impiego, sostituzione o trasferimento di beni od altre utilità commesse dallo stesso autore del delitto presupposto che abbiano però la caratteristica specifica di essere idonee ad "ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa"».

²¹⁸ Parte della dottrina, prendendo le mosse dalla constatazione che i primi tre commi dell'art. 648ter.1 c.p. definiscono precetto e sanzioni del delitto di autoriciclaggio, sostiene che l'unica lettura ragionevole della clausola «fuori dei casi di cui ai commi precedenti» non possa che essere la seguente: «fuori dei casi di autoriciclaggio». Sulla base di tale indirizzo esegetico, dunque, le condotte di utilizzazione e godimento personali dei proventi di un precedente delitto non colposo non sarebbero punibili, poiché non rientranti di per sé nella fattispecie tipica. Il quarto comma dell'art. 648ter.1 c.p., quindi, non descriverebbe ipotesi di autoriciclaggio non punibili, ma casi *ab ovo* non rientranti nella fattispecie tipica, consistenti in condotte di mera utilizzazione o godimento personale dei proventi derivanti dalla commissione di delitti non colposi (per un esame approfondito del tema: GULLO A, *Art. 648ter.1 c.p.*, cit., 2878-2879). Poiché i primi tre commi dell'art. 648ter.1 c.p. delimitano le condotte autoriciclatorie tipiche, il quarto comma, secondo questa prima interpretazione, rischiava di perdere rilevanza, essendo, infatti, ovvio che qualsiasi condotta diversa da quelle tipizzate *ex lege* non fosse punibile. Tuttavia, la *littera legis* è tanto ridondante quanto utile agli interpreti nel chiarire in sostanza che, laddove il soggetto agente si limiti unicamente all'utilizzazione o al godimento personale del provento delittuoso senza porre in essere condotte concretamente idonee ad ostacolare la tracciabilità della provenienza dello stesso, non potrebbe essere sanzionato ai sensi dell'art. 648ter.1 c.p.

Altra parte della dottrina ritiene che con la clausola «fuori dei casi di cui ai commi precedenti», il legislatore intendesse fare riferimento proprio «ai casi precedenti»,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tra le molteplici questioni problematiche connesse all'introduzione del delitto di autoriciclaggio nell'ordinamento²¹⁹, particolare rilevanza assume, ai fini della presente trattazione, la configurabilità dell'autoriciclaggio in relazione al risparmio di imposta derivante da reati tributari.

Prima di poter esaminare la questione della configurabilità o meno, nei confronti dell'ente, di un illecito amministrativo *ex art. 25-octies*, d.lgs. 231/2001 dipendente da autoriciclaggio di proventi di un reato tributario, occorre chiedersi – richiamando anche gli orientamenti inerenti al delitto di riciclaggio²²⁰ – se oggetto materiale del delitto in esame possa essere anche il risparmio di imposta e se, dunque,

ovvero alle condotte astrattamente riconducibili al delitto di autoriciclaggio (CARACCIOLI I., *L'incerta definizione del reato di riciclaggio*, in *Il Fisco*, 2015, 4, 354). Ebbene, tale orientamento, pur muovendo dal pregevole intento di riconoscere rilevanza al quarto comma dell'articolo in esame, pare non pienamente condivisibile, basandosi su di una interpretazione non più *secundum*, bensì *contra legem*.

²¹⁹ Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alla questione del concorso di persone nel delitto di autoriciclaggio (BRUNELLI D., *Autoriciclaggio: profili del concorso di persone*, in (a cura di) MEZZETTI E.-PIVA D., *Punire l'autoriciclaggio. Come, quando e perché*, Torino, 2016, 19 ss.; GULLO A., *Autoriciclaggio. Voce per "Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016"*, cit., 11-12; GULLO A., *Realizzazione plurisoggettiva dell'autoriciclaggio: la Cassazione opta per la differenziazione dei titoli di reato*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 6, 262 ss.; PIERGALLINI C., *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell'ente: un groviglio di problematica ricomposizione*, in *Criminalia*, 2015, 539 ss.), alla natura della causa di non punibilità di cui al quarto comma dell'art. 648-ter.1 c.p. (MUCCIARELLI F., *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2015, 1, 120-122; SGUBBI F., *Il nuovo delitto di "autoriciclaggio": una fonte inesauribili di "effetti perversi" dell'azione legislativa*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2015, 1, 140-141), nonché alla riconducibilità alle attività speculative dell'impiego dei proventi delittuosi nel gioco d'azzardo (CHIARAVIGLIO P., *Speculazione ed azzardo nell'autoriciclaggio*, in *Le Società*, 2020, 4, 482 ss.).

²²⁰ Difatti, tanto il delitto di cui all'art. 648-bis c.p. quanto quello *ex art. 648-ter.1 c.p.* sono incentrati, seppur con le dovute distinzioni strutturali, su una condotta di reinserimento sul mercato di proventi derivanti da un qualsiasi delitto non colposo, in modo da ostacolarne, più o meno concretamente, l'identificazione della provenienza criminosa. Inoltre, le differenze tra la fattispecie di cui all'art. 648-bis c.p. e quella di cui all'art. 648-ter.1 c.p., non rilevano ai fini che qui interessano, in quanto oggetto di dubbio è, in modo specifico, se sia possibile il reimpiego di proventi di reati fiscali: questione valida indifferentemente tanto per il riciclaggio quanto per l'autoriciclaggio.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

predicate crime della fattispecie autoriciclatoria possa essere anche un reato tributario.

Sul tema si contendevano (e si contendono tuttora) il campo due tesi, una restrittiva e una estensiva.

La prima tesi, contraria alla applicabilità della neo-introdotta fattispecie dell'art. 648-ter.1 c.p., laddove il relativo delitto-presupposto sia un reato tributario, si basa su diverse argomentazioni.

In primis, la configurabilità del delitto di autoriciclaggio pare doversi escludere in ragione della particolare natura del profitto del reato tributario, consistente in un mero risparmio di imposta, ovvero un mancato impoverimento del singolo.

In primo luogo, poiché il profitto tipico dei reati tributari consiste in un risparmio d'imposta, la configurabilità del delitto di autoriciclaggio dello stesso pare doversi escludere sulla base della concezione dinamica del concetto di "provento delittuoso", secondo la quale potrebbero definirsi "provenienti da delitto" solo quelle utilità che comportino un materiale accrescimento del patrimonio del soggetto agente, rimanendo, invece, del tutto irrilevanti le ricchezze preesistenti nel patrimonio del singolo²²¹. Secondo la concezione dinamica, dunque, il nesso di provenienza esigerebbe un moto da luogo: il delitto di

²²¹ GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 8. Nella giurisprudenza di legittimità, *ex multis*: Cass. pen., Sez. V, 28 novembre 2013 (dep. 4 marzo 2014), n. 10265, cit., (la Corte, pronunciandosi in modo specifico in relazione al profitto-risparmio da reato tributario, ha escluso la configurabilità del nesso tra reato e risparmio fiscale, a causa della preesistenza del denaro evaso stesso nel patrimonio dell'agente). Nella giurisprudenza di merito, assume particolare rilievo Trib. Milano, Ufficio G.i.p. — ord. 19 febbraio 1999 — Giud. Piccinni Leopardi, con nota di FLORA G., *Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale*, in *Il Foro ambrosiano*, 1999, 4, 441 ss. Tra i sostenitori della concezione dinamica del riciclaggio: CORDEIRO GUERRA R., *Reati fiscali e riciclaggio*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 12, 1173, secondo il quale «una attività di evasione fiscale [...] di per sé non genera proventi, ma determina un risparmio fiscale su una ricchezza in realtà prodotta da altro comportamento. Il termine "proveniente", come è stato acutamente evidenziato, indica moto da luogo, e dunque non può essere riferito a ricchezza che invece, per effetto del reato, permane nel patrimonio del suo autore».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

autorinciclaggio sarebbe quindi configurabile solo laddove un flusso di ricchezza illecita proveniente dall'esterno sia incamerata dal riciclatore²²². Data la natura di mero risparmio d'imposta del profitto dei reati tributari e l'estraneità dello stesso dalla categoria dei vantaggi patrimoniali acquisiti, ne deriverebbe l'esclusione della configurabilità delle ipotesi di cui agli artt. 648-*bis* e 648-*ter* c.p. rispetto ai suddetti proventi, per insussistenza dell'elemento tipico della provenienza da delitto non colposo.

Sul punto, si esclude, invero, che i principi elaborati dalla giurisprudenza, ai fini dell'affermazione della confiscabilità del profitto dei reati tributari²²³, possano assumere rilevanza, assurgendo (anche) a criteri di identificazione dell'oggetto materiale del delitto di autorinciclaggio. Alla base di tale assunto vi è la differente formulazione dell'art. 12-*bis* del d.lgs. 74/2000²²⁴ e dell'art. 648-*ter*.1 c.p.: mentre, nel primo, manca qualsiasi riferimento alla "provenienza" dei beni suscettibili di essere oggetto di sequestro e confisca (sicché nulla osta a che assumano rilevanza anche beni non caratterizzati da esternalità,

²²² In tema: CASTALDO A.R., *Riciclaggio e impiego di beni di provenienza illecita*, cit., 221 ss. (e, nello specifico: 231).

²²³ *Ex multis*: Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2021 (dep. 13 luglio 2021), n. 26575, in www.iusexplorer.it, per cui «In tema di reati tributari, il profitto del reato confiscabile è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale».

²²⁴ Secondo l'art. 12-*bis*, d.lgs. 74/2000, «1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, 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. 2. 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». preme rilevare che il secondo comma dell'art. 12-*bis*, d.lgs. 74/2000 è interpretato dalla giurisprudenza di legittimità nel senso che «la confisca (così come il sequestro preventivo ad essa preordinato) può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito» [così Cass. pen., Sez. III, 10 settembre 2020 (dep. 14 ottobre 2020), n. 28488, in www.iusexplorer.it].

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

come, appunto, il risparmio d'imposta, tipicamente conseguente alla commissione di reati tributari), nel secondo, l'espreso riferimento alla provenienza delittuosa dell'oggetto materiale imporrebbe di concludere nel senso che «la possibilità di applicare la fattispecie dell'autoriciclaggio al reato tributario deve ritenersi rigorosamente circoscritta a quelle fattispecie che generino un bene dotato del requisito della "esternalità" e che possa determinare come tale un accrescimento del patrimonio dell'autoriciclatore»²²⁵.

L'unica eccezione all'impossibilità di ricondurre i reati tributari al *genus* dei reati-presupposto del riciclaggio e, analogamente, dell'autoriciclaggio – secondo i fautori della concezione dinamica della provenienza delittuosa dell'oggetto materiale del delitto di autoriciclaggio – sarebbe ravvisabile nelle ipotesi in cui dagli illeciti fiscali derivi un arricchimento del contribuente (qual è, ad esempio, il corrispettivo conseguito da una cartiera per la vendita di fatture false ovvero l'indebito rimborso ottenuto per effetto della presentazione di una dichiarazione IVA fraudolenta²²⁶).

In secondo luogo, sempre in merito alla particolare natura del profitto dei reati tributari, in dottrina non si è, comunque, mancato di rilevare, soffermandosi, in particolar modo, sui profili probatori, che «il cuore del problema sollevato dai reati tributari [...] non è quello di verificare se vi sia stato o meno, a seguito del risparmio fiscale, un

²²⁵ CAGNOLA F., *Altre fattispecie*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 941-942.

²²⁶ PANSARELLA M.-PETRILLO F., *L'impatto del nuovo reato di autoriciclaggio sul modello organizzativo 231*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 3, 44. Particolarmente pregevoli le considerazioni di FLORA G., *La "tela di Penelope" della legislazione penale tributaria*, cit., 495, secondo il quale «Solo il profitto conseguente all'ottenimento di un indebito rimborso "proviene" da delitto e anteriormente alle successive "manipolazioni". Si possono portare in contrario tutti gli argomenti che si vogliono. Ma la soluzione positiva costituisce il frutto avvelenato di una interpretazione analogica *in malam partem*, se non un atto di arbitraria creazione giurisprudenziale, cui siamo certo abituati, ma non rassegnati».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

incremento patrimoniale per l'agente, ma è quello di individuare ed isolare nel patrimonio dell'autore del reato le disponibilità illecite che potranno essere oggetto di autoriciclaggio»²²⁷. Invero, poiché il risparmio di imposta si confonde nel patrimonio dell'agente, risulta estremamente difficile la sua individuazione quale oggetto materiale del delitto di (auto)riciclaggio.²²⁸

Rispetto a tali prime, due, considerazioni inerenti alla natura del profitto dei reati tributari (relative, la prima, alla sua riconducibilità ad un omesso impoverimento del singolo e, la seconda, alla sua difficile individuazione), non si può non richiamare «la nozione di profitto delineatasi in giurisprudenza dalla sentenza Focarelli in poi – quale beneficio aggiunto di tipo patrimoniale, nonché la sua caratteristica di essere evento in senso tecnico del reato, con i conseguenti corollari della necessità di una sua immediata derivazione causale, di un nesso di pertinenzialità diretta con il reato medesimo →», in quanto, in tale sentenza, le Sezioni unite della Corte di cassazione, in relazione al delitto di riciclaggio (ma con considerazioni oggi estendibili al delitto di autoriciclaggio), hanno optato per «una lettura forte del requisito [...]». Il risultato è stato quello, per un certo tratto, di una ricostruzione in termini unitari della nozione di provento, valevole pertanto sia per la confisca che per il riciclaggio, e connotata dalla esclusione dal suo ambito semantico e contenutistico dei meri risparmi di spesa. In questo clima si inserisce una, spesso citata, decisione del Giudice per le

²²⁷ D'AVIRRO A. – GIGLIOLI M., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 146. In senso contrario (con argomentazioni inerenti al delitto di riciclaggio, ma estendibili anche al delitto di autoriciclaggio): IELO P., *Delitti tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, cit., 10, per cui «a prescindere dal fatto che il requisito dell'identificabilità non è richiesto dall'art. 648-bis tra gli elementi di fattispecie, essendo sufficiente che dal delitto presupposto possano derivare utilità, l'assunto non è neppure condivisibile con riferimento a tutta una serie di ipotesi tutt'altro che marginali, dove pare possibile individuare un flusso finanziario, illecito, proveniente da un delitto tributario».

²²⁸ *Funditus*: GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 10.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

indagini preliminari del Tribunale di Milano che afferma a chiare lettere la impossibilità di configurare il riciclaggio rispetto ai reati tributari, in ragione in definitiva della mancata individuabilità della natura e consistenza dei proventi illeciti. L'assunto da cui si prendono le mosse è che il reato presupposto del riciclaggio possa essere costituito soltanto dai delitti che provocano un arricchimento evidente e tangibile nella disponibilità dell'autore. Un arricchimento che deve essere fisicamente localizzabile e dunque, come rilevato, 'isolabile (...) e riconoscibile nel complesso del patrimonio dell'autore', parlandosi a questo riguardo di 'identificabilità in senso civilistico' del provento»²²⁹.

In terzo luogo, secondo un'ulteriore tesi dottrina (anch'essa incentrata sulla particolare natura del profitto dei reati tributari) – che non ha avuto seguito in giurisprudenza, ma che pare meritevole di menzione a fini espositivi – l'autoriciclaggio dei proventi dei reati tributari non sarebbe configurabile in quanto il risparmio di imposta consiste in «risorse [...] di provenienza lecita» che, però, «vengono in maniera illecita sottratte all'imposizione fiscale»²³⁰ e, come tale, non è sussumibile nell'alveo dei proventi di origine delittuosa riconducibili all'oggetto materiale della fattispecie di autoriciclaggio.

Come anticipato, nel senso dell'impossibilità di configurare il delitto di autoriciclaggio dei proventi derivanti da reati tributari parrebbe deporre, oltre che il particolare atteggiarsi del profitto di tali ipotesi delittuose, la loro struttura.

²²⁹ GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 4.

²³⁰ FAIELLA S., *Riciclaggio e crimine organizzato transnazionale*, Milano, 2009, 68. L'Autore evidenzia che i reati tributari non possono fungere da presupposto del delitto di riciclaggio, in quanto, prima di tutto, afferiscono a risorse che non derivano da illecito, ma da libere e legittime attività, quali quella di impresa, di lavoro autonomo o dipendente, o, comunque, da altra origine lecita soggetta ad imposizione fiscale».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

A venire in considerazione, è, in primo luogo, la scelta legislativa di vincolare la consumazione di alcuni reati tributari (ossia dei delitti in materia di dichiarazione) al momento della presentazione della dichiarazione.

Laddove il fatto (auto)riciclatorio avente ad oggetto il risparmio d'imposta venga commesso nelle more della presentazione della dichiarazione, esso rimarrebbe, di fatto, sospeso – *ad infinitum* – in una sorta di «limbo penale»²³¹ (non potendosi configurare il delitto di autoriciclaggio, come anche di riciclaggio, quando per l'ordinamento manchi il relativo, necessario, reato presupposto) e sarebbe, pertanto, al riparo da «qualunque conseguenza punitiva, atteso che, al momento della condotta, la “ripulitura” degli asseriti proventi avrebbe luogo allorché essi non sono ancora di origine delittuosa»²³².

In secondo luogo, ulteriore profilo problematico connesso alla struttura dei reati tributari è dato dalla scelta legislativa, relativa ad alcuni delitti, di conferire rilevanza al fatto tipico solo in caso di superamento di specifiche soglie di punibilità, ricondotte dalla

²³¹ Così IELO P., *Delitti tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, cit., 12, richiamando BURATTI B., *I rapporti tra evasione fiscale e riciclaggio: profili di contiguità sostanziale e procedurale*, in (a cura di) CAPPA E.-MORERA U. *Normativa antiriciclaggio e segnalazione di operazioni sospette*, Bologna, 2008, 180.

²³² GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 9. In tema anche CORDEIRO GUERRA R., *Reati fiscali e autoriciclaggio*, cit., 339, per cui «Si tratta di un aspetto che può assumere in concreto rilevanza decisiva. Di fatto, il periodo che intercorre tra il compimento della transazione occulta (ad esempio: pagamento di una somma di denaro non fatturata) e il perfezionamento del reato tributario (al momento della presentazione della dichiarazione) è così lungo che, sovente, l'attività di sostituzione delle somme nascoste al fisco (o pagate in relazione a fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti) risulta perfezionata prima che sia consumato il reato fiscale, con conseguente impossibilità giuridica di catalogare l'attività di ripulitura del denaro come riciclaggio, siccome attuata prima della consumazione del reato presupposto».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

giurisprudenza maggioritaria a veri e propri elementi costitutivi del reato.²³³

In ragione di tale peculiare configurazione di alcuni reati tributari, la condotta (auto)riciclatoria, avente ad oggetto il provento di un reato tributario, rischierebbe di essere relegata nel già menzionato «limbo penale»²³⁴ anche quando il fatto (auto)riciclatorio venga posto in essere in seguito alla consumazione del reato tributario (dichiarativo) presupposto.²³⁵ Invero, autorevole dottrina non ha ommesso di evidenziare la problematicità della «presenza delle soglie di punibilità che, [...] sotto il profilo del dolo, comporterebbero – laddove naturalmente si acceda all'opzione ricostruttiva secondo cui esse sarebbero elementi del tipo criminoso – ostacoli non agevoli in sede di ricostruzione dei contenuti del coefficiente soggettivo»²³⁶. «Quantomeno per i reati che fanno riferimento alla soglia di rilevanza penale, sarà necessaria una verifica giudiziale per scongiurare i rischi connessi ad accertamenti spesso fantasiosi o addirittura arbitrari. In questi casi l'autoriciclaggio non potrà prescindere da una sorta di vera

²³³ Sent. Cass. pen., Sez. un., 28 marzo 2013 (dep. 12 settembre 2013), n. 37424, in *www.iusexplorer.it*; Cass. pen., Sez. III, 16 maggio 2013 (dep. 18 ottobre 2013), n. 42868, in *www.iusexplorer.it*.

²³⁴ Ancora IELO P., *Delitti tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, cit., 12.

²³⁵ In giurisprudenza, Cass. pen., Sez. II, 18 febbraio 2021 (dep. 29 marzo 2021), n. 11986, in *www.iusexplorer.it*, statuisce espressamente che «la soglia di punibilità prevista in varie fattispecie incriminatrici di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 "rientra tra gli elementi costitutivi del reato. Essa si traduce nella fissazione di una quota di rilevanza quantitativa e/o qualitativa del fatto tipico, con la conseguenza che, alla mancata integrazione della soglia, corrisponde la convinzione del legislatore circa l'assenza nella condotta incriminata di una "sensibilità" penalistica del fatto, sicché il comportamento sotto soglia è ritenuto non lesivo del bene giuridico tutelato, consistente, nel caso in esame, nella salvaguardia degli interessi patrimoniali dello Stato connessi alla percezione dei tributi, anche in ossequio alla necessità di esaltare il principio di offensività" (così Sez. 3, n. 27007 del 22/07/2020, Bianchi, Rv. 279917); il mancato raggiungimento della soglia di punibilità comporta l'assoluzione dell'imputato con la formula "il fatto non sussiste».

²³⁶ GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 9. In tema anche IZZO G., *La frode fiscale quale possibile delitto-presupposto del riciclaggio*, in *Il Fisco*, 1996, 21, 5293.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e propria pregiudiziale dibattimentale, volta a verificare la fondatezza del reato presupposto ed in particolare la soglia di rilevanza penale rappresentata dal superamento dell'imposta evasa»²³⁷.

Parte della dottrina nega la sussumibilità dei proventi dei reati tributari nel *genus* dei possibili oggetti materiali del delitto di autoriciclaggio evidenziando come, ben prima dell'introduzione dell'autoriciclaggio, eventuali condotte concretamente idonee ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa degli stessi fossero già penalmente rilevanti, in quanto riconducibili al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto e punito dall'art. 11 del d.lgs. 74/2000²³⁸. Poiché «l'unica condotta idonea ad ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza illecita non può che essere quella con cui l'agente cerchi di sottrarre al fisco l'equivalente dell'utilità che corrisponde al risparmio fiscale», *id est* la condotta tipica di cui alla fattispecie prevista dall'art. 11, d.lgs. 74/2000, «l'autoriciclaggio dell'utilità derivante dal reato tributario deve necessariamente passare attraverso le modalità che caratterizzano la condotta dell'art. 11 d.lgs. 74/2000, perché l'impiego, la sostituzione o il trasferimento del risparmio fiscale, cioè dell'utilità del reato

²³⁷ D'AVIRRO A. - GIGLIOLI M., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 148. In tema anche: NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 144.

²³⁸ Art. 11, d.lgs. n. 74/2000: «1. 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. 2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per se' 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 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».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

tributario, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa, può assumere rilevanza penale solo attraverso l'alienazione o il compimento di altri atti fraudolenti sui propri beni al fine di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva»²³⁹. Alla luce di tali argomentazioni, si nega che nell'ambito dei reati tributari vi sia spazio per l'applicabilità del delitto di autoriciclaggio dei proventi delittuosi.

Infine, taluni interpreti ritengono indicativa della *voluntas legis* di escludere la configurabilità del delitto di (auto)riciclaggio di risparmi d'imposta la scelta del legislatore italiano di non seguire l'esempio del codice penale tedesco, nel quale (art. 261) è espressamente previsto che la norma incriminatrice del riciclaggio trovi applicazione anche ove il fatto tipico riguardi un risparmio d'imposta derivante da evasione fiscale, purché quest'ultima abbia carattere professionale o sia commessa da un'associazione criminosa²⁴⁰.

Con la tesi contraria alla configurabilità del delitto di autoriciclaggio in relazione al risparmio di imposta derivante dai reati tributari convive quella (attualmente prevalente in giurisprudenza) favorevole a tale eventualità.

Trattasi di orientamento che trae fondamento e, al contempo, trova conforto in quattro distinte argomentazioni. La prima è connessa alla concezione statica del concetto di "provenienza", mentre la seconda è incentrata sull'estrema ampiezza dell'espressione "altre utilità"; la terza è poi fondata sulla più recente giurisprudenza in materia di confisca; la quarta, infine, è basata su fonti sovranazionali e nazionali.²⁴¹

²³⁹ D'AVIRRO A. - GIGLIOLI M., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 149.

²⁴⁰ MANES V., *Il riciclaggio dei proventi illeciti: teoria e prassi dell'intervento penale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2004, 1, 52; MANES V., *Riciclaggio e reimpiego*, in (diretto da) CASSESE S., *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 5232; CAGNOLA F., *Altre fattispecie*, cit., 938.

²⁴¹ A. GULLO, *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 5-6.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Prendiamo le mosse dalla prima argomentazione, incentrata sulla concezione statica della provenienza delittuosa dell'oggetto materiale del delitto di autoriciclaggio.²⁴² Secondo tale tesi, poiché il nesso di provenienza richiederebbe unicamente un legame di tipo economico tra un delitto non colposo e l'utilità suscettibile di autoriciclaggio, nulla osterebbe a ricondurre nell'oggetto materiale del delitto di autoriciclaggio anche il risparmio d'imposta derivante dai reati tributari.²⁴³ Si è rilevato, in particolare, che il «superamento della elencazione nominativa dei delitti presupposto comporta che il delitto di riciclaggio può presupporre come reato principale non solo delitti funzionalmente orientati alla creazione di capitali illeciti quali la corruzione, la concussione, i reati societari, i reati fallimentari, ma anche delitti che, secondo la visione più rigorosa e tradizionalmente ricevuta del fenomeno, vi erano estranei, come ad esempio i delitti fiscali e qualsiasi altro. In tale mutato contesto normativo è, pertanto, la nozione di “provenienza” che deve modellarsi sulla variegata morfologia dei delitti presupposto e non certo il contrario. La “provenienza” illecita, pertanto, deve essere considerata non in senso fisico-materialistico (ovvero come ingresso nel patrimonio di ricchezza addizionale prodotta da un fatto idoneo a generarla), bensì in senso economico; proviene, infatti, da un delitto presupposto il lucro che, sotto forma di incremento o di mancato depauperamento del patrimonio, deriva causalmente dal compimento di quel delitto ovvero che non si sarebbe determinato senza la realizzazione di tale attività delittuosa»²⁴⁴.

²⁴² Trattasi di tesi contrapposta alla concezione dinamica, prima analizzata.

²⁴³ AMATI E.-CHILOSI M., *Autoriciclaggio, gestione illecita di rifiuti e nuovi delitti ambientali. Profili penalistici e implicazioni 231*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 3, 77.

²⁴⁴ Così D'ARCANGELO F., *Frode fiscale e riciclaggio*, in *Riv. dott. comm.*, 2011, 2, 334.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Il secondo indirizzo, tra quelli precedentemente elencati, favorevole alla configurabilità del delitto di autoriciclaggio anche in relazione ai proventi dei reati tributari, muove dalla riconducibilità del profitto-risparmio nel *genus* dell'oggetto materiale del delitto in esame e, in particolare, nella *species* delle "altre utilità", «espressione *passerpartout*»²⁴⁵, comprensiva di «tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. Così interpretata la locuzione "altre utilità", è chiaro che in esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente ma anche tutto ciò che costituisca il frutto di quelle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce che il patrimonio s'impoverisca: il che è quanto accade quando viene perpetrato un reato di frode fiscale a seguito del quale l'agente, evitando di pagare le imposte dovute, consegue un risparmio di spesa che si traduce, in pratica, in un mancato decremento del patrimonio e, quindi, in una evidentissima e solare utilità di natura economica»²⁴⁶. Dunque, «il riferimento fatto dagli artt. 648-*bis* e 648-

²⁴⁵ GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 9.

²⁴⁶ Così, Cass. pen., Sez. II, 17 gennaio 2012 (dep. 15 febbraio 2012), n. 6061, in www.iusexplorer.it, ove si legge che «che il reato di frode fiscale, in quanto delitto di natura dolosa possa fungere, in astratto, da reato presupposto del reato di riciclaggio, tutto sommato, non è messo in discussione neppure dallo stesso ricorrente, il quale, invece, ritiene che il suddetto reato non possa rientrare fra i reati presupposto perché la frode fiscale non determinerebbe alcun accrescimento del patrimonio dell'agente (nel senso che dalla consumazione del reato non deriverebbero denaro, beni o altra utilità oggetto del successivo riciclaggio) ma solo "un non impoverimento del patrimonio, limitandosi ad impedire la perdita, ancorché giusta, di un bene (rectius: denaro) legittimamente posseduto". La suddetta tesi difensiva è infondata. L'evoluzione storica della norma in esame, infatti, ha messo in evidenza come il legislatore, con le due riforme, abbia ampliato non solo il numero dei reati presupposto, ma anche la condotta incriminabile e lo stesso oggetto del reato, passando dalla semplice sostituzione di "denaro o valori" alla sostituzione o trasferimento "di denaro, beni o altre utilità". Con tale amplissima ed ellittica formula, è del tutto evidente che il legislatore ha inteso colpire, con il delitto di riciclaggio, ogni vantaggio derivante dal compimento del reato presupposto, tant'è che ha adoperato la locuzione "altre utilità" come una sorta di clausola di chiusura rispetto al "denaro e beni", proprio per evitare che potessero sfuggire dalle maglie della repressione penale utilità (qualunque esse fossero) derivanti dal reato presupposto e

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ter c.p., oltre che al denaro e ai beni, alle altre utilità, consente di ricomprendere in questa categoria anche il risparmio di imposta, in quanto l'amplissima formula "altre utilità" sarebbe impiegata dalla legge quale clausola di chiusura»²⁴⁷.

Occorre, ancora, menzionare la più recente giurisprudenza in materia di confisca, la quale è alla base del terzo degli orientamenti, prima elencati, che – proprio facendo applicazione dei principi di cui alla summenzionata giurisprudenza in relazione alle fattispecie di riciclaggio – propendono per la configurabilità del delitto di autoriciclaggio in relazione al provento di reati tributari.

Sono diverse le pronunce che racchiudono soluzioni di fatto favorevoli alla riconducibilità dell'imposta evasa alla nozione di "profitto del reato" suscettibile di confisca. Tra di esse, ci paiono meritevoli di particolare considerazione le sentenze delle Sezioni unite della Corte di cassazione *Gubert*²⁴⁸ e *ThyssenKrupp*²⁴⁹.

Nella prima, i giudici di legittimità hanno sancito espressamente, tra l'altro, la riconducibilità alla nozione di "profitto confiscabile" anche del denaro sottratto a tassazione, *id est* del profitto-risparmio proprio dei reati tributari, precisando, che, in tale ipotesi, alla confisca deve riconoscersi natura diretta. Nella seconda, la Corte di cassazione ha affermato che «l'idea di profitto non può non essere conformata in guisa che sia coerente con le caratteristiche della fattispecie cui si riferisce. Si è visto che, per ciò che riguarda i reati colposi di evento,

delle quali l'agente, grazie all'attività di riciclaggio posto in essere da un terzo, potesse usufruirne [...] ed il profitto che l'agente ricava dai reati tributari non può che essere una concreta utilità economica suscettibile di essere riciclata al fine di ostacolarne la provenienza delittuosa e sottrarla alla pretesa impositiva dello Stato». In senso analogo: Cass. pen., Sez. II, 11 novembre 2014 (dep. 18 novembre 2014), n. 47436, in www.iusexplorer.it.

²⁴⁷ D'AVIRRO A. - GIGLIOLI M., *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 146.

²⁴⁸ Cass. pen., Sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, cit.

²⁴⁹ Cass. pen., Sez. un., 24 aprile 2014 (dep. 18 settembre 2014), n. 38343, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'imputazione oggettiva dell'illecito all'ente si fonda sull'interesse o vantaggio riferito alla condotta e non all'evento. Orbene, con riguardo ad una condotta che reca la violazione di una disciplina prevenzionistica, posta in essere per corrispondere ad istanze aziendali, l'idea di profitto si collega con naturalezza ad una situazione in cui l'ente trae da tale violazione un vantaggio che si concreta, tipicamente, nella mancata adozione di qualche oneroso accorgimento di natura cautelare, o nello svolgimento di una attività in una condizione che risulta economicamente favorevole, anche se meno sicura di quanto dovuto. Qui si concreta il vantaggio che costituisce il nucleo essenziale dell'idea normativa di profitto. Dunque, non erra per nulla la Corte di merito quando individua il profitto [...] nel risparmio di spesa inerente all'impianto di spegnimento; oltre che nella prosecuzione dell'attività funzionale alla strategia aziendale ma non conforme ai canoni di sicurezza».

Infine, il quarto indirizzo dottrinario favorevole alla configurabilità del delitto di autoriciclaggio avente quale reato presupposto un delitto tributario si fonda, come anticipato, su fonti sovranazionali e nazionali.²⁵⁰

Quanto alle prime, fondamentali sono sia la terza Raccomandazione GAFI del 2012 (secondo la quale i «Paesi devono criminalizzare il riciclaggio sulla base della Convenzione di Vienna e della Convenzione di Palermo. I Paesi devono applicare il reato di riciclaggio a tutti i tipi di reati gravi al fine di includervi il maggior numero possibile di reati presupposto») sia il settimo dei dieci principi OCSE per la lotta alla criminalità fiscale (*Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*), che esorta gli Stati a rendere i reati tributari

²⁵⁰ A. GULLO, *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2018, 5-6.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

predicate crimes del delitto di riciclaggio e autoriciclaggio²⁵¹. Parimenti rilevante è l'art. 3, comma 4, lett. f), della direttiva UE 2015/849 (la "quarta direttiva antiriciclaggio") che delinea come reati suscettibili di fungere da presupposto del delitto di riciclaggio «tutti i reati, compresi i reati fiscali relativi a imposte dirette e indirette, quali specificati nel diritto nazionale, punibili con una pena privativa della libertà o con una misura di sicurezza privativa della libertà di durata massima superiore ad un anno ovvero, per gli Stati membri il cui ordinamento giuridico prevede una soglia minima per i reati, tutti i reati punibili con una pena privativa della libertà o con una misura di sicurezza privativa della libertà di durata minima superiore a sei mesi».

Guardando allo scenario nazionale, certamente indicativa del *favor* del legislatore per la sussumibilità dei delitti tributari tra i reati presupposto dei delitti di riciclaggio è la formulazione dell'art. 5-*quinquies*, d.l. 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla l. 4 agosto 1990, n. 227), introdotto dall'art. 1 della l. n. 186/2014: dal combinato disposto della lett. b) del comma 1 e del comma 3 di tale articolo si evince la configurabilità dei delitti di riciclaggio, reimpiego e autoriciclaggio di proventi derivanti dai reati tributari previsti e puniti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000: secondo l'art. 5-*quinquies*, d.l. n. 167/1990, infatti, «1. Nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria ai sensi dell'art. 5-*quater*: a) è esclusa la punibilità per i delitti di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* del Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive

²⁵¹ I principi elaborati dall'OCSE sono i seguenti: «1. *Ensure tax offences are criminalized*; 2. *Devise an effective strategy for addressing tax crimes*; 3. *Have adequate investigative powers*; 4. *Have effective powers to freeze, seize and confiscate assets*; 5. *Put in place an organisational structure with defined responsibilities*; 6. *Provide adequate resources for tax crime investigation*; 7. *Make tax crimes a predicate offence for money laundering*; 8. *Have an effective framework for domestic inter-agency cooperation*; 9. *Ensure international cooperation mechanisms are available*; 10. *Protect suspect's rights*».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

modificazioni; b) è altresì esclusa la punibilità delle condotte previste dagli artt. 648-*bis* e 648-*ter* del Codice penale, commesse in relazione ai delitti di cui alla lett. a) del presente comma. 2. Le disposizioni del comma 1 si applicano limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria. 3. Limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, le condotte previste dall'art. 648-*ter*.1 del Codice penale non sono punibili se commesse in relazione ai delitti di cui al comma 1, lett. a), del presente articolo sino alla data del 30 settembre 2015, entro la quale può essere attivata la procedura di collaborazione volontaria [...]». In dottrina si è rilevato che la l. n. 186 del 2014 sia stata per il legislatore «l'occasione giusta per sciogliere definitivamente in senso positivo il dubbio circa la possibilità che il mero risparmio d'imposta derivante da illecito tributario (ove si superino le soglie di punibilità eventualmente previste) costituisca oggetto materiale della condotta di (auto)riciclaggio»²⁵².

Il quadro nazionale sul quale poggia l'orientamento favorevole alla configurabilità del delitto di autoriciclaggio di proventi di reati tributari è costituito, basato sul già citato art. 5-*quinquies*, introdotto dalla l. n. 186 del 2014, nel d.l. n. 167/1990 (convertito, con modificazioni, nella l. n. 227/1990), trova completamento nelle Istruzioni operative della Banca d'Italia per l'individuazione delle

²⁵² PIVA D., *Il volto oscuro dell'autoriciclaggio: la fine di privilegi o la violazione di principi?*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 3, 64.; SILVESTRI P.-MUSTO I., *Profili concorsuali tra reati presupposto e reati di riciclaggio: nuove prospettive alla luce dell'introduzione del reato di autoriciclaggio (commento a Cass. Pen. n. 245, 7 gennaio 2015)*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 2, 217; INGRASSIA A., *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure: causa sopravvenuta di non punibilità, autodenuncia e condotta penalmente rilevante*, in *Dir. pen. cont.- Riv. trim.*, 2015, 2, 127 ss.; PIAZZA M.-BONO M.-FOLLI M., *Collaborazione volontaria: la procedura*, in *Il Fisco*, 2015, 4, 333 ss.; CAVALLARO V.J., *La natura della voluntary disclosure dal confronto con il ravvedimento*, in *Corr. trib.*, 2015, 8, 578 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

operazioni sospette, risalenti al 2001, nelle quali si afferma che «in materia tributaria, il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rivisitando le sanzioni penali, ha ridotto il novero dei "delitti fiscali" - che, in quanto tali, configurano reati presupposto del riciclaggio - a un ristretto numero di fattispecie gravi. Il rinnovato impianto repressivo è incentrato su tre fattispecie criminose che fanno 5 riferimento alle imposte sui redditi e all'IVA: dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione; a esse si affiancano altre figure di rilevante attitudine lesiva, tra le quali l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Le violazioni delle norme tributarie sono strumento utilizzato per precostituire fondi di provenienza illecita da reinserire nel circuito economico ovvero possono rappresentare una delle manifestazioni di più articolate condotte criminose volte a immettere in attività economiche apparentemente lecite disponibilità derivanti da altri illeciti. Operazioni connesse a condotte che non costituiscono delitto sotto il profilo fiscale possono comunque costituire strumento per occultare attività criminose di altra natura».

Tutto ciò premesso, occorre rilevare che la tesi favorevole alla configurabilità del delitto di autoriciclaggio di proventi dei reati tributari, oltre a trovare legittimazione sia a livello nazionale sia a livello internazionale, ha riscontrato il *favor* della (ormai consolidata) giurisprudenza di legittimità, sicché non si può che prendere le mosse da tale orientamento esegetico per affrontare quelle che sono, ai fini della presente trattazione, le più rilevanti questioni connesse all'introduzione del delitto di autoriciclaggio tra i *predicate crimes* della responsabilità degli enti.

In particolare, in primo luogo, è necessario chiedersi se, prima dell'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001 (e dunque prima che i – principali – reati tributari facessero ingresso tra

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

i reati presupposto della responsabilità degli enti), l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*octies* del d.lgs. n. 231 del 2001 fosse configurabile anche a fronte di un delitto di autoriciclaggio avente ad oggetto i proventi di reati tributari (allora non ricompresi tra i *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231 del 2001).

In secondo luogo, occorre verificare se, nel periodo ricompreso tra l'introduzione dell'art. 25-*octies* nel d.lgs. n. 231 del 2001 e l'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* nel medesimo decreto, il delitto di autoriciclaggio (*rectius*: l'illecito amministrativo dipendente dal delitto di autoriciclaggio) sia stato utilizzato quale strumento di estensione della responsabilità degli enti ai reati tributari.

Sulla questione della configurabilità dell'illecito amministrativo dell'ente derivante da autoriciclaggio, anche nel caso in cui i delitti presupposto di quest'ultimo siano reati non ricompresi nell'elenco di cui agli artt. 24 ss. del d.lgs. n. 231 del 2001, in dottrina si sono registrati due opposti indirizzi.

Secondo un primo orientamento, la responsabilità degli enti per l'illecito amministrativo derivante dal delitto di autoriciclaggio dovrebbe ritenersi configurabile solo nel caso in cui reato presupposto del delitto di autoriciclaggio sia un delitto ricompreso tra quelli di cui agli artt. 24 ss. del d.lgs. n. 231 del 2001.

Le argomentazioni spese a favore di tale soluzione sono molteplici.

In primo luogo, si muove dal timore che la contestazione all'ente dell'illecito amministrativo derivante dal delitto di autoriciclaggio divenga un mezzo per aggirare il principio di tassatività evincibile dall'art. 2 del d.lgs. n. 231 del 2001. Assimilando il rapporto tra il delitto di autoriciclaggio e i relativi reati presupposto a quello tra il delitto di associazione per delinquere e i relativi reati fine e ispirandosi,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di conseguenza, alla sentenza n. 3635 del 2013 della Corte di cassazione, si ritiene che dietro la contestazione dell'illecito di cui all'art. 25-*octies* dipendente da autoriciclaggio di proventi di reati non ricompresi tra i *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231 del 2001 si annidi il rischio di un'espansione della responsabilità degli enti, resa, inoltre, particolarmente preoccupante dalla difficoltà (*rectius*: impossibilità), per l'ente, di elaborare modelli di organizzazione, gestione e controllo idonei a prevenire non solo la commissione del delitto di autoriciclaggio, ma anche ogni possibile delitto non colposo suscettibile di fungere da reato presupposto dell'autoriciclaggio stesso. Particolarmente significativo, sul punto, il contenuto della Circolare di Confindustria n. 19867 del 12 Giugno 2015 nella quale si rilevava che «ipotizzare l'insorgere della responsabilità dell'ente per tutti i reati previsti nel nostro ordinamento, quali reati-base dell'autoriciclaggio, vorrebbe dire sovraccaricare il sistema di prevenzione attivato dall'impresa, vanificandone l'efficacia. Infatti, sul piano operativo ne potrebbe derivare un'attività di aggiornamento del Modello Organizzativo pressoché impraticabile. D'altra parte, l'interpretazione estensiva sembra violare le fondamentali garanzie di tutela previste dal Decreto 231»²⁵³.

²⁵³ Nella Circolare si evidenzia, poi, che «in attuazione del principio di legalità in esso previsto, “l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto” (art. 2). Pertanto, alla luce del richiamo a tali garanzie – che l'ordinamento appresta per la responsabilità di natura penalistica – l'autoriciclaggio dovrebbe rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità dell'ente soltanto se il reato base rientra tra quelli presupposto previsti in via tassativa dal Decreto 231. In caso contrario, infatti, si finirebbe per integrare in modo del tutto indefinito il catalogo dei reati presupposto, attraverso l'implicito rinvio a una serie di fattispecie di reato non colpose non espressamente indicate. Un analogo meccanismo di rinvio indeterminato è stato adottato dal legislatore in occasione dell'inserimento nel catalogo dei reati presupposto dei delitti associativi di cui agli artt. 416 e 416-*bis* c.p. Contro tale impostazione ha avuto modo di esprimersi la Suprema Corte che ha ribadito la necessità di rispettare il principio di tassatività al fine di assicurare una reale effettività

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Inoltre, taluno, evidenziando, da un lato, la sostanziale identità strutturale tra illecito dell'ente e illecito della persona fisica²⁵⁴ e, dall'altro, la peculiare natura del delitto di autoriciclaggio – l'unico a richiedere che il medesimo soggetto commetta (o concorra a commettere) il delitto non colposo presupposto e il delitto di autoriciclaggio stesso – ritiene che l'illecito di cui all'art. 25-*octies* del d.lgs. n. 231 del 2001 dipendente da autoriciclaggio presupponga, analogamente al corrispondente delitto, un precedente illecito dell'ente (il quale non può che derivare da un reato previsto dagli artt. 24 ss. del decreto stesso, oltre che dalla sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi dell'ente)²⁵⁵.

Alla luce dell'identità strutturale tra illecito della persona fisica e illecito dell'ente – e dunque della necessità, ai fini di configurare l'illecito amministrativo dell'ente derivante da autoriciclaggio, della sussistenza di un illecito presupposto dello stesso – si evidenzia che, «una volta affermato che [...] autore dei due illeciti deve essere il medesimo ente, va da sé che sono necessari modelli organizzativi sia per il primo che per il secondo reato, con la conseguenza ulteriore che,

ai Modelli Organizzativi in termini di prevenzione. Ciò sul presupposto che se si adottasse un approccio diverso, al fine di evitare possibili imputazioni, i Modelli dovrebbero essere aggiornati prendendo in considerazione anche reati non contemplati dal Decreto 231, il che renderebbe impossibile la redazione di un presidio efficace (Cassazione Penale, Sezione VI, sentenza n. 3635 del 24 gennaio 2014)».

²⁵⁴ Secondo ROSSI A., *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs. 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni ed azzardi esegetici*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 1, 134, con l'introduzione degli artt. 24 ss. nel d.lgs. n. 231 del 2001, il legislatore avrebbe trasformato in illeciti degli enti i reati-presupposto delle persone fisiche. Infatti, «il reato-presupposto e l'illecito della persona giuridica si caratterizzano per medesimezza di condotta e così di *nomen iuris*».

²⁵⁵ D'ALESSANDRO F., *Il delitto di autoriciclaggio (art. 648ter.1 c.p.), ovvero degli enigmi legislativi riservati ai solutori «più che abili»*, in (a cura di) BACCARI M.-LA REGINA K.-MANCUSO E.M., *Il nuovo volto della giustizia penale*, Padova, 2015, 45; ROSSI A., *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs. 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni ed azzardi esegetici*, cit., 134.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

essendo necessari siffatti modelli, già il delitto a monte produttore dell'utilità illecita in quanto strumentale all'autoriciclaggio dell'ente deve essere uno dei reati-presupposto previsti dalla parte speciale del sistema 231»²⁵⁶.

Secondo un diverso, e opposto, orientamento, invece, nulla osterebbe alla contestazione dell'illecito di cui all'art. 25-*octies* del d.lgs. n. 231 del 2001 all'ente, nel caso in cui esso dipenda dall'autoriciclaggio di proventi di un delitto non colposo non ricompreso tra i *predicate crimes* di cui agli artt. 24 ss. del d.lgs. n. 231 del 2001.²⁵⁷

Tale indirizzo poggia, in particolare, sull'esclusione dell'operatività, rispetto al delitto di autoriciclaggio, del principio sancito dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 3635 del 2014, dovuta all'impossibilità di assimilare autoriciclaggio e delitti associativi: mentre il delitto di associazione per delinquere è una forma di incriminazione anticipata dei delitti-scopo, la quale finisce per trarre dalle norme incriminatrici di questi ultimi la propria tipicità²⁵⁸ (sicché, con specifico riguardo alla responsabilità degli enti, l'omessa delimitazione del novero dei reati-fine si tradurrebbe effettivamente nella violazione del principio di tassatività di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 231 del 2001), il delitto di autoriciclaggio risulta del tutto autonomo

²⁵⁶ BARTOLI R., *Alla ricerca di una coerenza perduta...o forse mai esistita. Riflessioni preliminari (a posteriori) sul "sistema 231"*, in *Dir. pen. cont.*, 10 marzo 2016, 20.

²⁵⁷ GULLO A., *La responsabilità dell'ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, II, Milano, 2019, (in particolare) 3503-3507. In tema, anche A. GULLO, *Autoriciclaggio. Voce per "Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016"*, cit., 13; TROYER L., *Autoriciclaggio e responsabilità degli enti tra problemi dogmatici e suggerimenti pratici*, in *Le Società*, 2016, 5, 628; IELO P., *Autoriciclaggio e responsabilità dell'ente ex d.lgs. 231/2001*, in (a cura di) MEZZETTI E.-PIVA D., *Punire l'autoriciclaggio. Come, quando e perché*, Torino, 2016, 41 ss. (in particolare: 42-44).

²⁵⁸ BRUNELLI D., *Il diritto penale delle fattispecie criminose*, Torino, 2019, 38-39.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rispetto ai relativi reati presupposto.²⁵⁹ Pertanto, «l'ente non dovrà qui preoccuparsi dell'area di rischio penale a monte di tale reato, ma piuttosto rafforzare gli strumenti per contrastare il rischio che il soggetto intraneo possa investire in attività economiche, finanziarie etc. dei proventi delittuosi. Insomma, il precedente più vicino è quello del riciclaggio e non invece quello rappresentato dal caso, invero particolare, del delitto associativo»²⁶⁰.

Pertanto, «l'onere di autorganizzazione dell'ente in relazione al delitto di autoriciclaggio – [...] in ragione della sua peculiare struttura – è stabile e univoco: esso non varia (*rectius*, non può variare) in funzione dei delitti non colposi, da cui scaturiscono i proventi reimpiegati ed è, infatti, individualizzato sullo spessore materiale delle condotte che integrano l'autonoma tipicità del delitto di autoriciclaggio»²⁶¹.

²⁵⁹ Secondo APOLLONIO A., *La tipicità del delitto di autoriciclaggio: alcuni chiarimenti della Cassazione tesi alla piena effettività della norma*, in *Cass. pen.*, 2019, 8, 2946, «ciò che contraddistingue l'atto riciclatorio è il trasferimento del denaro o dei beni provenienti da delitto in altri circuiti economici, diversi da quelli di provenienza, in momenti successivi e temporalmente distanti dalla loro ricezione, tanto da fuoriuscire dall'*iter criminis* della previa condotta profittevole e renderne improbabile la consunzione in un post-fatto». In tema: GULLO A., *La responsabilità dell'ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, cit., 3505; GULLO A., *Autoriciclaggio. Voce per "Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016*, cit., 13; CAVALLINI S., *(Auto)riciclaggio e responsabilità degli enti: trapianto indolore o crisi di rigetto?*, in *Riv. dott. comm.*, 2015, 4, 675.

²⁶⁰ Così GULLO A., *La responsabilità dell'ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, cit., 3505. MUCCIARELLI F., *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., 123 evidenzia che «Sta in principio il rilievo che a venire in considerazione (come reato-presupposto al cospetto del d. lgs. 231/01) è il delitto di autoriciclaggio (e le condotte in esso descritte) e non invece i delitti non colposi, che la norma incriminatrice richiama esclusivamente come fonti di provenienza delle disponibilità economiche delle quali è vietato l'autoriciclaggio. In altri termini: a venire in rilievo rispetto al modello organizzativo e di gestione (mappatura delle aree a rischio e conseguenti presidi in termini di protocolli e procedure di controllo) non saranno certo l'innumere serie dei delitti non colposi evocati dall'art. 648-ter.1. c.p., bensì i flussi economici e finanziari che interessano l'ente e che dovranno essere tracciati per controllarne la provenienza non illecita, assicurandone la tracciabilità (quest'ultima condizione essendo per sé sola bastevole a precludere la configurabilità dell'art. 648-ter.1. c.p., reato presupposto della responsabilità dell'ente)».

²⁶¹ DI VETTA G., *Art. 25-octies. Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio*, in (a cura di) CASTRONUOVO

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Alla luce delle precedenti considerazioni, nessuna violazione del principio di tassatività si ritiene, dunque, configurabile in relazione ad illeciti amministrativi dell'ente dipendenti da autoriciclaggio di proventi di reati diversi dai *predicate crimes* della responsabilità degli enti.²⁶²

A tale considerazione si dovrebbe poi aggiungere che i reati presupposto della responsabilità degli enti e i corrispondenti illeciti amministrativi non sono del tutto sovrapponibili²⁶³, sicché nulla osterebbe alla configurabilità, a carico dell'ente, dell'illecito di cui all'art. 25-*octies* del d.lgs. n. 231 del 2001 dipendente da autoriciclaggio, pure in assenza di un (precedente) illecito amministrativo presupposto.²⁶⁴

Così descritta la “diatriba” dottrinarie sul tema, si rileva che a trovare accoglimento nella giurisprudenza è stato, infine, il secondo orientamento.

La Corte di cassazione considera, infatti, configurabile la responsabilità degli enti per l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*octies* del d.lgs. n. 231 del 2001 anche ove dipendente dall'autoriciclaggio di proventi di delitti non colposi non ricompresi nel novero dei *predicate crimes* della responsabilità degli enti, come, ad

D.-DE SIMONE G.-GINEVRA E.-LIONZO A.-NEGRI D.-VARRASO G., *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi*, Milano, 2019, 650.

²⁶² D'ARCANGELO F., *I reati di riciclaggio*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 540.

²⁶³ In tema: PELISSERO M., *Principi generali*, cit., 161 ss. Per un'analisi dei criteri oggettivi e soggettivi di imputazione: SCOLETTA M., *La disciplina della responsabilità da reato degli enti collettivi: teoria e prassi giurisprudenziale*, in (a cura di) CANZIO G.-CERQUA L.D.-LUPARIA L., *Diritto penale delle società*, Padova, 2016, 817 ss.; DI GIOVINE O., *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010, 56 ss.

²⁶⁴ GATTA G.L., *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance*, in (a cura di) MARINO G., *Corporate Tax Governance*, Milano, 2018, 131-132.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

esempio, il delitto di estorsione²⁶⁵ o il delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione²⁶⁶.

Avendo constatato che la giurisprudenza ritiene che il risparmio derivante dai reati tributari possa essere oggetto di autoriciclaggio e avendo preso atto del fatto che, secondo la stessa, la responsabilità degli enti *ex art. 25-octies*, d.lgs. n. 231/2001 è configurabile anche in relazione a delitti di autoriciclaggio aventi reati presupposto non ricompresi tra i *predicate crimes* di cui al decreto 231, occorre ora soffermarsi sulla seconda delle questioni problematiche prima esposte e chiedersi se, date queste premesse, nel periodo ricompreso tra l'introduzione dell'art. 25-octies nel d.lgs. n. 231 del 2001 e l'introduzione dell'art. 25-quinquiesdecies nel medesimo decreto, il delitto di autoriciclaggio (*rectius*: l'illecito amministrativo derivante dal delitto di autoriciclaggio) sia stato utilizzato quale espediente per estendere la responsabilità degli enti ai reati tributari.

In ragione del rapporto di autonomia che sussiste tra il delitto di autoriciclaggio e i delitti non colposi suscettibili di fungere da reati presupposto dello stesso, ci pare che il rischio su indicato debba essere escluso. Tale assunto pare trovare conferma in giurisprudenza: come evidenziato da autorevole dottrina, «con ordinanza del 3.5.2018 (depositata in data 29.5.2018) il Tribunale di Milano ha [...] confermato la misura cautelare del commissariamento giudiziale di cui all'art. 45, d.lgs. 231/2001, disposta dal G.I.P. nei confronti di una società per l'illecito di cui all'art. 25-octies, d.lgs. 231/2001 in relazione al delitto di cui all'art. 648-ter.1 c.p., sebbene a venire in rilievo, quali delitti

²⁶⁵ Cass. pen., Sez. II, 4 maggio 2018 (dep. 7 giugno 2018), n. 25979, in *www.iusexplorer.it*.

²⁶⁶ Cass. pen., Sez. II, 21 giugno 2019 (dep. 10 settembre 2019), n. 37503, in *Il fallimentarista*, 14 ottobre 2019, con nota di SANTORIELLO C., *Autoriciclaggio di beni provenienti da condotta di bancarotta fraudolenta fra concorso di reati e assorbimento* e in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2019, 3-4, 1013 ss. con nota di CROCE M.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

presupposto, fossero reati tributari, nonché ipotesi di bancarotta fraudolenta e appropriazione indebita – tutte figure non ricomprese nel catalogo di cui agli artt. 24 ss., d.lgs. 231/2001»²⁶⁷.

2.3. Il concorso tra reati tributari e truffa ai danni dello Stato

Tra i tentativi di “circumnavigazione”²⁶⁸ del principio di tassatività di cui all’art. 2 del d.lgs. n. 231 del 2001 – suscettibili di consentire, tra l’altro, l’ablazione, nei confronti dell’ente (*sub specie* di confisca o, *ex ante*, di sequestro preventivo ad essa funzionale) del profitto derivante da reati tributari, prima dell’introduzione dell’art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001 – è certamente meritevole di menzione quello incentrato sulla sussunzione del rapporto tra i reati di frode fiscale (ovverosia i reati tributari caratterizzati da fraudolenza, quali sono quelli previsti e puniti dagli artt. 2, 3 del d.lgs. n. 74 del 2000) e il delitto di truffa aggravata in danno dello Stato di cui all’art. 640, comma secondo, n. 1, c.p. nell’ambito del concorso di reati.

In particolare, data l’impossibilità di disporre, in caso di commissione di reati tributari nell’interesse o a vantaggio dell’ente, la confisca per equivalente nei confronti dell’ente stesso, «si è in passato tentata l’operazione, avallata da una giurisprudenza minoritaria, di far rivivere la vetusta teoria del concorso tra determinati reati tributari, caratterizzati in termini di fraudolenza (in particolare: le fattispecie di

²⁶⁷ GULLO A., *La responsabilità dell’ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, cit., 3507.

²⁶⁸ L’espressione richiama quella utilizzata da SEVERINO P., *L’inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, cit., 127, secondo la quale «Sappiamo [...] come, nonostante la mancata inclusione formale, i reati tributari non fossero nei fatti completamente estranei al ‘sistema 231’. La giurisprudenza invero, in varie occasioni, ‘circumnavigando’ – per così dire – il principio di legalità, pure espressamente richiamato dall’art. 2 del Decreto, ha attratto i reati tributari nell’orbita della responsabilità dell’ente [...]».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cui agli artt. 2 e 3 d.lg. n. 74/2000) e la truffa in danno dello Stato, che viceversa figura a pieno titolo tra i reati presupposto del d.lg. n. 231: con la conseguenza di rendere applicabile il relativo statuto della responsabilità da reato delle persone giuridiche ad ipotesi siffatte, inclusa la praticabilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, nonché della confisca per equivalente, nei riguardi della *societas*»²⁶⁹.

Invero, il tema del concorso tra la truffa aggravata ai danni dello Stato e la frode fiscale è stato oggetto di tre diversi orientamenti giurisprudenziali.

Una parte della giurisprudenza escludeva che i reati di frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato potessero concorrere, ravvisando tra di essi un rapporto di specialità *ex art. 15 c.p.*

Si rilevava, in particolare, che il reato di cui all'art. 4 lett. f), L. 516/82 (attuale art. 2, D.L.vo 74/2000) si ponesse in rapporto di specialità rispetto al delitto di truffa, aggravato a norma del secondo comma n. 1 dell'art. 640 c.p., «perché connotato da uno specifico artificio (costituito da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e da una condotta a forma vincolata (indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e alle imposte sul valore aggiunto). L'ulteriore elemento, costituito dall'evento di danno, non pone le due norme in rapporto di specialità reciproca, perché il suo verificarsi, avendo il legislatore voluto rafforzare la tutela attraverso la previsione di un reato di pericolo o di condotta, è posto al di fuori della fattispecie, oggettiva. È indifferente che esso si verifichi, occorrendo solo che vi sia collegamento teleologico sotto il profilo intenzionale»²⁷⁰.

²⁶⁹ VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, cit., 1699.

²⁷⁰ Cass. pen., Sez. II, 29 gennaio 2004 (dep. 24 febbraio 2004), n. 7996, in *www.iusexplorer.it*. In senso analogo: Cass. pen., Sez. II, 23 novembre 2006 (dep. 1

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Un diverso orientamento giurisprudenziale escludeva il concorso tra i reati di frode fiscale e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, facendo applicazione non già del principio di specialità, bensì del principio di consunzione²⁷¹. In particolare, secondo tale indirizzo

dicembre 2006), n. 40226, in *www.iusexplorer.it*, secondo la quale «i reati fiscali, invero, oltre a perseguire il fine generale di assicurare l'assolvimento, da parte di ogni cittadino, del dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 54 Cost.), proteggono un interesse patrimoniale, ed in particolare l'interesse patrimoniale dell'Erario; la frode fiscale si connota peraltro per la forma tendenzialmente vincolata degli artifici e raggiri che la integrano (D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 3), nonché per lo specifico dolo di profitto tipizzato nel "fine di evadere le imposte" sicché, come in più occasioni precisato dalla giurisprudenza di questa sezione (Sez. 2^a, 17.11.2003, Vignali; Sez. 2^a, 29.1.2004, Grieco), si pone in rapporto di specialità rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato. Ciò significa che le medesime condotte di frode non possono essere sussunte sotto entrambe le ipotesi criminose, dovendo sempre avere la prevalenza la disposizione speciale; e che, a maggior ragione, non può qualificarsi *ex art. 640 cpv c.p.*, n. 1 una dichiarazione fraudolenta finalizzata ad evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto». La sentenza merita, inoltre, di essere segnalata in quanto, dopo aver ricondotto il rapporto tra il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato e frode fiscale all'ipotesi di cui all'art. 15 c.p., evidenzia che «diverso discorso ha da farsi per le ipotesi, tutt'affatto diverse, in cui la condotta di frode fiscale determini un'artificiosa situazione contabile dalla quale derivi, per l'agente, il profitto - ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale consistente nell'ottenimento di erogazioni pubbliche (Sez. un., 25.10.2000, Di Mauro): qualora infatti attraverso l'artificio di utilizzare fatture passive per operazioni fittizie si ottenga, oltre ad un indebito rimborso IVA e/o al riconoscimento di un inesistente credito di imposta, la concessione di un contributo pubblico per l'acquisto mai effettuato di beni strumentali, i reati di frode fiscale e di truffa aggravata di cui all'art. 640 *bis* c.p. possono certamente concorrere in senso materiale, perché diverse sono le condotte, anche se parzialmente sovrapponibili, diversi sono i soggetti passivi tratti in errore e diversi sono i patrimoni aggrediti» [trattasi principio che sarà riaffermato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010, (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235, in *www.iusexplorer.it*, per la cui analisi di rinvia al prosieguo della trattazione]. Tale pronuncia pare trasporre sul piano dell'elemento oggettivo del reato il principio sancito dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in relazione all'elemento soggettivo, evidenziando che «il delitto di frode fiscale può concorrere con quello di truffa comunitaria quando lo specifico dolo di evasione della condotta tipica si coniuga con una distinta e autonoma finalità extratributaria, sempre che quest'ultima non sia perseguita dall'agente in via esclusiva» [Cass. pen., Sez. un., 25 ottobre 2000, (dep. 7 novembre 2000), n. 27, in *www.iusexplorer.it*].

²⁷¹ Cass. pen., Sez. un., 9 gennaio 2001 (dep. 7 giugno 2001), n. 23427, in *www.iusexplorer.it*, in tema di applicazione del principio di consunzione, si evidenzia che «Una siffatta operazione interpretativa di giudizi di valore, onde evitare che venga pregiudicata la fondamentale esigenza di determinatezza in campo penale, postula che la considerazione abbinata delle vicende tipiche sia resa oggettivamente evidente e detta risultanza non può che essere individuata nella maggiore significatività della sanzione inflitta per il reato consumante o assorbente; quando invece sia più grave la

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

esegetico, poiché l'art. 15 c.p. in tanto poteva operare in quanto una pluralità di disposizioni regolasse la stessa materia e poiché i fatti alla base delle norme incriminatrici di riferimento non erano caratterizzati da identità naturalistica (in quanto «l'una, la frode fiscale, richiede un artificio peculiare e l'altra, la truffa, necessita per il suo perfezionamento di elementi (l'induzione in errore ed il danno) indifferenti per il reato tributario»²⁷²), la questione del rapporto tra frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato non poteva che essere risolta sulla base del principio di consunzione, secondo il quale «per aversi concorso apparente di reati, al di fuori della specialità, è sufficiente l'unità normativa del fatto, desumibile dalla omogeneità tra i fini dei due precetti, che giustifica un trattamento sanzionatorio unitario; l'operazione comporta un giudizio di valore nel senso che una condotta resta assorbita nella previsione dell'altra per la quale è comminata una pena più grave. Nella specie, l'applicazione del ricordato criterio è possibile perché il reato previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 (norma consumante) è sanzionato più severamente di quello di cui all'art. 640 c.p. (norma assorbita); l'apprezzamento negativo della condotta è tutto ricompreso nella prima norma che prevede il reato più grave per cui il configurare anche la previsione meno grave, che di per sé integra una diversa fattispecie, comporterebbe un ingiusto moltiplicarsi di sanzioni penali»²⁷³.

pena sancita per quello che andrebbe assorbito, la consunzione va negata, dovendosi ravvisare un intento di consentire, attraverso un effettivo autonomo apprezzamento del disvalore delle ipotesi criminose, il regime del concorso dei reati. Invero, l'aver sottoposto a più benevolo trattamento il fatto/reato che potrebbe per la sua struttura essere assorbente, sta a dimostrare che della fattispecie eventualmente assorbibile non si è tenuto conto: pertanto la norma che la punisce è applicabile in concorso con l'altra, senza incorrere in duplicità di addebito».

²⁷² Cass. pen., Sez. III, 10 luglio 2007, (dep. 11 ottobre 2007), n. 37409, in www.iusexplorer.it.

²⁷³ Cass. pen., Sez. III, 10 luglio 2007, (dep. 11 ottobre 2007), n. 37409, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Secondo un terzo (insidioso) orientamento, infine, nulla ostava alla configurabilità del concorso dei predetti reati, dovendosi escludere che fra le norme incriminatrici delle frodi fiscali e della truffa aggravata ai danni dello Stato esistesse un rapporto di specialità.

In particolare, in una pronuncia inerente al rapporto tra le norme incriminatrici della frode fiscale e della truffa aggravata ai danni dello Stato, la Corte di cassazione negava che potesse trovare applicazione l'art. 15 c.p., «perché quella che prevede e sanziona la frode fiscale non include o comprende tutti gli elementi della truffa aggravata con l'aggiunta di un ulteriore elemento svolgente, quest'ultimo, la funzione c.d. specializzante. Trattasi invero di norme volte alla tutela di interessi diversi e dunque non inseribili concettualmente l'una nell'altra [...] dovendosi altresì tenere conto, quanto alla oggettività dei due reati, del fatto che nella frode fiscale non occorre la effettiva induzione in errore dell'amministrazione finanziaria né il raggiungimento dell'ingiusto profitto con danno dell'amministrazione [...]»²⁷⁴, essendo sufficiente il mero compimento delle operazioni previste dalla rispettiva norma incriminatrice (di cui al d.lgs. n. 74/2000) «con il dolo specifico, mancante nella truffa, consistente nel fine dell'evasione o dell'ottenimento del rimborso»²⁷⁵.

Ancora, si è sostenuto che, «in caso di illeciti fiscali connessi al mancato pagamento di determinate imposte, la ravvisabilità del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato non costituisce violazione del principio di specialità di cui all'art. 15 c.p., qualora dalla dinamica dei fatti e sulla base di obiettivi elementi di riscontro si configuri una

²⁷⁴ Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2007 (dep. 9 aprile 2008), n. 14707, in www.iusexplorer.it.

²⁷⁵ Cass. pen., Sez. III, 16 marzo 2000 (dep. 7 luglio 2000), n. 1193, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

condotta truffaldina tipica ed inequivoca desunta dalle particolari modalità esecutive della evasione fiscale»²⁷⁶.

Chiamate a risolvere il contrasto giurisprudenziale brevemente delineato, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, dopo aver definito in modo esplicito i principi di specialità e consunzione, hanno aderito al primo degli orientamenti descritti, affermando che tra frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato sussista un rapporto di specialità.²⁷⁷

Secondo le Sezioni Unite della Corte, «Il raffronto fra le fattispecie astratte evidenzia che la frode fiscale è connotata da uno specifico artificio, costituito da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Una volta chiarito che la condotta di cui alla frode fiscale è una specie del genere "artificio", non si può far leva, per affermare la diversità dei fatti, sugli elementi danno e profitto, giacchè questi dati fattuali di evento non possono trasformare una tale situazione di identità ontologica dell'azione in totale diversità del fatto.

Per quanto riguarda l'evento di danno, esso è specificato nel d.lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. d), che include nel "fine di evadere le imposte" anche il fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e il conseguimento di tale fine è posto come scopo della condotta tipica, cioè come caratterizzante l'elemento intenzionale e non rileva il suo conseguimento, in quanto il delitto di frode fiscale si connota come reato di pericolo o di mera condotta [...]. In tal modo, il legislatore valuta che la condotta descritta, oltre che essere connotata di particolare disvalore, è anche oggettivamente idonea a raggiungere lo scopo perseguito, cioè ad esporre concretamente a pericolo il bene tutelato, ciò spiega la indifferenza dell'evento di danno nell'integrazione della

²⁷⁶ Cass. pen., Sez. V, 23 gennaio 2007, (dep. 16 febbraio 2007), n. 6825, in www.iusexplorer.it.

²⁷⁷ Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010, (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fattispecie oggettiva. Lo stesso legislatore, peraltro, non considera irrilevante l'entità del profitto e del conseguente danno, posto che prevede una diminuzione della sanzione, parametrandola proprio ai suddetti elementi (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, comma 3, e art. 8, comma 3), con la conseguenza che ritenere la configurabilità in concorso della truffa aggravata significherebbe svuotare di ogni valenza giuridica le soglie sanzionatorie. [...] Potrebbe anche aggiungersi, sotto un altro profilo, che sia l'induzione in errore che il danno sono presenti nella condotta incriminata dal reato di frode fiscale, posto che alla presentazione di una dichiarazione non veridica si accompagna normalmente il versamento di un minor (o di nessun) tributo e genera, in prima battuta e nella fase di liquidazione della dichiarazione, un'induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria e un danno immediato quanto meno nel senso del ritardo nella percezione delle entrate tributarie. [...] Deve considerarsi, inoltre, da un lato, che è l'artificio della fatturazione di operazioni inesistenti ad essere in linea astratta speciale e che la sua realizzazione non può non presupporre la creazione di una "struttura" capace di produrre siffatta specifica documentazione fraudolenta; dall'altro - e comunque - che nell'ambito dei delitti in materia di dichiarazione fraudolenta (dei redditi o dell'imposta sul valore aggiunto) la frode "mediante altri artifici" è specificatamente prevista dal D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, e che essa non può concorrere con quella attuata mediante fatture per operazioni inesistenti per l'espressa clausola di riserva contenuta all'inizio dell'alea del medesimo art. 3»²⁷⁸.

²⁷⁸ Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010, (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235, cit. Il principio affermato in relazione ai delitti di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 è poi esteso dalla Corte anche al delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Infine, la Corte evidenzia che ove l'attività frodatória sia diretta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori (come, ad esempio, l'ottenimento di pubbliche erogazioni), non sussisterebbe un'ipotesi di concorso apparente di norme, bensì di concorso di reati, «perché una stessa condotta viene utilizzata per finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge e non si esaurisce nell'ambito del quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali, con la conseguenza della concorrente punibilità di più finalità diverse compresenti nell'azione criminosa»²⁷⁹.

2.4. La confisca nei confronti dell'ente: le Sezioni Unite *Gubert*

Se, mediante la contestazione dei reati associativi finalizzati alla commissione di reati tributari e del delitto di autoriciclaggio del risparmio di imposta, i reati tributari avevano già iniziato a gravitare nell'orbita della responsabilità da reato degli enti, è solo con la nota sentenza *Gubert* delle Sezioni Unite della Corte di cassazione²⁸⁰ che i reati tributari hanno conquistato, prepotentemente, una posizione di indiscutibile rilevanza sul piano della responsabilità degli enti dipendente da reato.

Nel caso *Gubert*, la Corte di cassazione era chiamata a pronunciarsi in merito alla possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta o per equivalente nei confronti di beni di una persona giuridica per violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante o da altro organo della stessa.

²⁷⁹ Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010, (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235, cit.

²⁸⁰ Cass. pen., Sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Come già rilevato, nella sentenza *de qua*, i giudici di legittimità non solo hanno ritenuto assoggettabile a confisca il risparmio assoluto di spesa (richiamando il precedente Adami del 2013, hanno, infatti, affermato che nulla osti ricondurre nell'alveo del profitto – inteso quale vantaggio patrimoniale derivante dalla consumazione del reato – anche il risparmio assoluto di spesa, *sub specie* di risparmio di imposta), ma hanno anche sancito la natura “diretta”, e non “per equivalente”, di tale confisca. Secondo le Sezioni Unite della Corte di cassazione, dunque, «la confisca di denaro sarebbe sempre diretta, sicché la previsione legale che ammette la confisca per equivalente dovrebbe intendersi nel limitato senso che, ove sia impossibile sottoporre a confisca i beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato e nel patrimonio del condannato non vi sia disponibilità di denaro liquido, si ricorrerà alla confisca di beni diversi, eventualmente disponibili, nei limiti del valore corrispondente»²⁸¹.

La rilevanza della sentenza in esame, ai fini della presente trattazione, si spinge, però, ben oltre la mera condivisione della tesi favorevole alla confiscabilità del risparmio assoluto e l'affermazione

²⁸¹ Così ROMANO M., *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 4, 1677. Il medesimo principio è sancito anche nella sentenza Lucci [Cass. pen., Sez. un., 26 giugno 2015 (dep. 21 luglio 2015), n. 31617, cit.], secondo cui «ove il profitto o il prezzo del reato sia rappresentato da una somma di denaro, questa, non soltanto si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, ma perde - per il fatto stesso di essere ormai divenuta una appartenenza del reo - qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica. Non avrebbe, infatti, alcuna ragion d'essere - né sul piano economico né su quello giuridico - la necessità di accertare se la massa monetaria percepita quale profitto o prezzo dell'illecito sia stata spesa, occultata o investita: ciò che rileva è che le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo. Soltanto, quindi, nella ipotesi in cui sia impossibile la confisca di denaro sorge la eventualità di far luogo ad una confisca per equivalente degli altri beni di cui disponga l'imputato e per un valore corrispondente a quello del prezzo o profitto del reato, giacché, in tal caso, si avrebbe quella necessaria novazione oggettiva che costituisce il naturale presupposto per poter procedere alla confisca di valore (l'oggetto della confisca diretta non può essere appreso e si legittima, così, l'ablazione di altro bene di pari valore)».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

della natura diretta della confisca avente ad oggetto il denaro (coincidente con il risparmio d'imposta): è, infatti, con tale intervento giurisprudenziale che, prima dell'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001, i reati tributari si sono avvicinati maggiormente alla responsabilità amministrativa degli enti derivante da reato.

Invero, premesso il carattere diretto della confisca del denaro (e, quindi, del risparmio d'imposta), secondo la Corte, ove il rappresentante legale o altro organo di una persona giuridica commetta un reato il cui profitto rimanga nella disponibilità dell'ente, il patrimonio di quest'ultimo ben potrebbe essere aggredito mediante confisca diretta (e sequestro preventivo ad essa finalizzato), non essendo la persona giuridica "soggetto terzo" rispetto al reato. Il patrimonio dell'ente non potrebbe essere, invece, oggetto di confisca per equivalente (e sequestro preventivo ad essa funzionale), in ragione dell'omessa previsione (all'epoca) dei reati tributari tra i *predicate crimes* di cui agli artt. 24 ss., d.lgs. n. 231/2001.²⁸²

La regola della esclusione dell'applicabilità della confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi dai suoi organi trova un'eccezione, secondo la Corte, nei casi in cui la persona giuridica sia un mero schermo dietro al quale si celi l'autore del reato, ovvero sia quando si tratti di un ente privo di autonomia. In quest'ultima ipotesi, infatti, secondo i giudici di legittimità, «la trasmigrazione del profitto del reato in capo all'ente non si atteggia alla

²⁸² Quanto alla confisca per equivalente, le Sezioni unite hanno precisato che la stessa non potesse trovare applicazione nei confronti dell'ente neppure *ex artt. 322-ter c.p.* (trattandosi di disposizione applicabile solo nei confronti dell'autore del reato, e tale non essendo l'ente) e 11, l. n. 146 del 2006 (che prevede la confisca obbligatoria, anche per equivalente, per reati transnazionali, a ciò ostando il divieto di analogia *in malam partem*).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

stregua di trasferimento effettivo di valori, ma quale espediente fraudolento non dissimile dalla figura della interposizione fittizia; con la conseguenza che il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in “apparente” vantaggio dell'ente ma, nella sostanza, a favore proprio»²⁸³.

Guardando alla posizione della persona fisica, le Sezioni Unite hanno, poi, evidenziato che, «laddove mediante sequestro preventivo diretto sia possibile apprendere denaro della società, o – ipotesi molto meno probabile – altri beni fungibili (senza necessità di dimostrare il c.d. “nesso di pertinenzialità” con il reato: Sezioni unite, sentenza Lucci), o ancora sia possibile dimostrare che un determinato bene costituisca il profitto diretto del reato (caso raro), la persona fisica che ha commesso il reato agendo per conto della società va esente da sequestro/confisca per equivalente»²⁸⁴. Nel caso in cui, invece, l'ablazione diretta del profitto nei confronti dell'ente si riveli impossibile, anche se per cause meramente temporanee, allora il patrimonio della persona fisica condannata per l'illecito potrebbe essere assoggettato a confisca per equivalente²⁸⁵.

Tutto ciò premesso, è evidente che, prima dell'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231 del 2001, la sentenza

²⁸³ Cass. pen., Sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, cit.

²⁸⁴ Così VENEZIANI P, *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, cit., 1711-1712.

²⁸⁵ In merito all'applicabilità della confisca per equivalente nei confronti della persona fisica, è stato rilevato che «il rappresentante dell'ente si troverà sottoposto non soltanto alla sanzione prevista dalla singola fattispecie, ma anche alla misura ablatoria, pur avendo agito nell'esclusivo interesse della società e pur non avendo tratto alcun vantaggio dall'illecito e ciò in un numero sempre maggiore di casi. Va, infatti, considerato che proprio la crisi di liquidità delle società rappresenta una delle cause del costante ricorso a fenomeni di evasione fiscale. La conseguente impossibilità di apprensione del denaro non versato (profitto del reato) fa sì che, sempre più spesso, la confisca venga disposta solo nei confronti della persona fisica» (PERRONE L., *Confisca a carico della persona giuridica e reati tributari alla luce della riforma del 2015*, cit., 3754).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Gubert ha, di fatto, riconosciuto che i reati tributari, sebbene non ricompresi tra i *predicate crimes* del medesimo decreto, potessero assumere rilevanza nei confronti degli enti, senza spingersi, però, sino ad affermare la responsabilità di questi ultimi in relazione a tali reati, arrestandosi, piuttosto, su di un piano prettamente patrimoniale-ripristinatorio²⁸⁶.

La strada intrapresa dalle Sezioni unite è stata oggetto di molteplici, condivisibili, osservazioni critiche da parte della dottrina²⁸⁷. D'altronde, gli stessi giudici di legittimità si dimostrano consapevoli del fatto che la soluzione data alla questione loro sottoposta presenti evidenti profili di irrazionalità, evidenziando, infatti, come sia «possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non

²⁸⁶ Si veda, sul tema, PERRONE L., *Confisca a carico della persona giuridica e reati tributari alla luce della riforma del 2015*, cit., 3753, la quale pare aderire all'argomentazione delle Sezioni Unite, rilevando che «non v'è chi non veda come le risorse liquide della società costituiscano, inevitabilmente, il profitto del reato tributario, anche ove lo si intenda nel senso più ampio di risparmio di spesa. Pertanto, il denaro non versato all'erario diviene oggetto di confisca diretta quale profitto del reato. Trovandosi, tale denaro, nelle casse della società, la misura ablatoria diretta non può che essere disposta in capo a quest'ultima, con la conseguenza che la misura ablatoria per equivalente, che abbia ad oggetto i beni del legale rappresentante, avrà luogo solo a fronte dell'impossibilità di apprendere il profitto del reato».

²⁸⁷ Secondo MANES V., *L'ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, cit., 1274-1275 «forzando ulteriormente il (già latissimo) concetto di "provento del reato" si ritiene che nel caso in cui l'oggetto della confisca sia costituito da denaro, in ragione dell'asserita fungibilità di tale bene — debba trattarsi sempre di confisca diretta (art. 240 c.p.), con una evidente finzione di pertinenzialità che può reggere solo "per concettualismo giuridico o per magia delle parole", per dirla con Ascarelli, ma che si traduce in un evidente applicazione del regime della confisca diretta *sine periculositate*, in spregio alla stesso requisito fondante del modello strutturale — appunto l'art. 240 c.p. — a cui ci si riferisce. E non sorprende affatto che tale soluzione si sia affacciata, anzitutto, nel settore della responsabilità degli enti, dove più che la legge — o la censura morale — è "la sanzione stessa, nella sua (brutale) consistenza economica" la fonte dell'obbligo». VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, cit., 1703 rileva che «la nozione di "profitto" confiscabile si trasfigura in un evanescente concetto di "vantaggio", tale da comprendere qualsivoglia risparmio di spesa; e la dilatazione finisce per abbracciare anche gli interessi e addirittura le sanzioni (che francamente paiono agli antipodi rispetto al profitto e comunque anche al generico vantaggio, rappresentando semmai un nocumento). Si sopprime, inoltre, il requisito della c.d. pertinenzialità, che viceversa dovrebbe essere alla base di ogni confisca diretta, e che non può essere ignorato per il semplice fatto che si vada a confiscare denaro o altri beni fungibili».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato» e sottolineando «come la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati-presupposto nel d.lgs. n. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo». La Corte precisa poi che tale irrazionalità “di sistema” non possa essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, essendo preclusa alla Corte costituzionale l'adozione di pronunce additive che comportino «effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore».

A rendere comprensibile la *ratio* del curioso percorso esegetico prescelto dalla Corte di cassazione è, comunque, il passaggio conclusivo della motivazione, nel quale le Sezioni Unite, rivolgendosi direttamente ad un legislatore rimasto, fino ad allora, inerte, auspicano l'introduzione dei reati tributari tra i reati presupposto della responsabilità degli enti di cui al d.lgs. n. 231 del 2001.²⁸⁸

²⁸⁸ Nella sentenza si legge che «Le Sezioni Unite non possono quindi che segnalare tali irrazionalità ed auspicare un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231».

3. L'introduzione dei reati tributari nel d.lgs. n. 231 del 2001

3.1. La direttiva (UE) 2017/1371 (“direttiva PIF”)

L'evoluzione legislativa e giurisprudenziale che si è cercato di descrivere, nei suoi tratti essenziali, nei paragrafi precedenti, si è conclusa con l'inserimento di alcuni reati tributari tra i *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231 del 2001 mediante il recepimento “bifasico”, da parte del legislatore italiano, della direttiva (UE) 2017/1371 (cosiddetta “direttiva PIF”) del 5 luglio 2017 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale.

Prima di addentrarci nell'esame della graduale attuazione della direttiva a livello interno, occorre soffermarsi sulle più rilevanti disposizioni della direttiva PIF in materia penal-tributaria, al fine di apprezzare appieno il carattere innovativo della stessa.

Occorre prendere le mosse dall'art. 3 della direttiva, il quale impone agli Stati membri di adottare «le misure necessarie affinché, se commessa intenzionalmente, la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione costituisca reato», precisando che a rilevare, è, tra l'altro, in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, qualsiasi azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri e relativa: «i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Alla luce delle precedenti considerazioni, si evince che i reati tributari “interessati” dalla direttiva sono dunque unicamente quelli inerenti alle entrate derivanti dall'IVA.

Non tutti i reati in materia di evasione dell'imposta sul valore aggiunto assumono, però, rilevanza, bensì solo quelli caratterizzati da particolare gravità. Infatti, con specifico riguardo alle entrate derivanti dalle risorse provenienti dall'IVA, l'art. 2 delimita l'ambito applicativo della direttiva ai soli reati gravi contro il sistema comune dell'IVA, precisando altresì che affinché tali reati possano essere ritenuti gravi, è necessario che siano connessi «al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR».

Preme rilevare che le condotte di cui ai punti i), ii) e iii) dell'art. 3, lett. d) della direttiva, in relazione alle quali sugli Stati membri gravava l'onere di adottare specifiche misure, fossero riconducibili a illeciti già previsti e puniti come reati dal d.lgs. n. 74 del 2000. Infatti, alle tre categorie di illeciti individuate dalla direttiva corrispondevano (e corrispondono tuttora) sia i reati di cui agli artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000²⁸⁹ sia quello di cui all'art. 5 del medesimo decreto²⁹⁰ sia, infine, (con specifico riguardo alla terza ipotesi di frode IVA prevista dalla direttiva, inerente alla «presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA»²⁹¹) il reato di cui all'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000²⁹².

²⁸⁹ Il riferimento è al punto i) dell'art. 3, lett. d) della direttiva PIF.

²⁹⁰ Il riferimento è al punto ii) dell'art. 3, lett. d) della direttiva PIF.

²⁹¹ Il riferimento è al punto iii) dell'art. 3, lett. d) della direttiva PIF.

²⁹² Su quest'ultimo punto, però, in dottrina non vi è uniformità di vedute. Infatti, mentre secondo una parte della dottrina, tale «clausola normativa, per certi versi ridondante, è con ogni probabilità da ricollegare a fattispecie di indebita compensazione con crediti tributari inesistenti, così da determinare un pregiudizio erariale per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto» (Così BASILE E.,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Dopo aver individuato l'ambito di intervento della direttiva²⁹³, occorre soffermarsi sulle misure mediante le quali gli Stati membri sono stati chiamati a intervenire in relazione alle frodi di cui ai punti i), ii) e iii) dell'art. 3, lett. d) della direttiva PIF. Ai nostri fini, si rileva che, oltre a dover prevedere le frodi di cui sopra quali reati (*ex art. 3 della direttiva*), gli Stati membri erano tenuti ad adottare le misure necessarie ad assicurare la punibilità delle ipotesi di tentativo, istigazione, favoreggiamento e concorso nei reati in questione²⁹⁴, nonché a

Riflessioni de lege ferenda sul recepimento della direttiva PIF: la repressione delle frodi e lo strano caso dell'art. 316-ter c.p., in *Dir. pen. cont.*, 31 maggio 2019, 6), alcuni interpreti non ravvisano un'esatta corrispondenza tra l'ipotesi di cui all'art. 3, lett. d), iii) e il delitto di cui all'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, per un duplice ordine di ragioni: in primo luogo, il delitto di indebita compensazione si consuma con la presentazione del modello di pagamento F24 difficilmente riconducibile alla dichiarazione menzionata nella direttiva; in secondo luogo, qualora, in esecuzione del delitto di indebita compensazione, nel modello F24 venga riprodotto un credito inesistente, la dichiarazione relativa all'IVA non sarebbe esatta, liquidando il contribuente un debito IVA di fatto non corrispondente a quello effettivo (LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 81). Accogliendo la seconda tesi dottrinarica, il delitto di cui all'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000 potrebbe eventualmente essere ricondotto al punto i) della lettera d) dell'art. 3 della direttiva PIF, purché il modello F24 (con la cui presentazione il delitto si consuma) possa essere ricondotto al concetto di dichiarazione.

²⁹³ Secondo LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 81, «la portata delle richieste eurounitarie in materia di repressioni delle frodi IVA è tutto sommato limitata, atteso che riguardano esclusivamente le ipotesi di frode richiamate alla lettera d) dell'art. 3 della direttiva, che rivestano natura transfrontaliera e producano un danno di almeno dieci milioni di euro».

²⁹⁴ Secondo l'art. 5 della direttiva «1. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché siano punibili come reato l'istigazione, il favoreggiamento e il concorso nella commissione di uno dei reati di cui agli articoli 3 e 4.

2. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché sia punibile come reato il tentativo di commettere uno dei reati di cui all'articolo 3 e all'articolo 4, paragrafo 3».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

prevedere determinati livelli sanzionatori (con particolare riguardo alla pena massima)²⁹⁵ e adeguati termini minimi di prescrizione²⁹⁶.

Sugli Stati membri gravava, inoltre, l'onere di adottare «le misure necessarie per consentire il congelamento e la confisca degli strumenti e dei proventi dei reati di cui agli articoli 3, 4 e 5»²⁹⁷ e di introdurre, in relazione ad essi, una forma di responsabilità delle persone giuridiche.

²⁹⁵ Art. 7: «1. Nei riguardi delle persone fisiche, gli Stati membri assicurano che i reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 siano puniti con sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive.

2. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché i reati di cui agli articoli 3 e 4 siano punibili con una pena massima che preveda la reclusione.

3. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché i reati di cui agli articoli 3 e 4 siano punibili con una pena massima di almeno quattro anni di reclusione qualora ne derivino danni o vantaggi considerevoli. I danni o vantaggi derivanti dai reati di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettere a), b) e c), e all'articolo 4 si presumono considerevoli qualora il danno o il vantaggio sia di valore superiore a i 100 000 EUR. I danni o i vantaggi derivanti dai reati di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), e soggetti all'articolo 2, paragrafo 2, si presumono sempre considerevoli. Gli Stati membri possono altresì prevedere una pena massima di almeno quattro anni di reclusione per altre circostanze gravi definite nel loro diritto nazionale.

4. Qualora un reato di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettere a), b) e c), e all'articolo 4, comporti danni inferiori a 10 000 EUR o vantaggi inferiori a 10 000 EUR, gli Stati membri possono prevedere sanzioni di natura diversa da quella penale.

5. Quanto disposto al paragrafo 1 non pregiudica l'esercizio dei poteri disciplinari da parte delle autorità competenti nei riguardi dei funzionari pubblici».

²⁹⁶ Secondo l'art. 12 della direttiva «Gli Stati membri adottano le misure necessarie a prevedere un termine di prescrizione che consenta di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo e prendere la decisione giudiziaria in merito ai reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 entro un congruo lasso di tempo successivamente alla commissione di tali reati, al fine di contrastare tali reati efficacemente.

2. Gli Stati membri adottano le misure necessarie per permettere che le indagini, l'azione penale, il processo e la decisione giudiziaria per i reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 punibili con una pena massima di almeno quattro anni di reclusione, possano intervenire per un periodo di almeno cinque anni dal momento in cui il reato è stato commesso.

3. In deroga al paragrafo 2, gli Stati membri possono fissare un termine di prescrizione più breve di cinque anni, ma non inferiore a tre anni, purché prevedano che tale termine possa essere interrotto o sospeso in caso di determinati atti.

4. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché: a) una pena superiore ad un anno di reclusione, o in alternativa, b) una pena detentiva, in caso di reato punibile con una pena massima di almeno quattro anni di reclusione, irrogata a seguito di condanna definitiva per uno dei reati di cui agli articoli 3, 4 o 5, possa essere eseguita per almeno cinque anni dalla data della condanna definitiva. Tale periodo può includere proroghe del termine di prescrizione derivanti da interruzione o da sospensione».

²⁹⁷ Art. 10, direttiva PIF.

Così brevemente descritte le principali disposizioni della direttiva di interesse ai fini della presente trattazione, è necessario precisare che «il reale impatto della direttiva PIF sul sistema penale tributario sembra [...] sostanzialmente circoscritto alle tematiche delle forme di manifestazione del reato (tentativo e concorso di persone) e della responsabilità amministrativa degli enti»²⁹⁸.

In particolare, la responsabilizzazione delle persone giuridiche era oggetto di due distinte previsioni, l'una generale e l'altra incentrata sulle sanzioni comminabili e irrogabili nei confronti della persona giuridica.

In particolare, secondo l'art. 6 della direttiva, «1. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili di uno dei reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 commessi a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione preminente in seno alla persona giuridica basata: a) sul potere di rappresentanza della persona giuridica; b) sul potere di adottare decisioni per conto della persona giuridica; oppure c) sull'autorità di esercitare un controllo in seno alla persona giuridica.

2. Gli Stati membri adottano inoltre le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili qualora la mancata sorveglianza o il mancato controllo da parte di un soggetto tra quelli di cui al paragrafo 1 del presente articolo abbiano reso possibile la commissione, da parte di una persona sottoposta all'autorità di tale soggetto, di uno dei reati di cui all'articolo 3, 4 o 5, a vantaggio di tale persona giuridica.

3. La responsabilità delle persone giuridiche ai sensi dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo non esclude la possibilità di procedimenti

²⁹⁸ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 82.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

penali contro le persone fisiche che abbiano commesso i reati di cui agli articoli 3 e 4 o che siano penalmente responsabili ai sensi dell'articolo 5».

L'art. 9 imponeva, poi, ai legislatori degli Stati membri di comminare, con specifico riguardo alle ipotesi di cui all'art. 6 della medesima direttiva, «sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive, che comprendono sanzioni pecuniarie penali o non penali e che possono comprendere anche altre sanzioni quali: a) l'esclusione dal godimento di un beneficio o di un aiuto pubblico; b) l'esclusione temporanea o permanente dalle procedure di gara pubblica; c) l'interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività commerciale; d) l'assoggettamento a sorveglianza giudiziaria; e) provvedimenti giudiziari di scioglimento; f) la chiusura temporanea o permanente degli stabilimenti che sono stati usati per commettere il reato».

3.2. Il primo passo dell'ordinamento: il d.l. n. 124 del 2019 e la l. n. 157 del 2019

Come anticipato, la direttiva PIF ha trovato attuazione in Italia gradualmente, attraverso due distinti interventi normativi: il d.l. n. 124 del 2019, convertito in l. n. 157 del 2019, e il d.lgs. n. 75 del 2020.

Concentrandoci, in primo luogo, sul d.l. n. 124 del 2019 e rinviando alla precedente trattazione per l'inquadramento delle principali modifiche da esso previste in relazione alla responsabilità delle persone fisiche²⁹⁹, ci soffermeremo, nel presente paragrafo, sul recepimento delle previsioni della direttiva PIF inerenti alla responsabilità delle persone giuridiche (*rectius*: degli enti).

²⁹⁹ Cap. I, § 1.4.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Il secondo comma dell'art. 39 del d.l. n. 124 del 2019 prevedeva l'introduzione, nel d.lgs. n. 231 del 2001, di un articolo 25-*quingiesdecies*, composto da un unico comma così formulato: «In relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote»³⁰⁰.

Di fatto, il d.l. n. 124 del 2019 limitava la responsabilità degli enti ad un solo reato tributario presupposto, ossia il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

In tal modo il Governo recepiva solo parzialmente le indicazioni sovranazionali di cui alla direttiva PIF: infatti, il delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, come rilevato, era solo uno dei diversi delitti riconducibili al punto i) della lettera d) dell'art. 3 della direttiva. Per di più, tale punto “conviveva” con gli illeciti di cui ai punti ii) e iii), parimenti meritevoli, secondo il legislatore europeo, di fungere da presupposto della responsabilità delle persone giuridiche³⁰¹.

³⁰⁰ Come rileva PIZZONIA G., *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, cit., 105, citando in parte la Relazione al d.l. 124/2019, «La recente riforma che ha esteso anche ad alcuni reati tributari la responsabilità degli enti supera ormai il descritto dibattito, con il dichiarato intento di “colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali...in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale”».

³⁰¹ Certamente condivisibili i timori della dottrina sul punto. In particolare, secondo VENEZIANI P., *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 9, 3090, «non si comprendeva – né retrospettivamente si comprende oggi – la ragione per cui si ponesse come fondamento della responsabilità dell'ente il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, e non anche il correlativo modello di emissione di fatture false (art. 8, d.lg. n. 74/2000). Sicché, per esempio, qualora *in subiecta materia* il decreto varato dal Governo fosse stato tradotto in legge, sarebbe stata potenziale responsabile da reato la società utilizzatrice delle fatture per operazioni inesistenti, ma mai la società emittente, neppure in casi eclatanti».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Se, da un lato, il Governo, quanto al numero di *predicate crimes*, si limitava a recepire solo in parte la direttiva PIF, dall'altro lato, in relazione ai presupposti della responsabilità dell'ente, si spingeva, però, ben oltre le indicazioni del legislatore europeo: infatti, in primo luogo, prevedeva che il delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 assumesse rilevanza, sul piano della responsabilità degli enti, non solo in relazione alle gravi frodi IVA, di cui all'art. 2, comma 2, della direttiva PIF, ma anche rispetto a fattispecie in materia di imposte dirette; in secondo luogo, estendeva la responsabilità per illecito amministrativo derivante da reato tributario non già alle sole persone giuridiche (come richiesto dalla direttiva PIF), bensì a tutti gli enti destinatari del d.lgs. n. 231 del 2001, ovvero anche a società e associazioni prive di personalità giuridica³⁰².

Con la l. n. 157 del 2019, di conversione del d.l. n. 124 del 2019, l'art. 39 del decreto è stato radicalmente modificato. Ai fini di nostro interesse – dunque con specifico riguardo alla responsabilità degli enti – si rileva che non solo è stato significativamente ampliato il numero di reati tributari suscettibili di fungere da *predicate crimes* della responsabilità dell'ente, ma è stato anche inasprito il trattamento sanzionatorio relativo all'illecito amministrativo previsto dall'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001.

Quanto al primo aspetto, al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di

³⁰² L'estensione della responsabilità ad enti privi di personalità giuridica pare conforme alle indicazioni sovranazionali: infatti, il Considerando n. 16 della direttiva PIF prevedeva che «Poiché la presente direttiva detta soltanto norme minime, gli Stati membri hanno facoltà di mantenere in vigore o adottare norme più rigorose per reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione». Quanto al *genus* degli enti destinatari del d. lgs. n. 231 del 2001, per completezza, preme, infine, rilevare che, secondo l'art. 1 del d.lgs. n. 231 del 2001, sono esclusi dall'ambito applicativo del decreto lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici e gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, si sono aggiunti i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3, di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 8, di occultamento o distruzione di documenti contabili, di cui all'art. 10, e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, di cui all'art. 11³⁰³. Inoltre, rispetto alle ipotesi di cui all'art. 2 e 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, il Parlamento ha ritenuto opportuno distinguere, *quoad poenam*, l'illecito amministrativo derivante dai reati di cui agli artt. 2, comma 2-*bis*, e 8, comma 2-*bis*, del d.lgs. n. 74 del 2000 (per i quali commina la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote) dall'illecito amministrativo derivante dai reati di cui agli artt. 2, comma 1, e 8, comma 1, del medesimo decreto (per i quali la sanzione pecuniaria può arrivare finanche a cinquecento quote)³⁰⁴.

³⁰³ «Nell'ambito del d.lg. n. 74/2000, sono stati quindi selezionati – tra i delitti in materia di dichiarazione – quelli caratterizzati in termini di frodolenza e – tra i delitti in materia di documenti e pagamento dell'imposta – quelli aventi un contenuto di disvalore analogo, rispecchiato da cornici edittali identiche (art. 8 in rapporto all'art. 2) o quasi sovrapponibili (art. 10), ovvero tipizzati con specifico richiamo alla frodolenza della condotta (art. 11)» (Così VENEZIANI P., *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, cit., 3090).

³⁰⁴ VENEZIANI P., *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, cit., 3091, si sofferma sul «problema della corretta qualificazione delle suddette ipotesi, come circostanze attenuanti ovvero di titoli autonomi di reato: con ogni relativa conseguenza, sia ai fini dell'eventuale giudizio di comparazione fra circostanze, sia ai fini del computo della prescrizione. Esse infatti rappresentano senza alcun dubbio figure speciali rispetto ai modelli generali in cui si trovano inserite, col che sarebbe soddisfatta la condizione necessaria, ma di per sé non ancora sufficiente, per poter evocare il dato circostanziale. Un argomento letterale di segno diverso potrebbe essere desunto proprio dalla disposizione di nuovo conio inserita nel d.lg. n. 231/2001. Nell'art. 25-*quinquiesdecies* si legge infatti che si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote “per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 2-*bis*” (lettera b) ed analoga previsione – *mutatis mutandis* – vale per il delitto di emissione di false fatture “previsto dall'articolo 8, comma 2-*bis*” (lettera e). Il legislatore, cioè, parrebbe far riferimento alle previsioni *de quibus* (speciali e meno gravemente punite rispetto ai corrispondenti modelli generali) come se si trattasse di altrettanti autonomi delitti, e non di circostanze attenuanti. Senonché, il dato letterale, sopra richiamato, non è affatto univoco, giacché non mancano casi in cui nel d.lg. n. 231/2001 si fa riferimento a “delitti”, richiamando disposizioni che prevedono, nell'interpretazione più diffusa e recepita dalla giurisprudenza di legittimità, mere circostanze (ad esempio, art. 24 d.lg. n.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Con specifico riguardo al trattamento sanzionatorio, inoltre, è stata espressamente prevista l'applicabilità all'ente delle sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, lett. c), d) ed e), ovverosia del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione (salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio), dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi (con eventuale revoca di quelli già concessi) e del divieto di pubblicizzare beni o servizi.

In conclusione, all'esito della conversione del d.l. n. 124 del 2019, l'art. 25-*quinquiesdecies* appariva così formulato: «1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie: a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-*bis*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-*bis*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria

231/2001 in rapporto all'art. 640-*bis* c.p.) (16). In definitiva, quindi, il delitto di cui all'art. 2, così come quello *ex* art. 8, paiono invero unitari, sia nell'aspetto estrinseco del *nomen iuris*, sia nella struttura intrinseca, salvo solo un minor impatto lesivo sotteso alle circostanze attenuanti di cui ai rispettivi commi 2-*bis*: il che giustifica appunto il riconoscimento della minor gravità del fatto, e dunque di una (almeno potenziale) diminuzione della pena».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fino a quattrocento quote; g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)».

3.3. Il recepimento definitivo della direttiva: il d.lgs. n. 75 del 2020

Il legislatore si era attivato per recepire la direttiva PIF già prima dell'emanazione del d.l. n. 124 del 2019³⁰⁵ mediante la legge di delegazione europea 2018, ovvero la l. 4 ottobre 2019, n. 117, recante “Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea”.

Di particolare interesse era, ai fini della presente trattazione, l'art. 3 della legge delega, il quale prevedeva “Principi e criteri direttivi per l'attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale”, imponendo al Governo, *inter alia*, di «individuare i reati previsti dalle norme vigenti che possano essere ritenuti reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, in conformità a quanto previsto dagli articoli 1, 2, 3, 4 e della direttiva (UE) 2017/1371» (lett. a), «di abrogare espressamente tutte le norme interne che

³⁰⁵ Si precisa che il d.l. è stato emanato il 26 ottobre del 2019 ed è entrato in vigore il 27 ottobre 2019. Tuttavia, le modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti di cui all'art. 39 sono divenute efficaci (solo) alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto stesso (il riferimento è, in particolare, alla G.U. 24 dicembre 2019, n. 301).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

risultino incompatibili con quelle della direttiva (UE) 2017/1371 e in particolare quelle che stabiliscono che i delitti che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea di cui agli articoli 3 e 4 della medesima direttiva non sono punibili a titolo di concorso o di tentativo» (lett. c), nonché, infine, «di prevedere, ove necessario, che i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, qualora ne derivino danni o vantaggi considerevoli, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 3, della direttiva (UE) 2017/1371, siano punibili con una pena massima di almeno quattro anni di reclusione» (lett. f).

In tema di responsabilità degli enti, inoltre, al Governo era demandato il compito di «integrare le disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, recante disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo decreto legislativo» (lett. e) e di «prevedere, ove necessario, che, in caso di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, in aggiunta alle sanzioni amministrative previste dagli articoli da 9 a 23 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, siano applicabili, per le persone giuridiche, talune delle sanzioni di cui all'articolo 9 della direttiva (UE) 2017/1371 e che tutte le sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive» (lett. h).

Prima di esaminare le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 75 del 2020, in attuazione della delega di cui alla l. n. 117 del 2019, in materia di responsabilità degli enti, occorre soffermarci su alcune questioni inerenti al rapporto tra la direttiva PIF, da un lato, e il recepimento della

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

stessa mediante la l. n. 117 del 2019, prima, e il d.lgs. n. 75 del 2020, poi, dall'altro lato.

In primo luogo, si rileva che, mentre l'art. 5 della direttiva PIF richiedeva agli Stati membri di punire l'istigazione, il favoreggiamento e il concorso nella commissione di uno dei reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea (di cui agli articoli 3 e 4), l'art. 3, lett. c), della l. n. 117/2019 si limitava a prevedere l'abrogazione delle norme che impedivano di sanzionare i reati *de quibus* a titolo di concorso o di tentativo. L'omissione di riferimenti espressi all'istigazione e al favoreggiamento non pare riconducibile ad una dimenticanza del legislatore, in quanto, da un lato, il favoreggiamento aveva già (e conserva) rilevanza penale in virtù dell'art. 378 c.p., e, dall'altro lato, l'istigazione, oltre a costituire ipotesi delittuosa autonoma, ove ricorressero i requisiti *ex art.* 414 c.p., era già (ed è tuttora) riconducibile al concorso (morale) di persone.

Quanto all'abrogazione delle norme incompatibili con la punibilità dei reati di cui agli artt. 3 e 4 della direttiva PIF a titolo di concorso, occorre rilevare che, sebbene l'art. 3 della l. n. 117 del 2019 apparisse strettamente connesso (*rectius*: indirizzato) all'art. 9 del d.lgs. n. 74 del 2000³⁰⁶, tale norma non è stata infine espunta dall'ordinamento da parte del Governo, in quanto, di fatto, non impediva di sanzionare l'emittente di fatture per operazioni inesistenti che avesse concorso con l'utilizzatore delle stesse né l'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti che avesse previamente istigato l'emittente, limitandosi ad evitare che tali soggetti subissero una duplicazione sanzionatoria, dovendo rispondere in forma diretta dei delitti di cui agli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 e in forma concorsuale, rispettivamente, dei delitti

³⁰⁶ GAMBONI G., *La nuova "manette agli evasori": quando il sonno della ragione genera mostri*, in *Diritto e Giustizia*, 7 novembre 2019 auspicava una completa revisione dell'art. 9, d.lgs. n. 74/2000.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di cui agli artt. 8 e 2 del medesimo decreto. Sul punto è stato rilevato, condivisibilmente, che «la richiesta dell'Unione Europea che sia punito come “reato” il concorso nella commissione di uno dei reati a cui si riferisce la direttiva PIF può significare solo che tutti i concorrenti debbono essere puniti, mentre si deve escludere una presa di posizione dell'Unione Europea circa il titolo di reato in base al quale i vari concorrenti vengono chiamati a rispondere del proprio contributo»³⁰⁷.

Un parziale allontanamento dalla legge delega, conforme, tuttavia, alle indicazioni di cui alla direttiva PIF, si è poi registrato anche in materia di tentativo.

Mentre l'art. 3 della legge delega pareva imporre l'abrogazione *sic et simpliciter* dell'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000, il d.lgs. n. 75 del 2020 non ha espunto dall'ordinamento l'art. 6, ma vi ha aggiunto un comma 1-*bis*, nel quale viene ammessa la punibilità, a titolo di tentativo, degli «atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro», fatta salva l'ipotesi di configurabilità del reato di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000³⁰⁸.

³⁰⁷ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 85.

³⁰⁸ Secondo VENEZIANI P., *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, cit., 3097, «non brilla per chiarezza la clausola di riserva con cui esordisce il citato comma 1-*bis* dell'art. 6: “Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8”. Pare logico limitare la portata di tale inciso al rapporto che intercorre tra art. 8 e art. 2, ma anche così restringendo il campo non è agevole stabilire quando il soggetto non debba rispondere a titolo di tentativo del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (nei limiti speciali sopra ricordati), perché il fatto integra (al tempo stesso) il reato previsto dall'art. 8. In radice, infatti, l'utilizzatore non può commettere il fatto proprio dell'emittente, salve quelle problematiche ipotesi in cui un unico soggetto, in vesti diverse, sia al tempo stesso emittente ed utilizzatore dei documenti falsi ovvero un unico soggetto concorra sia con l'emittente che con l'utilizzatore [...] Forse l'unico modo per attribuire un significato alla locuzione “Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8” è di intenderla in senso lato: il potenziale utilizzatore delle fatture non è punibile a titolo

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Così procedendo, il Governo si è conformato alla direttiva PIF (il cui ambito applicativo in materia penal-tributaria concerne le gravi frodi IVA di cui all'art. 2, comma 2) senza tradire la *ratio* sottesa al d.lgs. n. 74 del 2000, ossia «limitare la sfera penale ai fatti caratterizzati da “rilevante offensività”»³⁰⁹.

Quanto alle modifiche apportate dal d. lgs. n. 75 del 2020 in materia di responsabilità degli enti, occorre, in primo luogo, rilevare che le stesse, oltre a tradursi nell'integrazione, come vedremo, dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001, hanno interessato diverse norme del medesimo decreto. Infatti, in virtù di quanto previsto dall'art. 5 del d.lgs. n. 75 del 2020, ai *predicate crimes* di cui all'art. 24 è stato aggiunto il delitto di frode nelle pubbliche forniture, previsto e punito dall'art. 356 c.p.; inoltre, le sanzioni di cui all'art. 25 sono state estese anche ai delitti di peculato, di cui all'art. 314, comma 1, e 316, nonché di abuso d'ufficio *ex art.* 323 c.p.; infine, il d.lgs. n. 75 del 2020 ha introdotto – per mezzo dell'art. 25-*sexiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001 – tra i *predicate crimes* della responsabilità degli enti i reati di contrabbando, di cui al d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43.

di tentativo (ex artt. 56 c.p., 2 e 6 d.lg. n. 74/2000), se e nella misura in cui il fatto tentato coincida con il (contributo al) fatto dell'emissione. Si evita in tal guisa che venga reintrodotta, con lo strumento del tentativo, una forma di responsabilità del destinatario e potenziale utilizzatore delle fatture false, esclusa in base alla deroga in tema di concorso di persone nel reato ex art. 9. Peraltro, ad analoga conclusione si potrebbe arrivare anche in assenza di una disposizione ad hoc, mediante una corretta lettura dell'art. 56 c.p., che escluda un'anticipazione eccessiva della soglia del pericolo concreto. Viceversa, nel momento in cui il destinatario delle fatture le registra nelle scritture contabili ovvero le detiene a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il fatto è autonomo e distinto rispetto a quello che integra il delitto di emissione, come dimostra l'art. 2, comma 2, d.lg. n. 74/2000: le fatture (ideologicamente false) vengono utilizzate, e si concretizza quella porzione di fatto tipico che consiste nell'avvalersi delle fatture per operazioni inesistenti. Se ricorrono gli estremi speciali di cui si è detto, il tentativo di dichiarazione fraudolenta è configurabile».

³⁰⁹ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 86.

Con specifico riguardo ai reati tributari, l'art. 5 del d.lgs. n. 75 del 2020, in attuazione della l. n. 117 del 2019, ha ampliato il novero degli illeciti suscettibili di dar vita alla responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato tributario, introducendo nell'art. 25-*quinqüiesdecies* un comma 1-*bis*, secondo il quale «In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;

b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-*quater*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote».

Confrontando le indicazioni sovranazionali con il comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüiesdecies* del d.lg. n. 231/2001 si evince una peculiare discrasia: mentre tale comma richiede che la soglia di dieci milioni di euro sia investita dal dolo specifico (così riconducendola all'elemento soggettivo del reato), l'art. 2 della direttiva PIF la descrive quale componente essenziale dell'elemento oggettivo del reato. Sul tema, è stato rilevato che il comma 1-*bis* del d.lg. n. 231/2001, «lascerebbe spazio per estendere la responsabilità degli enti anche ai casi (invero presumibilmente di difficile verifica) in cui si sia agito per evadere imposte per importi non inferiori a dieci milioni di euro, integrando però un'evasione di entità inferiore (ovviamente sempre che risulti superata la soglia di punibilità contemplata per il reato che volta

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

per volta venga in considerazione). Si tratta di esito verosimilmente non voluto, dovuto ad un difetto di formulazione della norma»³¹⁰.

Quel che è certo è che la formulazione dell'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 231/2001 è più sfavorevole rispetto alle indicazioni di cui alla direttiva PIF: mentre quest'ultima subordinava la responsabilità degli enti all'effettivo verificarsi di un'evasione in materia di imposta sul valore aggiunto di almeno dieci milioni di euro, il legislatore italiano rende configurabile la responsabilità degli enti dipendente dai delitti di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater*, d.lgs. n. 74/2000 già per effetto del (mero) accertamento del perseguimento, da parte della persona fisica, di un'evasione IVA non inferiore a dieci milioni di euro.

Con il d.lgs. n. 75 del 2020, inoltre, ai *predicate crimes* di cui al comma 1-*bis*, come a quelli di cui al comma 1, divengono applicabili sia l'aumento di un terzo della sanzione pecuniaria, in caso di conseguimento da parte dell'ente di un profitto di rilevante entità, sia le sanzioni interdittive di cui all'art. 9, lett. c), d) ed e) del d.lgs. n. 231 del 2001.

³¹⁰ Così LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 303 (nota n. 215). In tema anche VENEZIANI P., *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, cit., 3101.

CAPITOLO II

L'ultimo tassello del mosaico: l'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

1. La disciplina della responsabilità degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001: natura e criteri di imputazione (cenni); 2. L'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001: i *predicate crimes* di riferimento; 2.1. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; 2.2. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; 2.3. Il delitto di dichiarazione infedele; 2.4. Il delitto di omessa dichiarazione; 2.4.1. Esterovestizione e illecito *ex art. 25-*quinqüesdecies**, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. n. 231/2001; 2.4.2. Stabile organizzazione occulta e illecito *ex art. 25-*quinqüesdecies**, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. n. 231/2001; 2.5. Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; 2.5.1. Frodi carosello e responsabilità degli enti *ex art. 25-*quinqüesdecies**, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 231/2001; 2.6. Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili; 2.7. Il delitto di indebita compensazione; 2.8. Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

1. La disciplina della responsabilità degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001: natura e criteri di imputazione (cenni)

Il d.l. n. 124 del 2019, come convertito, con modifiche, in l. n. 157 del 2019 e, in un secondo momento, con il d.lgs. n. 75 del 2020, ha sancito l'ingresso dopo poco meno di vent'anni dei reati tributari nell'orizzonte del d.lgs. n. 231 del 2001. Infatti, per effetto

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'introduzione – e della successiva integrazione – dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001, gli enti destinatari del medesimo decreto

¹ possono ora rispondere anche di illeciti amministrativi dipendenti dai delitti di cui agli artt. 2, 3, 8, 10, 11, nonché 4, 5 e 10-*quater* (rispetto a questi ultimi, la responsabilità degli enti è, però, configurabile solo ove commessi «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro»).

In particolare, in tanto gli enti, quali «non umani abitanti del pianeta»², potrebbero essere chiamati a rispondere degli illeciti amministrativi³ dipendenti dai summenzionati delitti tributari in quanto

¹ Trattasi – ex art. 1, d.lgs. n. 231/2001 – degli enti forniti di personalità giuridica e delle società e associazioni anche prive di personalità giuridica. Il decreto non trova, invece, applicazione nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, degli altri enti pubblici non economici nonché degli enti che svolgano funzioni di rilievo costituzionale». Per un'attenta analisi dei profili problematici connessi all'individuazione dei soggetti destinatari del decreto: SCAROINA E., *Principi generali*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, (in particolare) 74-99.

² Tale suggestiva espressione è stata utilizzata (sebbene facendo riferimento alle sole persone giuridiche) da GALGANO F., *Persona giuridica*, in *D. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1995, 393.

³ La questione della natura della responsabilità degli enti è oggetto di una letteratura assai vasta. In particolare, per la tesi della natura non solo formalmente, ma anche sostanzialmente amministrativa si rinvia, *ex multis*, a: PALAZZO F., *Corso di diritto penale. Parte generale*, Torino, 2006, 47 ss.; SELVAGGI N., *L'interesse dell'ente collettivo quale criterio di ascrizione della responsabilità da reato*, Napoli, 2006, (in particolare) 51 ss.; LATTANZI G., *Premessa*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2005, VI; COCCO C., *L'illecito degli enti dipendente da reato ed il ruolo dei modelli di prevenzione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2004, 1, 90 ss.; RUGGIERO G., *Capacità penale e responsabilità degli enti. Una rivisitazione della teoria dei soggetti nel diritto penale*, Torino, 2004, 304 ss.; MARINUCCI G., «Societas puniri potest»: uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, 4, 1193 ss.; ROMANO M., *La responsabilità amministrativa degli enti, società, associazioni: profili generali*, in *Riv. soc.*, 2002, 2-3, 393 ss. In giurisprudenza: Cass. pen., Sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, cit.; Cass. pen., Sez. un., 23 giugno 2011 (dep. 22 settembre 2011), n. 34476, in www.iusexplorer.it.

Per la natura penale della responsabilità degli enti, si considerino: EPIDENDIO T.E., *I principi costituzionali e internazionali e la disciplina punitiva degli enti*, in BASSI A.-EPIDENDIO T.E., *Enti e responsabilità da reato*, Milano, 2006, 451 ss.; PADOVANI T.,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Il nome dei principi e il principio dei nomi: la responsabilità "amministrativa" delle persone giuridiche, in (a cura di) DE FRANCESCO G., *La responsabilità degli enti: un nuovo modello di giustizia "punitiva"*, Torino, 2004, in particolare 13 (ove l'Autore afferma espressamente che «il clima che si respira nel D.Lgs. 231/2001 è quello di un angolo del bosco penale»); AMARELLI G., *Mito giuridico ed evoluzione della realtà: il crollo del principio societas delinquere non potest*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 4, 941 ss.; CARMONA A., *Premesse a un corso di diritto penale dell'economia*, Padova, 2002, 208; MANNA A., *La c.d. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: un primo sguardo d'insieme*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2002, 3, 501 ss.; PIERGALLINI C., *Societas delinquere et puniri non potest: la fine tardiva di un dogma*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2002, 3, 571 ss.; DE VERO G., *Struttura e natura giuridica dell'illecito di ente collettivo dipendente da reato. Luci ed ombre nell'attuazione della delega legislativa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 4, 1126 ss.; PALIERO C.E., *Il d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231: da ora in poi, societas delinquere (et puniri) potest*, in *Corr. giur.*, 2001, 7, 845 ss. In giurisprudenza, *ex multis*: Cass. pen., Sez. un., 27 marzo 2008 (dep. 2 luglio 2008), n. 26654, cit., nonché Cass. pen., Sez. II, 20 dicembre 2005 (dep. 30 gennaio 2006), n. 3615, in www.iusexplorer.it, ove si afferma che «ad onta del "nomen iuris", la nuova responsabilità, nominalmente amministrativa, dissimula la sua natura sostanzialmente penale; forse sottaciuta per non aprire delicati conflitti con i dogmi personalistici dell'imputazione criminale, di rango costituzionale (art. 27 Cost.); interpretabili in accezione riduttiva, come divieto di responsabilità per fatto altrui, o in una più variegata, come divieto di responsabilità per fatto incolpevole».

La tesi del *tertium genus* è sostenuta in dottrina, tra gli altri, da: AMBROSETTI E.M., *Soggetti e responsabilità individuale e collettiva*, in MEZZETTI E.-RONCO M.-AMBROSETTI E.M., *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2016, 37 ss.; FLORA G., *Le sanzioni punitive nei confronti delle persone giuridiche: un esempio di "metamorfosi" della sanzione penale?*, in *Dir. pen. e proc.*, 2003, 11, 1398; PULITANÒ D., *La responsabilità "da reato" degli enti: i criteri d'imputazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, 2, 417. Tale tesi è, infine, prevalsa in giurisprudenza: nella nota pronuncia *ThyssenKrupp* [Cass. pen., Sez. un., 24 aprile 2014 (dep. 18 settembre 2014), n. 38343, cit., – "anticipata, però, da Cass. pen., Sez. IV, 18 febbraio 2010 (dep. 16 luglio 2010), n. 27735, in www.iusexplorer.it], infatti, le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno affermato che «senza dubbio, il sistema di cui si discute costituisce un *corpus* normativo di peculiare impronta, un *tertium genus*, se si vuole. Colgono nel segno, del resto, le considerazioni della Relazione che accompagna la normativa in esame quando descrivono un sistema che coniuga i tratti dell'ordinamento penale e di quello amministrativo nel tentativo di contemperare le ragioni dell'efficienza preventiva con quelle, ancor più ineludibili, della massima garanzia. Parimenti non è dubbio che il complesso normativo in esame sia parte del più ampio e variegato sistema punitivo; e che abbia evidenti ragioni di contiguità con l'ordinamento penale per via, soprattutto, della connessione con la commissione di un reato, che ne costituisce il primo presupposto, della severità dell'apparato sanzionatorio, delle modalità processuali del suo accertamento».

Infine, finanche di *quartum genus* parla poi VINCIGUERRA S., *Quale specie di illecito?*, in VINCIGUERRA S.- CERESA GASTALDO M.- ROSSI A., *La responsabilità dell'ente per il reato commesso nel suo interesse (D.Lgs. n. 231/2001)*, Padova, 2004, 183 ss. In senso critico rispetto a tale tesi si esprime: DE SIMONE G., *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d'imputazione*, in *Dir. pen. cont.*, 28 ottobre 2012, 9-10.

Per un inquadramento generale delle ragioni alla base delle tesi sopra prospettate si rinvia a: DE MAGLIE C., *L'etica e il mercato. La responsabilità penale delle società*,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ricorrano specifici presupposti (che, di fatto, riproducono, sul piano della responsabilità degli enti, l'elemento oggettivo e l'elemento soggettivo che costituiscono *essentialia delicti* nell'ambito della responsabilità penale delle persone fisiche⁴).

In particolare, affinché l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 sia configurabile, è necessario che un soggetto qualificato⁵ commetta, nell'interesse o a vantaggio

Milano, 2002, 327 ss.; DI GIOVINE O., *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2005, 10 ss.; PELISSERO M., *Principi generali*, cit., 161 ss.; SCAROINA E., *Societas delinquere potest. Il problema del gruppo di imprese*, cit., 116 ss. (in particolare: 121-131). Quest'ultima Autrice evidenzia che «nel testo del decreto spesso, *freudianamente*, il legislatore parla espressamente di una responsabilità “da reato” dell'ente: l'art. 2 (principio di legalità) precisa infatti che “l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se [...]”; l'art. 3 (successione di leggi) dispone che “l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto che secondo una legge posteriore non costituisce più reato [...]”; l'art. 5 (responsabilità dell'ente) precisa addirittura che “l'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio”; l'art. 21 (pluralità di illeciti) prevede che “quando l'ente è responsabile in relazione ad una pluralità di reati [...]”; ancora, in tema di trasformazione, “resta ferma la responsabilità per i reati commessi anteriormente”, nel caso di fusione “l'ente che ne risulta risponde dei reati commessi anteriormente” (artt. 28-30)» [così SCAROINA E., *Societas delinquere potest. Il problema del gruppo di imprese*, cit., 121 (nota 112)]. Invero, la “contaminazione penalistica” che, a dispetto del *nomen iuris*, caratterizza la responsabilità amministrativa degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001 è, ad ogni modo, evincibile anche (e soprattutto) dall'arsenale sanzionatorio predisposto dal legislatore: non bisogna, infatti, dimenticare che, nella disciplina della responsabilità degli enti, sopravvive ancora una vera e propria pena capitale (in tema MEZZETTI E., *L'enticidio: una categoria penalistica da ricostruire ed una conseguenza per l'azienda da evitare*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 1, 137 evidenzia che «sia forme prolungate di interdizione del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, che l'interdizione dall'esercizio di un'attività che comporta la revoca ovvero la sospensione delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali allo svolgimento dell'attività (art. 14, co. 2 d.lgs. n. 231), oppure il commissariamento giudiziale (art. 15 stesso d.lgs.), ma anche rilevanti sanzioni pecuniarie amministrative (art. 10), per non parlare della confisca (e del sequestro preventivo in sede cautelare) (art. 19 e 53 d.lgs. n. 231) possono costituire forme sanzionatorie tali da decretare, se mal governate o intempestive, la crisi irreversibile dell'impresa, o, comunque, concorrere alla sua accelerazione»).

⁴ In tema, *ex multis*: DE MAGLIE C., *L'etica e il mercato. La responsabilità penale delle società*, cit., 341 ss.

⁵ *Ex multis*: BARTOLI R., *Il criterio di imputazione oggettiva*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 178-182; LOTTINI R., *I criteri di imputazione oggettiva: i soggetti che impegnano la responsabilità dell'ente e il criterio dell'interesse o del vantaggio*, in (a cura di) CADOPPI A.-

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'ente⁶, uno dei reati tributari ivi previsti⁷, nonché (e soprattutto) che

CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, II, Milano, 2019, 2899 ss.; DI GIOVINE O., *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2005, (in particolare) 56 ss.; VENEZIANI P., *Art. 5. Responsabilità dell'ente*, in (a cura di) CADOPPI A.-GARUTI G.-VENEZIANI P., *Enti e responsabilità da reato*, Milano, 2010, 103 ss.

⁶ Sul punto: BARTOLI R., *Il criterio di imputazione oggettiva*, cit., 186-193, il quale esamina (194-195) la natura "sovraordinata" dell'interesse rispetto al vantaggio, sulla base di quanto previsto dal secondo comma dell'art. 5, d.lgs. n. 231/2001, il quale, come chiarisce la Relazione al decreto, «stigmatizza il caso di "rottura" dello schema di immedesimazione organica; si riferisce cioè alle ipotesi in cui il reato della persona fisica non sia in alcun modo riconducibile all'ente perché non realizzato neppure in parte nell'interesse di questo», sicché «il giudice non dovrà neanche verificare se la persona morale abbia per caso tratto un vantaggio». In senso critico si esprime DI GIOVINE O., *La responsabilità degli enti: lineamenti di un nuovo modello di illecito punitivo*, in (a cura di) MANNA A., *Diritto penale e impresa: un rapporto controverso*, Milano, 2004, 489.

⁷ Come noto, non ogni reato previsto dall'ordinamento è suscettibile di determinare una responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231/2001, bensì unicamente uno dei reati espressamente previsti dal legislatore quali *predicate crimes* della responsabilità degli enti [sul punto: GULLO A., *La disciplina del tentativo*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 359 ss.].

Come evidenzia SEVERINO P., *L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 126, «Il 'Decreto 231', nella sua versione originaria, circoscriveva infatti il *genus* dei reati presupposto della responsabilità dell'ente a talune ipotesi criminose a tutela della pubblica amministrazione – il riferimento è ai delitti di indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico, nonché ai delitti di corruzione». Preme rilevare che il contrasto alla *maladministration*, per mezzo della responsabilizzazione degli enti, sia stato recentemente rafforzato mediante introduzione, all'interno dell'art. 25 del d.lgs. n. 231/2001, anche dei seguenti delitti, purché offensivi degli interessi finanziari dell'Unione europea: peculato (*ex art. 314, comma 1, c.p.*) e peculato mediante profitto dell'errore altrui (*ex art. 316 c.p.*), nonché abuso d'ufficio (*ex art. 323 c.p.*). Sul punto: AMARELLI G., *Il catalogo dei reati presupposto del d.lgs. n. 231/2001 quindici anni dopo. Tracce di una razionalità inesistente*, in *Legisl. pen.*, 23 maggio 2016; PIERGALLINI C., *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010, 211 ss.

Preme, tuttavia, rilevare, guardando all'ordinamento francese, che l'art. 121-2 del codice penale francese prevede che tutte le persone giuridiche diverse dallo Stato siano penalmente responsabili, *par ricochet*, di qualsiasi reato commesso, per loro conto, da organi o rappresentanti delle stesse [in tema, *ex multis*: BOULOC B., *Droit pénal général*, Parigi, 2015, 278 ss.; TRICOT J., *Le droit pénal à l'épreuve de la responsabilité des personnes morales: l'exemple français*, in *Rev. sc. crim.*, 2012, 1, 19 ss.; DESPORTES F.-LE GUNEHEC F., *Droit pénal général*, Parigi, 2009, 540 ss. Quanto alla dottrina italiana, si rinvia a: DE SIMONE G., *Profili di diritto comparato*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 24 ss.; MONGILLO V., *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

all'ente possa essere mosso un rimprovero di colpevolezza, in ragione di «un deficit dell'organizzazione o dell'attività, rispetto ad un modello di diligenza esigibile dalla *societas* nel suo insieme»⁸.

Torino, 2018, 217 ss. Con specifico riguardo, poi, alla scelta francese di assogettare a responsabilità anche gli enti territoriali: FIDELBO G., *Enti pubblici e responsabilità da reato*, in *Cass. pen.*, 2010, 12, 4080].

⁸ LOTTINI R., *I criteri di imputazione oggettiva: i soggetti che impegnano la responsabilità dell'ente e il criterio dell'interesse o del vantaggio*, cit., 2934.

Analogie e differenze tra il regime di *corporate compliance* italiano e il modello statunitense sono esaminate da: DE MAGLIE C., *Alla ricerca di un "effective compliance program": venticinque anni di esperienza statunitense*, in *Criminalia*, 2016, 375 ss.; DONINI M., *Un nuovo medioevo penale? Vecchio e nuovo nell'espansione del diritto penale economico*, in *Cass. pen.*, 2003, 6, 1808 ss.; FLICK G. M., *Globalizzazione dei mercati e globalizzazione della giustizia*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 591 ss.; MAZZACUVA F., *La diversione processuale per gli enti collettivi nell'esperienza anglo-americana. Alcuni spunti de jure condendo*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2016, 2, 80 ss.; MONGILLO V., *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, cit., 276 ss. Per le note di originalità che caratterizzano il modello italiano si rinvia a GOBERT J.-PUNCH M., *Rethinking Corporate Crime*, Londra, 2003, 108 (i quali parlano finanche di "*Lessons from Italy*"), nonché a NIETO M., *El art. 31 bis del código penal y las reformas sin estreno*, in *Diario de la ley*, 2014, 8248, 9 ss.

Per un'analisi delle principali questioni esegetiche connesse al criterio soggettivo di imputazione della responsabilità all'ente: DI GIOVINE O., *Il criterio di imputazione soggettiva*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 203 ss.; FIDELBO G., *L'accertamento dell'idoneità del modello organizzativo in sede giudiziale*, in (a cura di) STILE A.-MONGILLO V.-STILE G., *La responsabilità da reato degli enti collettivi: a dieci anni dal d.lgs. n. 231/2001*, Napoli, 2013, 179 ss.; FIORELLA A.-SELVAGGI N., *Compliance programs e dominabilità "aggregata" del fatto. verso una responsabilità da reato dell'ente compiutamente personale*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2014, 3-4, 105 ss.; GULLO A., *I modelli organizzativi*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 241 ss.; PALIERO C.E.-PIERGALLINI C., *La colpa di organizzazione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2006, 3, 167 ss.; PIERGALLINI C., *I modelli organizzativi*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2005, 153 ss.; PIERGALLINI C., *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 4, 530 ss.

Sebbene sia certamente da elogiare «l'apprezzabile sforzo compiuto dal legislatore per rendere il nuovo modello di responsabilità compatibile con il principio di colpevolezza, esigenza dettata dalla comprensibile preoccupazione di superare le riserve dottrinali in merito alla stessa configurabilità di una responsabilità degli enti in ambito penale» (SCAROINA E., *Societas delinquere potest. Il problema del gruppo di imprese*, cit., 147), tuttavia, non si può omettere di rilevare che l'irresponsabilità "promessa" dagli artt. 6 e 7, d.lgs. n. 231/2001 (limitatamente alle ipotesi di adozione ed efficace attuazione, prima della commissione del *predicate crime*, di un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi) si rivela, purtroppo, nella prassi, una chimera, sicché gli enti sono, infine,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Passiamo, quindi, ad esaminare le singole fattispecie suscettibili

fortemente scoraggiati a conformarsi alle previsioni di *corporate compliance* di cui al decreto 231.

Le ragioni dell'ineffettività del sistema sono diverse. Tra di esse, assume particolare rilievo la tendenza giurisprudenziale a giudicare la colpa d'organizzazione dell'ente secondo la logica del *post hoc, ergo propter hoc*, dunque desumendola dal mero verificarsi del reato, come anche lo scetticismo dello Stato (*recte*: del giudice) verso le regole auto-normate⁸ contenute nei modelli di organizzazione gestione e controllo del rischio reato adottati dagli enti.

Quanto alle conseguenze della summenzionata tendenza giurisprudenziale, D'ARCANGELO F., *Il sindacato giudiziale sui modelli organizzativi nel contesto attuale*, in (a cura di) BORSARI R., *Itinerari di diritto penale dell'economia*, Padova, 2018, 347, dopo aver premesso che «Il rischio spesso evocato, e talora inveratosi, è che il sindacato giudiziale sul modello organizzativo divenga un *ex post facto law* nel quale l'ente risponde per qualsiasi ragione (e, dunque, senza ragione)», rileva che «Per tale ragione attualmente la grande maggioranza dei processi in tema di responsabilità da reato degli enti viene definita mediante il ricorso a patteggiamento; il costo della sanzione, al fine di evitare le maggiori incertezze e i maggiori costi conseguenti ad un giudizio di merito, viene deliberatamente assunto dall'ente e traslato sui prezzi». In tema, PIERGALLINI C., *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, cit., 534 evidenzia, inoltre, che «Il descritto scenario spinge, inevitabilmente, soprattutto gli enti di medie dimensioni, ad accordare privilegio alla funzione riparatoria del modello, che non offre l'impunità ma somministra premi vantaggiosi. Tutto sommato, per questa via, si staglia un significativo legame con l'idea di una "colpevolezza reattiva", che aggalla post-factum, chiamata a comprovare la volontà dell'ente di riorganizzare il suo agire in direzione della legalità. Occorre, così, riconoscere che il *telos* - la prevenzione - risente di una vistosa amputazione».

In relazione allo scetticismo dello Stato verso forme di autoregolazione privata, sono particolarmente interessanti le considerazioni di CENTONZE F., *Responsabilità da reato degli enti e agency problems. I limiti del d.lgs. n. 231 del 2001 e le prospettive di riforma*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 3, 946, secondo il quale «L'attuale regolamentazione della responsabilità degli enti in Italia ricorda il dilemma del prigioniero. I due principali attori, lo Stato e l'impresa privata, sono entrambi interessati a cooperare per soddisfare i rispettivi fini: il primo si propone di prevenire e di reprimere la criminalità economica e può farlo efficacemente soltanto attraverso la collaborazione dell'impresa; quest'ultima, a sua volta, vuole minimizzare il rischio di incorrere in responsabilità e tale obiettivo può essere conseguito solo attraverso una trasparente adesione alle regole dell'ordinamento e un convinto percorso di autocontrollo. In pratica però, in mancanza di un patto "credibile" tra i due attori, le strade finiscono per divergere». Parimenti meritevoli di menzione sono le riflessioni di espresse (con riguardo ai codici etici, ma suscettibili di applicazione in relazione ai modelli di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato) da IRTI N., *Due temi di governo societario (responsabilità 'amministrativa' - codici di autodisciplina)*, in *Giur. comm.*, 2003, 6, 699, il quale sostiene che «Si scrive e si dice che questi codici derivano da libera scelta delle imprese, costituiscono espressione di autonomia, e in qualche modo si contrappongono alle norme dettate da autorità esterne. E, così dicendo e scrivendo, forse si afferma il vero; ma vero è altresì che quelle norme, una volta poste, e conosciute o conoscibili dal pubblico, assumono un alto grado di oggettività, si fanno esterne al soggetto, e lo vincolano al pari di qualsiasi altra norma. Insomma — e così concludo — la posizione di una norma non è mai innocua: essa esprime una «libertà» che si perde nel momento stesso in cui si esercita».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di determinare la responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

Si anticipa sin d'ora che particolare attenzione sarà dedicata – in ragione dei delicati profili problematici che vengono in considerazione – alla configurabilità della responsabilità degli enti per illecito amministrativo dipendente dal delitto di omessa dichiarazione, in relazione a ipotesi di esterovestizione societaria o di stabile organizzazione occulta, nonché alla possibilità di ravvisare una responsabilità degli enti per illecito amministrativo dipendente dal delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti (nonché per illecito amministrativo dipendente dalla speculare fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) in relazione a ipotesi di frode carosello.

2. L'art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. n. 231/2001: i predicate crimes di riferimento

2.1. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Iniziamo la nostra analisi dal delitto dichiarativo fraudolento previsto e punito dall'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000. Quest'ultimo, a seguito di tre rilevanti modifiche⁹, risulta attualmente così formulato:

⁹ In primo luogo, l'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. a) del d.l. n. 138 del 2011 ha abrogato il terzo comma dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, il quale prevedeva una circostanza attenuante applicabile nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse inferiore a trecento milioni di lire. In secondo luogo, l'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 158 del 2015 ha soppresso l'aggettivo "annuali", precedentemente inserito nella norma al fine di delimitare il *genus* delle dichiarazioni rilevanti. Infine, l'art. 39, comma 1, lett. a) e b) del d.l. n. 124 del 2019 ha inasprito il trattamento sanzionatorio comminato per il delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 (portando la pena minima, di un anno e sei mesi, a quattro anni e la pena massima, di sei anni, a otto anni) e ha introdotto, contestualmente, una circostanza attenuante applicabile laddove

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

«1. 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. 2. 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. 2-bis. 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».

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti costituisce un reato proprio¹⁰. Poiché il sistema fiscale italiano è «improntato al principio dell'autodichiarazione»¹¹, sicché spetta al contribuente procedere, in sede di dichiarazione, alla liquidazione delle imposte dovute, il delitto in esame non può che essere commesso da colui che, appunto, sia

l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a euro centomila (prevedendo per essa la medesima pena originariamente comminata per il reato base, ovvero la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni).

¹⁰ Come evidenziato da Cass. pen., Sez. III, 15 novembre 2019 (dep. 20 gennaio 2020), n. 1998, in *www.iusexplorer.it*, «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, *recte* sia titolare dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi o ai fini IVA». Inoltre, «il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. c), dispone chiaramente che per "dichiarazione" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, così escludendo ogni possibilità di far valere queste posizioni di sostanziale intermediazione come situazioni di estraneità rispetto alle responsabilità che con le dichiarazioni sono assunte». Di fattispecie quantomeno a soggettività ristretta parla RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in (a cura di) BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 188.

¹¹ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 338. Sul dovere di dichiarazione: MARTINI A., *La tutela penale della "prestazione imposta"*, Torino, 2007, 113-117.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

chiamato a presentare e sottoscrivere la dichiarazione *ex artt. 2 e 73 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917* (limitatamente alle imposte dirette) ed *ex art. 17 del d.P.R. 26 ottobre 1973, n. 633* (in relazione all'imposta sul valore aggiunto)¹².

¹² Secondo l'art. 2, d.P.R. 917/1986 «1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. 2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. 2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

Quanto all'art. 73 del d.P.R. n. 917/1986, i primi tre commi prevedono che «1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato ; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato; d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. 2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali. 3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell' articolo 168-bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Soffermandoci sulla condotta tipica del delitto, preme rilevare che essa è complessa, avendo il delitto struttura bifasica: all'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti deve, infatti, seguire la presentazione della dichiarazione caratterizzata dall'indicazione di elementi passivi fittizi, la quale determina il perfezionamento del reato¹³.

Quanto alla prima fase della condotta tipica, ossia l'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, essa può consistere, come evincibile dal secondo comma dell'art. 2, tanto nella registrazione nelle scritture contabili obbligatorie quanto nella detenzione, a fini probatori, dei documenti di cui all'art. 1, lett. a) del d.lgs. n. 74 del 2000, ovverosia «le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi»¹⁴. Le operazioni rilevanti, accomunate dalla descrizione falsata di quanto avvenuto *in rerum natura*, sono riconducibili alla seguente tripartizione: inesistenza oggettiva (totale o parziale), inesistenza oggettiva speciale (sovrapproduzione) e

In materia di imposta sul valore aggiunto, infine, secondo il primo comma dell'art. 17 del d.P.R. n. 633/1973, «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo».

¹³ Così, *ex multis*, Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010, (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235, cit. In dottrina v. RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 192.

¹⁴ «Volendo esemplificare, e senza alcuna pretesa di esaustività, il concetto abbraccia, quindi [...] i documenti chiamati a sostituire, per talune categorie di contribuenti, le fatture, quali ad esempio le ricevute fiscali (art. 8, l. 10.5.1976, n. 249) e gli scontrini fiscali (art. 1, l. 26.1.1983, n. 18)» (Così LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 214).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

inesistenza soggettiva¹⁵.

Quanto all'inesistenza oggettiva, rilevante ai fini di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, preme evidenziare che, mentre una parte della dottrina vi riconduce anche le operazioni non correttamente qualificate ovvero relativamente simulate (inesistenza giuridica)¹⁶, altra parte della

¹⁵ DI AMATO A., *Diritto penale dell'impresa*, cit., 483. Per un'analisi della tripartizione dottrina si rinvia a RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 194-197, nonché a LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 222-232. Sulla pari rilevanza, ai fini della configurabilità del delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, di inesistenza oggettiva e soggettiva v., *ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 18 ottobre 2018 (dep. 29 gennaio 2019), n. 4236, in *www.iusexplorer.it*, ove si evidenzia che la norma incriminatrice di riferimento, «nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo». Ad ogni modo, come evidenziato da NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 57, l'inesistenza dell'operazione deve essere tenuta distinta dall'invalidità della stessa: «l'operazione, cioè, non può considerarsi “non realmente effettuata” solo perché il contratto cui si connette è nullo od annullabile (il problema ha avuto modo di porsi [...] con riferimento al *lease back*, del quale la giurisprudenza civile aveva per un certo periodo di tempo ritenuto la nullità sotto il profilo della violazione del divieto di patto commissorio). Del pari, il giudizio di “inesistenza” dell'operazione non può essere la risultante di un sindacato di congruità della stessa».

¹⁶ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 57. Per GENNAI S.-TRAVERSI A., *Reati tributari*, in (a cura di) GENNAI S.-TRAVERSI A., *Diritto penale commerciale*, Padova, 2017, 187, una «operazione si considera [...] “giuridicamente inesistente” quando nella fattura o altro documento viene attestato il compimento di un negozio giuridico (apparente) diverso da quello realmente intercorso tra le parti (c.d. “negoziato dissimulato”)». Come nel caso in cui, ad esempio, nella fattura sia indicato un determinato corrispettivo come dovuto per prestazione di servizi, mentre lo è per interessi relativi ad un contratto di mutuo, oppure sia indicata come provvigione per mediazione quella che è, invece, la caparra confirmatoria concernente un contratto di compravendita. Non è detto, però, che ogniquale volta non risulti correttamente qualificato il rapporto giuridico cui l'operazione si riferisce, ricorra un'ipotesi penalmente rilevante di giuridica inesistenza oggettiva dell'operazione medesima, poiché, essendo il delitto in questione punibile solamente in presenza del fine specifico di evasione, l'erronea o, al limite, anche la falsa indicazione della causale dell'operazione ad altri scopi non rileva per la configurabilità del reato in oggetto». In tema, LA ROSA A., *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 444, richiamando l'orientamento giurisprudenziale maggioritario sul tema (*ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 20 giugno 2012, (dep. 17 luglio 2012), n. 28619, in *www.iusexplorer.it*), rileva che «se la funzione della fattura è quella di descrivere i contenuti e le caratteristiche di una determinata operazione, tutte le volte in cui il reale assetto del rapporto negoziale non trova corretta rappresentazione sul piano cartolare, si è in presenza di

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dottrina nega quest'ultima eventualità¹⁷.

Anche in merito alla rilevanza dell'uso di fatture o altri documenti per operazioni soggettivamente inesistenti, ai fini della configurabilità del delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, si registrano due opposti orientamenti giurisprudenziali. Secondo un primo indirizzo, minoritario, «ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 2, in ordine all'evasione delle imposte sui redditi, rilevano solo le operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero quelle relative alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, e non anche le operazioni soggettivamente inesistenti, quando cioè l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e tuttavia non vi sia corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura e il soggetto che abbia erogato la prestazione»¹⁸. Secondo altro orientamento, «l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti,

una fattura che documenta un'operazione falsa, ossia diversa da quella che è stata realmente effettuata». Secondo ALDROVANDI P., *Le definizioni fornite dall'art. 1*, cit., 628, in caso di inesistenza giuridica, «quell'operazione economica, la cui rappresentazione viene fornita nel documento fiscale, non esiste nella realtà: in breve, anche l'inesistenza giuridica sembra, per lo più, risolversi in un'inesistenza materiale. In altre parole, [...] l'operazione documentata risulta diversa da quella reale, non solo sotto il profilo della qualificazione giuridica, ma anche sotto quello degli aspetti economici sostanziali sottesi alla qualifica stessa».

¹⁷ DI AMATO A., *Diritto penale dell'impresa*, cit., 484. Secondo l'Autore, le ipotesi di inesistenza giuridica dell'operazione indicata in fattura o in altri documenti, aventi pari rilievo probatorio, sarebbero riconducibili al diverso delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto e punito dall'art. 3, d.lgs. 74/2000. In tal senso pare propendere anche FORTE G., *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 763, il quale, pur dando atto dell'esistenza di «un orientamento più rigoroso che riconduce nella portata applicativa della norma ogni tipo di divergenza fra realtà commerciale e l'espressione documentale di essa», ritiene maggiormente condivisibile l'opposto orientamento che riconduce a tale delitto «solo ad operazioni non realmente effettuate, vale a dire quelle materialmente inesistenti perché non venute in essere "in rerum natura"».

¹⁸ Così Cass. pen., Sez. III, 24 gennaio 2019 (dep. 17 aprile 2019), n. 16768, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dal D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo»¹⁹.

Parimenti controversa è la natura della falsità che dovrebbe caratterizzare le fatture (e i documenti aventi pari rilievo probatorio), affinché il loro utilizzo renda configurabile il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Mentre una certa corrente dottrina (condivisa dalla giurisprudenza più recente) riconduce all'ipotesi delittuosa in esame sia l'utilizzo di fatture materialmente false sia l'utilizzo di fatture ideologicamente false²⁰, altro indirizzo esegetico considera rilevante, ai

¹⁹ Cass. pen., Sez. III, 29 ottobre 2019 (dep. 12 dicembre 2019), n. 50362, in www.iusexplorer.it.

²⁰ Come rileva FORTE G., *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 765, «Le fatture e gli altri documenti devono essere falsi. La falsità di può esprimere sia come falsità ideologica [sia] come falsità materiale. La prima ricorre quando il documento o la fattura sia stato effettivamente formato dal soggetto che risulta esserne l'emittente e non abbia subito alterazioni, ma attestati fatti non corrispondenti al vero. La falsità materiale si configura allorché il documento sia stato formato da un soggetto diverso dall'emittente ovvero nel caso [in cui] il documento originale e veritiero sia stato alterato ad es. nell'importo indicato».

In dottrina v. RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 192. In giurisprudenza, Cass. pen., Sez. III, 6 novembre 2019 (dep. 3 febbraio 2020), n. 4399, in www.iusexplorer.it, evidenzia che «l'utilizzo, ai fini dell'indicazione di elementi passivi fittizi, di fatture false non solo sotto il profilo ideologico, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, ma anche sotto il profilo materiale, perché apparentemente emesse da ditta in realtà inesistente o, come nel caso in esame, alterate dall'utilizzatore, integra il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, comma 1, e non già la diversa fattispecie di cui all'art. 3 [...]. Si tratta di orientamento fondato su una corretta e condivisibile esegesi delle fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2, 3 e 4 mediante la quale è stato sottolineato che ciò che rileva ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 sono soltanto l'inesistenza della operazione e il mezzo indicato per commettere la frode, che, stante la sua maggiore efficacia probatoria fiscale, incide sulla possibilità di un rapido ed agevole accertamento (tanto che per questa fattispecie il legislatore non ha fissato una soglia di evasione per la punibilità), mentre non rilevano le modalità e la natura della falsità della attestazione, ossia che il

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fini della configurabilità del delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, il solo falso ideologico²¹, relegando le ipotesi di falsità materiale all'ambito applicativo del delitto di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000.

La seconda fase della condotta tipica del delitto consiste nella presentazione della falsa dichiarazione avvalendosi della

documento sia stato riempito con contenuto falso da chi risulta emittente, o che sia stato alterato successivamente da altri, o che sia stato contraffatto con l'indicazione di un emittente inesistente o comunque diverso da quello indicato, in quanto ai fini della offensività della condotta e della tutela dell'interesse protetto queste ipotesi appaiono equivalenti, cosicché una interpretazione che - senza un sicuro fondamento normativo - portasse a distinguere tra le stesse e ad escludere il reato soltanto per alcune di esse in considerazione del tipo e della natura della falsità, configurerebbe un sistema manifestamente irrazionale».

²¹ In dottrina, in tal senso si esprimono LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 215; Secondo gli Autori, tale interpretazione restrittiva troverebbe diverse conferme normative. In particolare, secondo i fautori di tale tesi, poiché secondo l'art. 21, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, «la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente», il termine “emessi” previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 presupporrebbe che fatture e documenti provengano da un soggetto diverso dall'utilizzatore e, pertanto, la sola falsità rilevante non potrebbe che essere quella ideologica. In senso analogo: NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000*, n. 74, cit., 50.

Alle medesime conclusioni parrebbe potersi pervenire esaminando la normativa del 1982, la quale incriminava il falso materiale e il falso ideologico in due distinte norme, ovvero, rispettivamente, le lett. a) e d) dell'art. 4 del d.l. n. 429 del 1982, convertito, con modifiche, in l. n. 516 del 1982. Dall'omessa riproduzione del testo della lett. a) della norma citata nell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, parrebbe doversi evincere la volontà legislativa di riconoscere rilevanza al solo falso ideologico.

Di particolare interesse ci paiono, infine, le critiche dottrinarie all'equiparazione giurisprudenziale di falso ideologico e falso materiale. In particolare, secondo LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 218, «nel caso in cui la fattura risulti falsa solo ideologicamente, e sia quindi genuina (vi sia cioè coincidenza tra autore reale e autore apparente), le risultanze della documentazione fiscale del contribuente che abbia utilizzato la falsa fattura a sostegno della propria dichiarazione fraudolenta troveranno riscontro e conferma nella documentazione contabile dell'emittente: si è quindi in presenza di un comportamento dotato di una particolare capacità decettiva, che ne giustifica l'estrapolazione dal novero delle residue ipotizzabili condotte fraudolente (rilevanti ex art. 3), e la valorizzazione nella peculiare prospettiva di cui all'art. 2; previsione, quest'ultima, nella quale proprio il peculiare disvalore d'azione connesso alla capacità decettiva del mezzo impiegato è alla base della scelta di disancorare la rilevanza penale della condotta del contribuente dall'integrazione delle soglie rapportate all'imposta evasa e agli elementi attivi sottratti a imposizione».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

documentazione di cui sopra²², ossia riportando nella dichiarazione stessa elementi passivi fittizi, i quali trovano conferma nei documenti di cui all'art. 1, lett. a) del d.lgs. n. 74 del 2000.

Quanto alle dichiarazioni suscettibili di assumere rilevanza *ex art. 2*, d.lgs. n. 74/2000, in primo luogo, occorre precisare che, mentre, in origine, rilevavano le sole dichiarazioni "annuali", la soppressione di tale aggettivo da parte del legislatore, nel 2015²³, ha determinato un ampliamento del relativo *genus*.

In secondo luogo, è necessario evidenziare che, a seguito del summenzionato intervento di riforma del 2015, se, da un lato, sembra aver trovato accoglimento la tesi della rilevanza delle dichiarazioni IVA 74-bis e delle dichiarazioni IVA MOSS²⁴, come anche di tutte le dichiarazioni straordinarie che mirino a fornire all'Amministrazione finanziaria dati quantitativi, e non informazioni meramente funzionali all'identificazione del contribuente e all'attività svolta dallo stesso²⁵

²² Secondo NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 63, «non parrebbe revocabile in dubbio che l'utilizzazione della falsa fattura [...] non possa comunque collocarsi temporalmente al di là della presentazione della dichiarazione, che segna il momento consumativo dell'illecito: una utilizzazione successiva (*sub specie* sia di iscrizione in contabilità, ancorché "retrodatata", sia di acquisizione della disponibilità del falso documento) non varrebbe a "trasformare" *ex post* in dichiarazione fraudolenta "qualificata", *ex art. 2*, quella che è, all'origine, una dichiarazione semplicemente infedele».

²³ Secondo l'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 158 del 2015 «All'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la parola: "annuali" è soppressa».

²⁴ In tema, SCARCELLA A., *I delitti in materia di dichiarazione. Relazione del 25 febbraio 2021 tenuta nell'ambito del corso della Scuola Superiore della Magistratura "Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile"*, 14 e 15 ipotizza «la rilevanza, ai fini della fattispecie in esame, anche: a) della "dichiarazione IVA 74-bis", redatta dai curatori fallimentari o dai commissari liquidatori, entro 4 mesi dalla data di nomina, relativa alle operazioni effettuate nella frazione dell'anno precedente alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, con cui si informa l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate sulla posizione debitoria o creditoria ai fini IVA alla data di fallimento; della dichiarazione IVA MOSS, di cadenza trimestrale, presentata dagli operatori registrati al MOSS in Italia, tanto per i soggetti che si avvalgono del "Regime UE" quanto per i soggetti che si avvalgono del "Regime non UE"».

²⁵ INGRASSIA A., *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016, 51.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

(come, ad esempio, quelle che devono essere presentate in caso di liquidazione, trasformazione, fusione e scissione di società), dall'altro lato, è assai discussa la riconducibilità alla categoria delle dichiarazioni rilevanti ai fini dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 delle dichiarazioni Intrastat, Intra 12 e Intra 13.²⁶

Tutto ciò premesso in merito alle dichiarazioni mediante le quali è configurabile il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000²⁷, occorre ora soffermarsi sul concetto di fittizietà, ricorrendo al quale il legislatore delimita la rilevanza penale della prospettazione, in dichiarazione, di elementi passivi.

Mentre gli "elementi passivi" sono definiti *ex lege* dall'art. 1, lett. b), d.lgs. n. 74 del 2000 come quei componenti «che concorrono, in senso [...] negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e [...] che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta», la loro fittizietà, quale necessaria connotazione richiesta dalla norma incriminatrice in esame, è "orfana" di definizione normativa.

Tale lacuna ha portato gli interpreti a chiedersi se possano essere considerati "fittizi" solo gli elementi passivi non reali ovvero anche costi effettivamente sostenuti dal contribuente ma non deducibili²⁸.

²⁶ Come precisa SCARCELLA A., *I delitti in materia di dichiarazione*, cit., 16, trattasi «delle dichiarazioni degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Intrastat) relativamente agli acquisti, ed ancora delle dichiarazioni di acquisto intracomunitario da parte di enti, associazioni o altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta (Intra 13); della dichiarazione mensile degli acquisti di beni e servizi effettuati da enti non soggetti passivi d'imposta e da agricoltori esonerati (Intra 12)». Per un esame del contrasto dottrinario concernente la rilevanza (o meno) di tali dichiarazioni si rinvia a SCARCELLA A., *I delitti in materia di dichiarazione*, cit., 16 (note 18 e 20).

²⁷ Trattasi di considerazioni di fatto estendibili anche alle dichiarazioni di cui agli artt. 2, 3 e 5, d.lgs. 74/2000.

²⁸ Come sottolinea TERRACINA D., *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2012, 177, la ricerca di un'esatta definizione della fittizietà è «terreno di battaglia ideale per lo scontro tra diritto penale e diritto tributario», il primo quale "reazione" alla lesione

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Originariamente, l'unico punto di riferimento, ai fini della soluzione della questione, era rappresentato da una Circolare della Guardia di Finanza che pareva riconoscere rilevanza anche a costi non deducibili, prevedendo che gli elementi passivi fittizi fossero costituiti «dalle componenti negative “non vere”, “non inerenti”, “non spettanti”, o “insussistenti nella realtà”, che risultino dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione»²⁹. Tale estesa accezione del concetto di “fittizietà”, avendo trovato l'avallo della giurisprudenza di legittimità, è divenuta, di fatto, “diritto vivente”.

La conclusione favorevole alla ricomprensione, all'interno del *genus* degli elementi passivi fittizi di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, anche di costi effettivamente sostenuti, ma indeducibili, pare potersi fondare oggi, comunque, oltre che sulla summenzionata Circolare della Guardia di Finanza, anche (*a contrario*) sulla recente

di interessi sostanziali, il secondo incentrato su violazioni meramente formali. Preme sottolineare che tra i costi indeducibili rientrano quelli da reato. Secondo l'art. 14, comma 4-*bis*, della l. 24 dicembre 1993, n. 537, come modificato dall'art. 8, comma 1, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito in l. 26 aprile 2012, n. 44, «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi».

²⁹ COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, III Reparto operazioni, *Circolare 14 aprile 2000, n. 114000, § 3.2.*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

espunzione dei costi meramente indeducibili dall'area di rilevanza penale tracciata dall'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 mediante la sostituzione, per opera dell'art. 4, lett. d), del d.lgs. n. 158 del 2015, dell'aggettivo "fittizi", che prima descriveva gli elementi passivi, con "inesistenti".³⁰ In relazione a tale intervento di riforma, si può affermare che «se il legislatore, consapevole del significato assunto nel c.d. "diritto vivente" dal concetto di "elementi passivi fittizi", ha ritenuto di limitare la portata della fattispecie di dichiarazione infedele eliminando dalla stessa ogni riferimento al concetto di "fittizietà", sembrerebbe potersene trarre la conclusione che, per ogni altra fattispecie incriminatrice, si è confermata l'accezione fornita dal "diritto vivente"»³¹.

Esaminando ancora l'elemento oggettivo del delitto, occorre infine evidenziare che, alla luce di quanto fin qui cursoriamente esposto, perché il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 si perfezioni, è necessario che ricorrano tanto l'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quanto la presentazione della dichiarazione nella quale siano indicati elementi passivi fittizi, mentre nessun rilievo è riconosciuto, a tal fine, al (conseguente) verificarsi di un'effettiva evasione d'imposta.

Tuttavia, tale scelta legislativa non sottintende l'assimilazione del delitto *de quo* al modello di reato meramente prodromico di cui alla l.

³⁰ Secondo il primo comma dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 «Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni».

³¹ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 235.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

n. 516 del 1982, mirando la norma a tutelare «la corretta rappresentazione della base imponibile, quale parametro in relazione al quale si realizza il prelievo tributario»³². D'altronde, in ragione dell'influenza che, secondo una parte della dottrina, il dolo richiesto ai fini della configurabilità del reato (ossia il dolo specifico), avrebbe sul piano dell'elemento oggettivo³³, il delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 assumerebbe il carattere di reato di pericolo concreto: la condotta bifasica ivi prevista, in quanto finalizzata all'evasione delle imposte sui redditi e dell'IVA³⁴, assumerebbe rilevanza solo ove concretamente offensiva dell'interesse erariale alla percezione dei tributi – il quale costituisce il bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice in esame – e non, come avveniva nei reati prodromici che caratterizzavano la l. n. 516 del 1982, dell'interesse al regolare svolgimento dell'attività di accertamento tributario³⁵.

Quanto all'elemento soggettivo, preme evidenziare che, secondo la giurisprudenza di legittimità consolidata, «il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2) sia costituito da una finalità (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico (presentazione della dichiarazione fraudolenta) non esclude affatto, ma anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia invece quello generico, comprensivo, quindi, anche

³² RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 192.

³³ *Funditus*: LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 347 (nota 17).

³⁴ Alla luce della lettera d) dell'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000, il fine di evadere le imposte è comprensivo del «fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta». Secondo la lett. e) dell'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000, «e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce».

³⁵ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 347.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione materialmente posta in essere abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l'Iva»³⁶.

Tutto ciò premesso, dato il coefficiente psicologico prescelto dal legislatore, il delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 non pare configurabile ogniqualvolta il soggetto attivo intenda realizzare esclusivamente un fine extrafiscale o un fine di evasione altrui.

A diverse conclusioni si deve, invece, pervenire ove il soggetto attivo persegua sia l'evasione propria sia quella di terzi, nonché ove allo scopo di evasione se ne affianchi uno extrafiscale (come nel caso in cui la condotta di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 sia posta in essere dal soggetto attivo non solo al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, ma anche per ottenere, ad esempio, erogazioni pubbliche, essendo in tal caso configurabile – sempre che le erogazioni siano poi effettivamente conseguite, data la formulazione della fattispecie incriminatrice codicistica di riferimento – un concorso tra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e il delitto di cui all'art. 640-*bis* c.p.).³⁷ Infatti, «se l'attività frodatrice sia diretta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori, non sussiste alcun problema di rapporto di specialità tra norme, perché una stessa condotta viene utilizzata per finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge e non si esaurisce nell'ambito del quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali, con

³⁶ Così Cass. pen., Sez. III, 19 giugno 2018 (dep. 21 novembre 2018), n. 52411, in *www.iusexplorer.it*. Trattasi di pronuncia in cui il delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 è stato ritenuto configurabile anche nei confronti di un soggetto che aveva accettato di assumere il ruolo di amministratore “di facciata” a fronte di un compenso mensile di euro 2000.

³⁷ Sul tema si rinvia alle considerazioni espresse in Cap. I, § 2.3.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

la conseguenza della concorrente punibilità di più finalità diverse compresenti nell'azione criminosa»³⁸.

Proseguendo l'esame del delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, non può tacersi che l'omessa previsione, rispetto a tale fattispecie (come anche al reato "gemello" di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000), di soglie di non punibilità consente di contestare il delitto in esame (e di pervenire a condanna) anche nei confronti di un soggetto che utilizzi una sola volta una fattura per operazioni inesistenti di importo assai modico³⁹.

Tale opzione di politica criminale trovava un temperamento, in origine, nel terzo comma dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 il quale comminava, per l'ipotesi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse inferiore a lire trecento milioni, la pena della reclusione da sei mesi a due anni, in luogo della pena detentiva, ricompresa tra un minimo di un anno e sei mesi e un massimo di sei anni, prevista per il reato base.

³⁸ Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010, (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235, cit.

³⁹ Con sentenza n. 95 del 2019 la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione al delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 nella parte in cui non prevede soglie di punibilità, non ritenendo irragionevole né arbitraria la scelta legislativa, in ragione della particolare insidiosità – in punto di sviamento dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi – delle dichiarazioni false che trovino riscontro in (false) fatture o (falsi) documenti di analogo rilievo probatorio. FORTE G., *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 756 rileva che alla base del delitto di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000 vi è non già una mera "menzogna", bensì una vera e propria frode, «per la cui realizzazione – si tratta dunque di reato a forma vincolata – è necessario [che] siano messi in atto ulteriori artifici la cui insidiosità è data dalla creazione di mezzi probatori (che possono essere addirittura trasfusi nell'ambito delle scritture contabili, requisito alternativo al semplice possesso dei documenti ai fini di prova) diretti a dare maggiore forza probante alla falsa rappresentazione della realtà. Ecco perché si tratta del più grave reato incentrato sulle dichiarazioni. A sancire tale scelta è poi la previsione sia all'art. 3 ("fuori dei casi previsti dall'art. 2") che all'art. 4 ("fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3") di clausole di sussidiarietà espressa destinate appunto a dare prevalenza, in ogni caso, all'ipotesi di cui all'art. 2. Si spiega in questo senso anche il perché la "frode fiscale" [mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti] sia l'unico reato nel quale le soglie di punibilità non svolgano più alcun ruolo discriminante la rilevanza penale».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La tensione tra l'omessa previsione di specifiche soglie di punibilità e i principi di offensività e proporzionalità è, però, divenuta palese a seguito dell'abrogazione del terzo comma dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 da parte dell'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. a), del d.l. n. 138 del 2011⁴⁰ (convertito con modifiche nella l. n. 148 del 2011) né pare che ad essa l'art. 39, comma 1, lett. b), del d.l. n. 124 del 2019 (convertito, con modifiche, nella l. n. 157 del 2019) abbia realmente posto rimedio introducendo l'ipotesi attenuata di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000. Infatti, sebbene, a seguito dell'intervento di riforma del 2019, di preveda che, qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a euro centomila, la pena comminata sia inferiore a quella prevista per il reato base, non si può ignorare il fatto che, da un lato, tale pena coincida con la pena originariamente prevista per il reato base e risulti particolarmente elevata (consistendo nella reclusione da un anno e sei mesi a sei anni⁴¹) e, dall'altro lato, il medesimo comma 1 dell'art. 39 preveda, alla lettera a), il contestuale aumento della pena comminata per il reato base, oggi ricompresa tra un minimo di quattro e un massimo di otto anni di reclusione.

2.2. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto e punito dall'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, consiste, come

⁴⁰ Trattasi di «un'iniziativa legislativa assunta nel pieno di una grave crisi finanziaria, il cui motore è stato un irrigidimento dell'apparato sanzionatorio» (così RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 185).

⁴¹ Come evidente, la pena comminata per l'ipotesi attenuata è tanto elevata da non consentire l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto *ex art. 131-bis c.p.* né l'estinzione del reato per esito positivo del procedimento di messa alla prova *ex artt. 168-bis e 168-ter c.p.*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

evincibile dalla rubrica normativa e dalla clausola di riserva con la quale esordisce («fuori dai casi previsti dall'art. 2»), in una frode fiscale caratterizzata da un ambito applicativo residuale rispetto a quello del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000⁴².

Il primo comma dell'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 commina la pena della reclusione da tre a otto anni nei confronti del contribuente che, «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei

⁴² Anche l'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, come il precedente, è stato oggetto di tre distinti interventi di riforma. In particolare, l'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. b) e c), del d.l. n. 138 del 2011 ha modificato le soglie di punibilità previste dalle lett. a) e b) del primo comma dell'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 («b) all'articolo 3, comma 1, lettera a), le parole: "a lire centocinquanta milioni" sono sostituite dalle seguenti: "a euro trentamila"; c) all'articolo 3, comma 1, lettera b), le parole: "a lire tre miliardi" sono sostituite dalle seguenti: "a euro un milione"»).

Il secondo intervento di riforma è riconducibile all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 158 del 2015. Come rilevato da LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 365, «la fattispecie in esame è quella che ha subito le maggiori modifiche ad opera del d.lgs. 158/2015, che, in sostanza, l'ha integralmente riscritta, ampliandone la sfera applicativa, sia dal punto di vista dei soggetti attivi sia in relazione al fatto tipico, che, per un verso, risulta semplificato attraverso l'eliminazione di una parte della condotta precedentemente richiesta ("la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie") e, per l'altro verso, vede l'inserimento (oltre che del riferimento a "crediti e ritenute fittizi") di specifici comportamenti fraudolenti, che verosimilmente avrebbero potuto assumere rilevanza già in base alla formula di chiusura "altri mezzi fraudolenti"».

Prima dell'intervento di riforma del 2015, soggetti attivi del delitto potevano essere unicamente i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, di cui al primo comma dell'art. 13 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale richiama, ad esempio, le società soggette ad IRES, i trust che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, le persone fisiche che esercitino imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del medesimo decreto.

Per effetto dell'eliminazione, nel 2015, del preesistente riferimento ad una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, soggetti attivi del delitto possono essere tutti i contribuenti, non solo quelli obbligati a tenere le scritture contabili.

Si consideri, infine, che l'art. 39, comma 1, lett. c) del d.l. n. 124 del 2019 ha innalzato la cornice edittale comminata per il delitto, portando il minimo di un anno e sei mesi a tre anni e il massimo di sei anni a otto anni.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi», purché l'imposta evasa (da calcolarsi singolarmente, ovvero con riferimento a ciascuna imposta) sia superiore a euro trentamila e ricorra anche una delle seguenti condizioni: l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione ovvero sia superiore a un milione e cinquecentomila euro; l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie portate in diminuzione dell'imposta sia superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta stessa ovvero sia superiore a trentamila euro.

L'art. 3 prosegue (analogamente all'art. 2) precisando che l'utilizzazione di documenti falsi ricorre ogniqualvolta essi vengano registrati nelle scritture contabili obbligatorie ovvero siano detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

La norma si chiude poi con un monito all'interprete. Infatti, il terzo comma dell'art. 3 esclude che possano essere ricondotte nell'alveo dei mezzi fraudolenti sia la mera violazione degli obblighi di fatturazione e annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili sia l'indicazione in fattura o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali. La precisazione non pare *ad abundantiam*, risultando, al contrario, fondamentale per distinguere il delitto in esame dalla fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000⁴³, che sarà presa in esame nel prosieguo della trattazione.

⁴³ Come rilevano LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 370, «la mera violazione di obblighi di fatturazione e annotazione può rilevare solo nella prospettiva di tale ultimo delitto, laddove per trovarsi in presenza di una dichiarazione

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Rinviando a quanto già rilevato nel corso della trattazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, sia in relazione al bene giuridico tutelato dall'art. 3 sia rispetto ai soggetti attivi (in seguito all'intervento di riforma del d.lgs. n. 158 del 2015), occorre ora soffermarsi sulla condotta tipica prevista dall'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Come per il delitto di cui all'art. 2, anche la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici consta di due distinte fasi che si articolano come segue: il soggetto attivo, dapprima, ricorre ad un comportamento fraudolento idoneo a convalidare la falsa rappresentazione da lui riportata nelle scritture contabili, e, in seguito, presenta la dichiarazione, così perfezionando il reato.

La prima fase del fatto tipico consiste o nel compimento di operazioni simulate (oggettivamente o soggettivamente) ovvero nell'utilizzo di documenti falsi per operazioni inesistenti o, infine, nel ricorso ad altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Le operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente trovano un riferimento normativo definitorio nell'art. 1, lett. g-bis) del d.lgs. n. 74 del 2000, secondo cui «per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti»⁴⁴.

fraudolenta mediante altri artifici occorre una condotta insidiosa, caratterizzata da un “*quid pluris*” in termini di capacità decettiva».

⁴⁴ Per le applicazioni pratiche di tale principio si rinvia, *ex multis*, a RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 210-213; LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit.,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La seconda forma di manifestazione della prima fase della condotta tipica del delitto di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 è incentrata sull'utilizzo di documenti falsi, configurabile, come anticipato, ogniqualvolta tali documenti siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Quanto alla falsità rilevante, poiché, secondo la giurisprudenza attualmente maggioritaria, l'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 ricomprenderebbe tutte le ipotesi di falso (materiale e ideologico) relative a fatture o altri documenti aventi pari rilevanza probatoria nei confronti dell'amministrazione finanziaria, pare che all'art. 3 possano essere ricondotte le sole ipotesi di falso (materiale e ideologico) relative a documenti diversi da quelli summenzionati.⁴⁵ Un'eccezione a tale

262-268. Come evidenziato da ALDROVANDI P., *Le definizioni fornite dall'art. 1*, cit., 646-647, sono riconducibili ad operazioni oggettivamente simulate «tutte le ipotesi di simulazione, anche solo parziale, dell'operazione, sia che si tratti di simulazione assoluta (all'operazione, fiscalmente rilevante, che il contribuente fa apparire, non corrisponde, nella realtà commerciale, alcuna operazione), sia che si tratti di simulazione relativa (all'operazione commerciale, fiscalmente rilevante, che il contribuente fa apparire, corrisponde, nella realtà commerciale, una diversa operazione)». L'Autore precisa poi che, ai fini della configurabilità di operazioni soggettivamente simulate, rilevanti ai sensi dell'art. 3, d.lgs. 74/2000, «assumerà, invece, rilevanza esclusivamente l'interposizione fittizia, come chiarito dal legislatore, che qualifica come “operazioni simulate [...] soggettivamente [...] le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”».

⁴⁵ *Ex multis*: Cass. pen., Sez. III, 12 novembre 2019 (dep. 1° aprile 2020), n. 10916, in www.iusexplorer.it, secondo cui «il discrimine tra i due reati previsti non è dato dalla natura dell'operazione, ma dal modo in cui essa è documentata [...], poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti».

Particolarmente rilevante è la questione della riconducibilità del bilancio tra i documenti suscettibili di assumere rilievo ai fini del delitto di cui all'art. 3, d.lgs. n. 74/2000. Sul punto gli orientamenti affermatosi in dottrina sono due. Secondo un primo indirizzo (*ex multis*: INFANTE E., *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 773; PERINI A., *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in (a cura di) GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 233), poiché il bilancio non è soggetto a registrazione nelle scritture contabili, né è detenuto a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria, in quanto pubblico, ove si presenti una falsa dichiarazione confortata da un bilancio falso, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici non sarebbe configurabile.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

regola, suscettibile di rendere la falsità di fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio rilevante ai fini dell'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, è ravvisabile nel falso concernente fatture o documenti equivalenti, allorché riguardi elementi attivi.⁴⁶

Infine, la prima fase del fatto tipico può consistere nell'utilizzo, da parte del soggetto attivo, di mezzi fraudolenti altri e diversi rispetto a quelli appena descritti, idonei ad ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Poiché il compimento di operazioni simulate e l'utilizzo di documenti falsi costituiscono *species* del *genus* dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e a ingannare l'amministrazione finanziaria⁴⁷, la terza manifestazione della prima fase del fatto tipico ha

Altra parte della dottrina (*ex multis*: D'AVIRRO A., *La tutela penale delle dichiarazioni tributarie ovvero i delitti commessi col mezzo della dichiarazione*, in D'AVIRRO A.-GIGLIOLI M.-D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 99) perviene alla conclusione opposta, ritenendo il bilancio uno strumento ingannatorio suscettibile di confortare la falsa dichiarazione in ragione della rilevanza ad esso riconosciuta dall'art. 15 del d.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 4, comma 1-bis, del d.lgs. n. 74/2000. Mentre la prima norma concerne l'obbligatoria redazione di inventario e bilancio da parte degli enti e degli imprenditori di cui all'art. 13 del medesimo d.P.R., la seconda prevede che «ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali». Per un inquadramento generale del tema: MANDUCHI M., *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 522-526.

⁴⁶ Sul punto: INGRASSIA A., *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, cit., 72; LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 380.

⁴⁷ Come evidenziato da LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 216, tale ultimo requisito si considera richiesto dal legislatore anche rispetto alle due ipotesi di ricorso a mezzo fraudolento tipizzate sub specie di operazioni simulate e ricorso a documenti falsi. Come evidenziato da RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 216, l'idoneità ingannatoria della condotta dovrebbe essere valutata prendendo a riferimento un soggetto passivo particolarmente avveduto, in quanto destinatario dell'inganno non è il *quivis de populo*, bensì l'amministrazione finanziaria.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

natura residuale, mirando il legislatore, attraverso la stessa, ad attribuire rilevanza penale, *sub* art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, a tutti i comportamenti fraudolenti diversi da quelli di cui all'art. 2 e dalle operazioni simulate ovvero dall'utilizzo di documenti falsi, volti a convalidare, agli occhi del soggetto passivo "qualificato" (ovverosia l'amministrazione finanziaria), il mendacio contenuto nella dichiarazione.

Preme rilevare, in questa sede, che la giurisprudenza di legittimità tende a ricondurre a tale residuale manifestazione della prima fase della condotta tipica del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici l'apposizione, da parte del commercialista, di un falso visto di conformità⁴⁸. Secondo la Corte di cassazione, infatti, «il professionista, reo del rilascio di un mendace visto di conformità leggero o pesante ovvero di un'infedele asseverazione dei dati, ai fini degli studi di settore risulta esposto anche a sanzioni penali [...], incorrendo [...] nel reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 3, dal momento che l'apposizione di un visto mendace costituisce un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indicando in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi»⁴⁹.

⁴⁸ In tema si veda SANTORIELLO C., *Visto di conformità e responsabilità penale del commercialista per gli illeciti fiscali del contribuente*, in *Il Penalista*, 2 ottobre 2020.

⁴⁹ Cass. pen., Sez. III, 13 marzo 2019 (dep. 8 maggio 2019), n. 19672, in *www.iusexplorer.it*. Esaminando il visto di conformità, la Corte, dopo aver precisato che occorre distinguere tra visto leggero (previsto e disciplinato dall'art. 35, d.lgs. n. 241 del 1997) e visto pesante (o "certificazione tributaria", previsto dall'art. 36, d.lgs. n. 241 del 1997), precisa che «il primo rappresenta uno dei livelli di controllo attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'Amministrazione finanziaria sulla corretta applicazione delle norme tributarie, in particolare a professionisti abilitati iscritti negli appositi Albi. Con la sua apposizione i professionisti attestano la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Tali controlli hanno lo scopo di evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione di imponibili, imposte e

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ci sembra innegabile che la formulazione normativa della terza ipotesi di condotta tipica porti con sé il rischio di una sua lettura eccessivamente estesa, tale da attribuire rilevanza anche alla tenuta della contabilità in nero, nonché alla distruzione o all'occultamento di documenti contabili.

A tal proposito, preme rilevare che parte della giurisprudenza,

ritenute e nel riporto di eccedenze derivanti da precedenti dichiarazioni. Del resto, l'attività di controllo implica, nel caso del professionista, una regolare tenuta della contabilità, la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione sia per le imposte sui redditi sia ai fini IVA. L'apposizione in esame è obbligatoria per una serie di operazioni, tra le quali: la compensazione dei crediti relativi a IVA, imposte dirette, IRAP e ritenute di importo superiore a 5.000 euro annui; la presentazione delle istanze di rimborsi dei crediti IVA, annuale e trimestrale, di ammontare superiore a 30.000 euro; e la presentazione delle dichiarazioni modello 730. Per apporre il visto, il professionista deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali (Entratè) e aver presentato alla Direzione Regionale territorialmente competente apposita comunicazione per la relativa iscrizione nell'elenco informatizzato. Il visto pesante, invece, ha per oggetto la certificazione tributaria che permette il controllo sostanziale sulla corretta applicazione delle norme tributarie che interessano la determinazione, la quantificazione ed il versamento dell'imposta. Questo può essere rilasciato dai revisori contabili, iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro con particolari competenze lavorative. Il giudizio è pertanto professionale e il professionista abilitato può rilasciare la relativa certificazione richiesta solo qualora sussista la ragionevole convinzione della corretta osservanza della normativa applicabile. Pertanto, la certificazione tributaria, a differenza del visto leggero, ha carattere facoltativo. Quanto sopra, dunque, dimostra che anche nel caso del visto "leggero" il professionista è tenuto a riscontrare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione con le risultanze della relativa documentazione e la conformità alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Apponendo il visto "leggero" il professionista effettua un'attestazione con riferimento all'esecuzione dei controlli previsti nel Decreto n. 164 del 1999, art. 2. In particolare, viene riscontrata la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. I controlli sono finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute e nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni. Tali controlli implicano la verifica: a) della regolare tenuta della contabilità (ai fini delle imposte sui Redditi e ai fini Iva); b) della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione; c) della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alla documentazione prodotta dal contribuente nel caso del modello 730».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

prendendo le mosse da una Circolare del Ministero delle Finanze⁵⁰, riconduce alla categoria del “mezzo fraudolento” finanche la tenuta di contabilità in nero⁵¹. Tale soluzione esegetica non ci pare, però, pienamente condivisibile. Infatti, la contabilità in nero, in quanto naturalmente celata all'amministrazione finanziaria, non pare suscettibile di utilizzazione al fine di confortare quanto riportato in una dichiarazione mendace. D'altronde, sul punto, in dottrina si è condivisibilmente rilevato che la contabilità in nero non solo costituisce di per sé documentazione priva di carattere decettivo rispetto all'attività accertativa, ma, ove rinvenuta, diviene persino un «prezioso strumento di indagine»⁵² per i militari della Guardia di Finanza⁵³.

Problematica è poi la possibilità di ricondurre l'occultamento e la distruzione dei documenti contabili al *genus* dei mezzi fraudolenti di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000. Sul punto ci pare preferibile la tesi negativa. Occultamento e distruzione di documenti contabili, infatti, hanno carattere neutro rispetto all'attività accertativa, in quanto non forniscono (come invece richiesto *ex lege*) una conferma effettiva della falsità della dichiarazione, risolvendosi, piuttosto, nell'eliminazione di mezzi che potrebbero consentire all'amministrazione di accertare la falsità della dichiarazione del contribuente.⁵⁴ A tali conclusioni pare, d'altronde, pervenire la terza

⁵⁰ MINISTERO DELLE FINANZE, *Circolare 4 agosto 2000, n. 154*, § 2.2.

⁵¹ Secondo Cass. pen., Sez. III, 28 febbraio 2018 (dep. 17 aprile 2018), n. 17126, in *www.iusexplorer.it*, «La dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 è costruita invece, essenzialmente, come frode contabile, alla quale deve associarsi un *quid pluris* artificioso non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, integrante l'ipotesi di cui al precedente art. 2), ma, comunque, caratterizzato dall'idoneità ad indurre in errore e ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione annuale d'imposta, come: la tenuta di un sistema parallelo di contabilità "nera"; [...]».

⁵² LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 375.

⁵³ Per la dottrina di riferimento, si rinvia a RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 217.

⁵⁴ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 377.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Sezione penale della Corte di cassazione, secondo la quale «il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ben può concorrere con il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, in quanto va escluso il concorso apparente di norme tra la fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, e quella di cui all'art. 10 prevista nel medesimo decreto, non sussistendo tra le stesse quel rapporto di genere a specie che solo può legittimare l'applicazione dell'art. 15 c.p.»⁵⁵.

Tutto ciò premesso rispetto alla prima fase della condotta tipica del delitto di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, occorre ora esaminare la seconda fase, la quale consiste nella presentazione di dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto caratterizzate dall'indicazione – non già, come previsto *ex art. 2*, d.lgs. n. 74/2000, solo di elementi passivi fittizi, bensì – di «elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo» (ipotesi nella quale rientrano, ad esempio, sia l'omessa annotazione di ricavi sia l'indicazione di ricavi inferiori a quelli effettivamente conseguiti, ossia la “sottofatturazione”) «od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi».

⁵⁵ Cass. pen., Sez. III, 1° dicembre 2011 (dep. 3 aprile 2012), n. 12455, in www.iusexplorer.it. Alla base della motivazione della Corte vi è la constatazione dell'impossibilità di ricondurre la condotta tipica del delitto di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74 del 2000 (occultamento e distruzione di documenti contabili) al mezzo fraudolento di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000. Dopo aver evidenziato che «la fattispecie ripropone uno schema analogo a quello del delitto di truffa, in quanto il ricorso al mezzo fraudolento è volto alla induzione in errore di un soggetto passivo, ovvero lo Stato, in ordine al volume dei redditi prodotti», la Corte precisa, in particolare, che «L'occultamento e la distruzione dei documenti contabili, potendosi realizzare con qualsiasi modalità, non integra necessariamente un artificio, ben potendo il soggetto agente limitarsi a distruggere o occultare i documenti contabili, senza che detta condotta possa dirsi strumentale alla falsa dichiarazione, che in caso potrebbe anche mancare. Sotto un diverso angolo prospettico, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è incentrato sul momento dichiarativo, quale momento in cui si realizza il presupposto dell'evasione. Viceversa, il delitto di occultamento o distruzione delle scritture contabili tende a reprimere tutte quelle condotte antecedenti al momento dichiarativo e potenzialmente preclusive dell'accertamento dei redditi prodotti».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Particolarmente interessante è l'ipotesi in cui il delitto si perfezioni per mezzo dell'indicazione, in dichiarazione, di crediti fittizi⁵⁶: fondamentali sono, ai fini dell'emersione di tale ipotesi criminosa, gli indicatori di anomalia recentemente elaborati dall'Unità di Informazione Finanziaria di Banca d'Italia in tema di illeciti fiscali commessi mediante cessione di crediti fiscali fittizi o altri indebiti utilizzi degli stessi⁵⁷. Invero, in una Comunicazione del 10 novembre 2020⁵⁸, premessa l'utilità delle cessioni dei crediti vantati nei confronti dell'amministrazione finanziaria (utilità connessa alla possibilità di procurarsi liquidità in tempi ridotti rispetto a quelli necessari per ottenere il rimborso dei crediti medesimi da parte dell'amministrazione stessa), l'UIF segnala che tali operazioni «possono essere oggetto di condotte fraudolente, connesse alla natura fittizia dei crediti ceduti e all'indebita compensazione degli stessi con debiti tributari, oneri

⁵⁶ Trattasi di riferimento introdotto dal d.lgs. n. 158 del 2015.

⁵⁷ Tra gli indicatori di anomalia individuati dall'UIF, da un punto di vista soggettivo, preme richiamare i casi di cessione che vedano coinvolte, ad esempio, enti cedenti o cessionari o accollanti i cui amministratori abbiano precedenti penali connessi a reati fiscali o enti che partecipino a più atti di cessione di crediti fiscali in qualità di cedenti o di cessionari ovvero a diverse operazioni di accollo di debiti fiscali in qualità di accollanti o di accollate. Da un punto di vista oggettivo, assumono poi rilievo, ad esempio, sia la stipulazione, tra le medesime società, di molteplici contratti di cessione di crediti fiscali (o di rami d'azienda aventi ad oggetto per lo più crediti fiscali) in un arco di tempo ristretto sia la cessione di crediti o l'accollo di debiti nei confronti dell'amministrazione finanziaria caratterizzati, rispettivamente, da un prezzo di cessione (del credito fiscale) o da un corrispettivo (dell'accollo del debito tributario) tanto inferiore rispetto al valore nominale da far apparire irragionevole, da un punto di vista economico, la singola operazione per il cedente e per l'accollante.

⁵⁸ BANCA D'ITALIA, *Schemi rappresentativi di comportamenti anomali ai sensi dell'articolo 6, comma 7, lettera b), del d.lgs 231/2007 operatività connessa con illeciti fiscali (schema D)*, 10 novembre 2020.

Secondo SCARCELLA A., *I delitti in materia di dichiarazione*, cit., 41 e 42, il rischio del proliferare di un vero e proprio business criminoso di cessione di crediti fittizi (avente quale presupposto l'indicazione di tali crediti in dichiarazione) è particolarmente sentito in epoca contemporanea, dato che «nel corso del 2020, il legislatore ha introdotto nell'ordinamento numerose misure per far fronte alle difficoltà economiche conseguenti all'emergenza sanitaria che sono oggi molto diffuse, tra queste si ricordano ad esempio il credito d'imposta sui canoni di locazione, il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione o per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e l'eco/sismabonus al 110%».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

contributivi e premi realmente dovuti dalle imprese cessionarie. In alcuni casi, al fine di eludere i controlli fiscali, i trasferimenti di crediti fittizi avvengono attraverso cessioni o conferimenti di aziende o di relativi rami delle stesse costituiti prevalentemente da crediti fiscali. Talvolta, il credito fittizio viene utilizzato per il conferimento di capitale in società di nuova costituzione. In genere, il corrispettivo della cessione è notevolmente inferiore al valore nominale dei crediti e il relativo pagamento è regolato con modalità particolarmente vantaggiose per i cessionari. Dalla prassi emergono anche casi in cui le imprese titolari di crediti fittizi assumono, a titolo oneroso, l'obbligo di pagare i debiti tributari, oneri contributivi e premi di altri soggetti, provvedendo a estinguere i debiti accollati mediante compensazione con i predetti crediti».

A differenza di quanto previsto rispetto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, il legislatore ha subordinato la punibilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici all'integrazione (congiunta) di due diverse soglie di punibilità relative, la prima, al *quantum* di imposta evasa e, la seconda, all'ammontare di elementi attivi sottratti a imposizione⁵⁹.

Particolarmente problematica è la natura delle soglie di punibilità, le quali, peraltro, non sono previste solo dall'art. 3, ma anche dagli artt.

⁵⁹ L'omessa previsione di soglie di punibilità in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 è stata oggetto di un recente intervento della Corte costituzionale. Chiamata a pronunciarsi sulla legittimità della relativa norma incriminatrice per violazione dell'art. 3 Cost., in ragione della sostanziale omogeneità dei delitti di frode fiscale di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, la Corte ha escluso che la scelta legislativa sia censurabile per irragionevolezza e arbitrarietà «tenuto conto del particolare ruolo che la fattura e i documenti ad essa equiparati sul piano probatorio dalla normativa fiscale assolvono nel quadro dell'adempimento degli obblighi del contribuente, nonché della capacità di sviamento dell'attività accertativa degli uffici finanziari che l'artificio in questione possiede» (Cosi' Corte Cost., 6 febbraio 2019 (dep. 18 aprile 2019), n. 95).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione), 10-*bis* (omesso versamento di ritenute dovute o certificate), 10-*ter* (omesso versamento di IVA), 10-*quater* (indebita compensazione) e 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), sicché la relativa questione interessa diverse fattispecie delittuose.

Due le tesi affermatesi in dottrina sul punto e, di fatto, tuttora conviventi in relazione a tutti i delitti tributari di cui al d.lgs. 74/2000, le cui norme incriminatrici prevedano una soglia di punibilità.⁶⁰

Secondo un primo orientamento dottrinario, attualmente minoritario, tali soglie costituirebbero condizioni obiettive di punibilità⁶¹. Le principali argomentazioni alla base di tale indirizzo sono due: da un lato, vi è chi sostiene che si tratti di accadimenti che si limitano ad approfondire l'offesa tipica, la quale, però, esiste a prescindere dal superamento delle stesse⁶²; dall'altro lato, vi è chi prende le mosse dalla constatazione dell'impossibilità di ricondurre la misura dell'evasione nel fuoco del dolo, essendo la stessa frutto di una valutazione imprevedibile che l'amministrazione finanziaria pone in essere dopo la presentazione della dichiarazione⁶³.

Secondo altro e diverso orientamento, attualmente prevalente in

⁶⁰ RENZETTI C., *La natura giuridica delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2013, 1, 286 ss.

⁶¹ MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, cit., 127.

⁶² SALCUNI G., *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2001, 158. Alla medesima conclusione perviene MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 127, il quale evidenzia, inoltre, che «pur se trattasi [...] di condizioni obiettive, queste rivelano la loro natura "intrinseca" rispetto al bene finale di modo che si avrà "meritevolezza di pena" allorché l'interesse alla percezione del tributo sia messo in pericolo; si avrà invece "bisogno di pena" allorché, superate le soglie [...], tale bene subisce un'effettiva e rilevante lesione».

⁶³ MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in (diretto da) GROSSO C.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A., *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, XVII, Milano, 2010, 362 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dottrina⁶⁴, le soglie di punibilità dovrebbero essere considerate elementi essenziali del reato, in quanto esse concorrono significativamente alla determinazione dell'offesa del bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice e non consistono in eventi futuri e incerti: infatti, premesso che *an* e *quantum* del tributo sono predeterminati *ex lege* al momento del verificarsi del presupposto del tributo (non essendo la disciplina dell'obbligazione tributaria soggetta alla discrezionalità delle parti) e che la misura dell'imposta evasa è data dalla «differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione»⁶⁵, si deve concludere nel senso che «i dati quantitativi rappresentati dall'entità dell'evasione e dall'importo degli elementi attivi sottratti all'imposizione accompagnano necessariamente la presentazione della dichiarazione e ne rappresentano, quindi, una modalità»⁶⁶.

Tale seconda tesi trova conferma nella Relazione al d.lgs. n. 74/2000, ove viene significativamente affermato che le soglie di punibilità sono «da considerarsi alla stregua di altrettanti elementi costitutivi del reato e che in quanto tali debbono essere investiti dal dolo», nonché in una sentenza con la quale la Corte costituzionale, (pronunciandosi in tema di false comunicazioni sociali), «pur non affrontando espressamente la questione della collocazione delle soglie di punibilità nella struttura del reato, ha aderito, in via incidentale, al suindicato orientamento maggioritario secondo cui le soglie

⁶⁴ MANDUCHI A., *Il ruolo delle soglie di punibilità nella struttura dell'illecito penale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 4, (in particolare) 1221-1224; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 116 ss.; SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2018, 64; VENEZIANI P., *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, III, Napoli, 2011, 2141 ss.

⁶⁵ Art. 1, lett. f), d. lgs. 74 del 2000.

⁶⁶ LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 389.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

quantitative integrano elementi essenziali di tipicità del fatto»⁶⁷.

Per la natura di elementi essenziali del reato delle soglie di punibilità propende, infine, la più recente, e consolidata, giurisprudenza di legittimità, la quale ritiene che «la soglia di punibilità si traduce nella fissazione di una quota di rilevanza quantitativa e/o qualitativa del fatto tipico (ciò avviene, a titolo esemplificativo, nell'usura, ove il requisito della usurarietà del tasso di interesse risulta da una complessa operazione di determinazione di esso; avviene poi nei casi in cui si ricorre alla fissazione di limiti tabellari che servono a qualificare la tossicità degli alimenti, o il tasso alcoolemico del conducente di veicoli), con la conseguenza che, alla mancata integrazione della soglia, corrisponde la convinzione del legislatore circa l'assenza nella condotta incriminata di una "sensibilità" penalistica del fatto, sicché il comportamento sotto soglia è ritenuto non lesivo del bene giuridico tutelato, consistente, nel caso in esame, nella salvaguardia degli interessi patrimoniali dello Stato connessi alla percezione dei tributi, anche in ossequio alla necessità di esaltare il principio di offensività, dovendo alla soglia di punibilità spettare - come si legge nella Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - anche il compito, conformemente alla previsione dell'art. 9, comma 1, lett. b), della legge delega, di "limitare l'intervento punitivo ai soli illeciti di significativo rilievo economico", consentendo di riflesso un conseguente alleggerimento del carico penale»⁶⁸.

Occorre, infine, soffermarsi sull'elemento soggettivo della fattispecie di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000. La definizione del coefficiente soggettivo è oggetto di un risalente, interessante, contrasto

⁶⁷ Così RENZETTI C., *La natura giuridica delle soglie di punibilità nei reati tributari*, cit., 291. Il riferimento è a Corte Cost., 26 maggio 2004 (dep. 1° giugno 2004), n. 161, in www.cortecostituzionale.it.

⁶⁸ Cass. pen. Sez. III, 5 novembre 2015, (dep. 25 gennaio 2016), n. 3098, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dottrinario, strettamente connesso alle diverse interpretazioni delle soglie di punibilità.

Se, da un lato, alcuni interpreti, muovendo dalla *littera legis* (secondo la quale la condotta tipica dovrebbe essere posta in essere «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto») e considerando le soglie di evasione di cui alle lett. a) e b) del primo comma dell'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 mere condizioni obiettive di punibilità, ritengono che l'elemento soggettivo tipico del delitto *de quo* (come anche dei successivi delitti in materia di dichiarazione, data l'identità della formulazione normativa in punto di elemento soggettivo) sia un dolo specifico⁶⁹, altri interpreti, ritenendo le soglie di punibilità elementi essenziali del reato e considerando, di conseguenza, necessario il verificarsi dell'evasione, ai fini della configurabilità del delitto in esame, sostengono che, al contrario di quanto parrebbe evincibile dalla *littera legis*⁷⁰, l'elemento soggettivo richiesto dal legislatore consista in un «dolo generico, *sub specie* [...] di dolo intenzionale, giacché si è in presenza di volizione di un elemento del fatto di reato»⁷¹, con la sola precisazione che, rispetto al superamento delle soglie di punibilità, il dolo potrebbe essere anche meramente eventuale.⁷²

⁶⁹ Tale tesi è sostenuta, ad esempio, da SPAGNOLO G., *I reati tributari*, in (a cura di) PEDRAZZI C.-ALESSANDRI A.-FOFFANI L.-SEMINARA S.-SPAGNOLO G., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2000, 762.

⁷⁰ Il riferimento è all'espressione «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto», riportata nell'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000.

⁷¹ Così LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 392-393. In tema: RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 223-224.

⁷² PUTINATI S., *Art. 3*, in (a cura di) NOCERINO C.-PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 71.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.3. Il delitto di dichiarazione infedele

Il d.lgs. n. 75 del 2020, come cursoriamente anticipato⁷³, ha esteso la categoria dei reati tributari suscettibili di far sorgere la responsabilità degli enti, fino ad allora comprensiva dei delitti di cui agli artt. 2, 3, 8, 10, 11⁷⁴. Introducendo all'interno dell'art. 25-*quinquiesdecies* il comma 1-*bis*, nel 2020 il legislatore ha, infatti, ricondotto ai *predicate crimes* della responsabilità degli enti i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione, purché (a differenza di quanto previsto per il delitti elencati nel primo comma) «commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».

Il delitto di dichiarazione infedele è previsto e punito dall'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000⁷⁵ il quale commina la pena della reclusione da

⁷³ Cap. I, § 3.3.

⁷⁴ Fattispecie previste dall'art. 25-*quinquiesdecies*, così come introdotto nel d.lgs. n. 231 del 2001 dall'art. 39, comma 2, del d.l. n. 124 del 2019, come convertito, con modificazioni, dalla l. n. 157 del 2019.

⁷⁵ Anche l'attuale formulazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 è il risultato di molteplici interventi di riforma. In primo luogo, l'art. 2, comma 36-*vicies semel* del d.l. n. 138 del 2011 ha modificato le soglie di cui alle lettere a) e b), sostituendo gli originari riferimenti a lire duecento milioni e a lire quattro miliardi, rispettivamente, con cinquantamila euro e due milioni di euro. Particolarmente incisiva è stata poi la modifica di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 158 del 2015. Ad esso si deve non solo l'aumento delle soglie di punibilità di cui alle lettere a) e b) (portate, rispettivamente, ad euro centocinquantamila e tre milioni), ma anche la delimitazione del penalmente rilevante alla sola indicazione di elementi passivi "inesistenti", e non più meramente "fittizi", e l'introduzione dei commi 1-*bis* e 1-*ter* (con contestuale abrogazione dell'art. 7, d.lgs. 74/2000 per opera dell'art. 14, comma 1, lett. a, d.lgs. 158/2015), secondo i quali, rispettivamente, da un lato, «Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali» e, dall'altro, «Fuori dei casi di cui al comma 1-*bis*, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

due anni a quattro anni e sei mesi nei confronti di chi, fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indichi «in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti».

Come per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, anche in tal caso sono previste soglie di punibilità, sicché (in particolare) è necessario che l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, 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.

Come reso evidente dalla clausola di riserva con la quale si apre l'art. 4, il delitto ivi previsto ha un ambito applicativo residuale tra i delitti in materia di dichiarazione, essendo volto a incriminare le sole

nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)».

Come evidente, la sostituzione dell'aggettivo "fittizi" con "inesistenti" e la previsione di cui al comma 1-*bis* consentono oggi di escludere con certezza che l'indicazione di elementi passivi esistenti, ma ineducibili possa assumere rilevanza ai fini dell'integrazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000. Per il dibattito pre-riforma in merito alla rilevanza dell'indicazione in dichiarazione di costi effettivamente sostenuti, ma ineducibili, si rinvia a RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 233-235.

Infine, sull'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 è intervenuto anche l'art. 39 del d.l. n. 124 del 2019, come modificato dalla l. di conversione n. 157 del 2019. Il trattamento sanzionatorio previsto per il delitto *de quo* è stato inasprito (la cornice edittale, prima ricompresa tra un minimo di un anno di reclusione e un massimo di tre anni, è stata infatti portata a un minimo di due anni di reclusione e ad un massimo di quattro anni e sei mesi). Inoltre, le soglie di punibilità sono state ridotte, in linea con quello che è stato comprensibilmente definito «un balletto delle soglie» da LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 394: la prima soglia, prevista dalla lettera a), è stata portata da euro centocinquantamila ad euro centomila; la seconda, prevista dalla lett. b), invece, è stata ridotta da tre milioni di euro a due milioni di euro. Infine, quanto alle valutazioni suscettibili di assumere rilievo per l'operatività della "franchigia" di cui al comma 1-*ter* dell'art. 4, d.lgs. 74/2000, l'avverbio «singolarmente» è stato sostituito da «complessivamente».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ipotesi di «false dichiarazioni svestite»⁷⁶, ossia di dichiarazioni mendaci non sorrette da mezzi fraudolenti volti a convalidarle.

«Diversamente dalle fattispecie incriminatrici fraudolente previste dagli artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74/2000, in cui è evidente il disvalore di condotta connesso alla predisposizione di mezzi finalizzati ad ingannare l'Amministrazione finanziaria (fatture per operazioni inesistenti, operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, utilizzo di documenti falsi, altri mezzi fraudolenti), il delitto di dichiarazione infedele è incentrato sull'elevato disvalore d'evento collegato agli effetti della presentazione di una dichiarazione mendace»⁷⁷.

Il minor disvalore complessivo del fatto tipizzato dall'art. 4 rispetto alle frodi fiscali di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 è testimoniato da diversi “accorgimenti” normativi *pro reo*.

In primo luogo, la pena comminata per tale delitto è minore di quella che caratterizza le dichiarazioni fraudolente mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici.

In secondo luogo, sono previste soglie di punibilità più elevate rispetto a quelle di cui all'art. 3. Per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è, infatti, necessario, da un lato, che l'imposta evasa sia superiore a trentamila euro e, dall'altro lato, o che l'ammontare degli elementi attivi sottratti a imposizione sia superiore al cinque per cento degli elementi attivi indicati nella dichiarazione stessa ovvero a un milione e cinquecentomila euro oppure che l'ammontare dei crediti e delle ritenute in diminuzione dell'imposta sia

⁷⁶ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 131.

⁷⁷ KELLER A., *Dichiarazione infedele*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 143.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

superiore al cinque per cento dell'imposta stessa ovvero a trentamila euro. Perché il delitto di dichiarazione infedele sia punibile, occorre, invece, che l'imposta evasa sia superiore a centomila euro e che l'ammontare degli elementi attivi sottratti a imposizione sia superiore al dieci per cento degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero a due milioni di euro.

Infine, le dichiarazioni mendaci suscettibili di assumere rilevanza ai fini dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 sono unicamente quelle annuali, non avendo il d.lgs. n. 158 del 2015 soppresso tale aggettivo, contrariamente a quanto avvenuto in relazione alle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000⁷⁸, i quali, come rilevato, possono, infatti, avere ad oggetto anche «le dichiarazioni presentate *una tantum* (quali quelle di inizio, variazione e cessazione attività, previste dall'art. 35, d.P.R. 633/1972), così come quelle c.d. "straordinarie", presentate in occasione di eventi anomali riguardanti il contribuente (liquidazione, trasformazione ecc....)»⁷⁹.

Invero, perché la falsa dichiarazione "svestita" assuma rilevanza penale, è necessario che ivi siano indicati elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi inesistenti.

Quanto alla prima ipotesi, l'indicazione di elementi attivi inferiori a quelli effettivi è integrata (rispetto a tale ipotesi delittuosa, come a quella precedente, di cui all'art. 3, d.lgs. n. 74/2000) tanto in caso di omessa annotazione di ricavi (come anche di beni patrimoniali⁸⁰)

⁷⁸ LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 339.

⁷⁹ LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 176.

⁸⁰ FORTE G., *Dichiarazione infedele*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 797. L'Autore evidenzia, peraltro, che, in ragione di quanto previsto dall'art. 14, comma 4, l. 24 dicembre 1993, n. 537 (per cui «Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

quanto in caso di indicazione di ricavi inferiori a quelli effettivamente conseguiti (cosiddetta “sottofatturazione”). Ebbene, sulla base di quanto previsto dall’art. 4, comma 1, letto in combinato disposto con l’art. 3, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000⁸¹, è evidente che «il mero nascondimento di redditi (il c.d. “nero” prodottosi mediante mancata totale fatturazione dei ricavi ovvero sottofatturazione degli stessi) non può – da solo – in alcun modo essere punito a titolo di “dichiarazione fraudolenta”, ma solo eventualmente a titolo di “dichiarazione infedele” di cui all’articolo 4»⁸². Diviene, invece, configurabile il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ogniqualvolta il nascondimento, totale o parziale, degli elementi attivi sia caratterizzato da modalità artificiose⁸³.

Quanto agli elementi passivi, la delimitazione degli elementi passivi suscettibili (ove indicati in dichiarazione) di assumere rilevanza

disposizioni riguardanti ciascuna categoria») costituiscono redditi rilevanti, *ex art. 4, d.lgs. 74/2000*, anche i redditi di provenienza criminosa.

⁸¹ Secondo l’art. 3, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000, «Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali».

⁸² CARACCIOLI I., *I confini tra dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele*, in *Norme e tributi*, 2017, 1, 79.

⁸³ Chiamata a pronunciarsi in merito alla qualificazione del fatto commesso dal ricorrente, ritenuto responsabile – con doppia conforme – del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all’art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, per aver emesso una sola fattura attiva per un ammontare decisamente inferiore a quello della fattura non registrata, la Corte di cassazione ha, ad esempio, escluso che tale comportamento integrasse una “mera” falsa dichiarazione *ex art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000*, ravvisandovi l’artificio del più grave delitto di cui all’art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000. Artificio consistente, secondo la Corte, «nell’attribuire a due fatture la stessa numerazione, comportamento insidioso e ingannatorio, idoneo a ostacolare l'accertamento dell'imponibile e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, il che integra uno degli elementi costitutivi del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, comma 1. Si tratta di un comportamento ben diverso dalla pura e semplice omessa registrazione di una fattura, che per le ragioni testé spiegate costituisce quel "*quid pluris*", rispetto alla pura e semplice falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie, richiesto dalla giurisprudenza di questa Corte ai fini della realizzazione del "*mezzo fraudolento*"» [Cosi Cass. pen., Sez. III, 29 marzo 2017 (dep. 26 luglio 2017), n. 37127, in www.iusexplorer.it].

penale ai fini del delitto di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 ai soli elementi passivi inesistenti *in rerum natura*⁸⁴ impedisce al giudice di ricondurre alla fattispecie di dichiarazione infedele le ipotesi in cui si riportino in dichiarazione spese indeducibili per ragioni diverse dalla loro inesistenza⁸⁵. «La sostituzione dell'aggettivo “fittizi” con il termine “inesistenti”, riferito ai costi, e il disposto di cui al 1° comma *bis* dell'art. 4, d.lgs. n. 74/2000 escludono dall'orizzonte della fattispecie i costi meramente non inerenti che siano stati, in sede amministrativa, rettificati, con conseguente ripresa a tassazione di materia imponibile, rimanendo impregiudicata, tuttavia, la possibilità di riscontrare in concreto tutti gli elementi richiesti dall'art. 3, d.lgs. n. 74/2000 per l'integrazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici»⁸⁶.

Di indiscutibile rilevanza è, infine, la “delimitazione del tipo” operata dai commi 1-*bis* e 1-*ter* dell'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, introdotti dall'art. 4, lett. c), d.lgs. n. 158 del 2015. Secondo il comma 1-*bis* dell'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, «Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali». Il comma 1-*ter*, applicabile fuori dei casi di cui al comma 1-*bis*, prevede che «non danno luogo a

⁸⁴ L'art. 4, lett. d), d.lgs. n. 158/2015 ha sostituito il termine “fittizi” con “inesistenti”.

⁸⁵ SCARCELLA A., *I delitti in materia di dichiarazione*, cit., 46. In tal senso depone, d'altronde, il comma 1-*bis* dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, secondo il quale il delitto *de quo* non è configurabile in caso di «non deducibilità di elementi passivi reali».

⁸⁶ KELLER A., *Dichiarazione infedele*, cit., 150.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)».

2.4. Il delitto di omessa dichiarazione

Come la fattispecie di dichiarazione infedele, anche il delitto di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 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, comma primo, d.lgs. 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 euro⁸⁷.

Secondo l'indirizzo giurisprudenziale maggioritario, poiché, in ragione del disposto di cui all'art. 14, comma 4, l. 24 dicembre 1993, n. 537⁸⁸, l'obbligo dichiarativo concerne anche i redditi illeciti, la

⁸⁷ Il comma 1-*bis*, introdotto nell'art. 5 dall'art. 5, comma 1, lett. a), d.lgs. 158/2015, nella formulazione ora vigente, così dispone in merito all'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta: «È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila». Trattasi di ipotesi delittuosa che non è oggetto di esame nella presente trattazione, in ragione della sua irrilevanza ai fini della responsabilità dell'ente *ex art. 25-quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 231/2001 (inerente all'imposta sul valore aggiunto).

⁸⁸ «Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

violazione dello stesso, ove sia caratterizzata dagli elementi di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000, assumerebbe rilevanza penale ai sensi del medesimo articolo.⁸⁹

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 prescritto⁹⁰, nonché nel caso in cui venga presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine fiscale⁹¹. Conseguentemente, il delitto, avente natura istantanea, non si

amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria».

⁸⁹ In tema di obbligo dichiarativo di redditi derivante da sfruttamento della prostituzione: Cass. pen., Sez. III, 7 ottobre 2010, (dep. 29 novembre 2010), n. 42160, in *www.iusexplorer.it*, per cui «una volta stabilito il principio *ex lege* che il provento illecito costituisce reddito tassabile, da esso non possono non derivare tutti gli obblighi di natura fiscale».

⁹⁰ Tale ipotesi appare attualmente alquanto anacronistica, in quanto di regola «i contribuenti adempiono all'obbligo dichiarativo in via telematica (anche per il tramite di un intermediario abilitato)» [così MOCCI M., *I reati omissivi e le condotte penalmente rilevanti nel sistema penale tributario*, in (a cura di) GARAVOGLIA M., *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, 61].

⁹¹ Così dispone il secondo comma dell'art. 5, d.lgs. 74/2000. Tale «moratoria» caratterizza oggi anche la disciplina tributaria: infatti, il settimo comma dell'art. 2 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, pur facendo salve le sanzioni amministrative per la tardività della dichiarazione, prevede che «sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine [...]. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse».

I termini inerenti alla presentazione della dichiarazione dei redditi a fini IRPEF ed IRES sono previsti dall'art. 2, commi 1 e 2, d.P.R. 322/1998, secondo i quali «1. Le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1° maggio ed il 30 giugno ovvero in via telematica entro il 30 novembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. 2. I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 in via telematica, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta». Ai fini IVA, l'art. 8, d.P.R. 322/1998 prevede che il contribuente presenti, «per l'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016, nel mese di febbraio, e per l'imposta sul valore aggiunto dovuta a decorrere dal 2017, tra il 1° febbraio e il 30 aprile in via telematica la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

consuma, se non quando il termine fiscale decorra inutilmente⁹².

Rinviando alla trattazione inerente al delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, ai fini dell'individuazione sia del bene giuridico tutelato⁹³ dalla norma incriminatrice in esame sia dei soggetti attivi⁹⁴,

Poiché l'art. 1, comma 1, lett. f), d.lgs. 74/2000, ai fini della determinazione dell'imposta effettivamente evasa, impone al giudice di scomputare dalla differenza tra imposta dovuta e imposta dichiarata (o, nel caso del delitto di omessa dichiarazione, qui in esame, dall'imposta dovuta) le somme versate dal contribuente o da terzi – tra l'altro – in pagamento di detta imposta prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, ci si è chiesti se a rilevare sia la scadenza del termine fiscale ovvero quella del termine di tolleranza di novanta giorni decorrenti dalla prima, optando, infine, per la seconda opzione. Si è, infatti, affermato che «il contribuente (o altri per lui) possa pagare anche successivamente al termine originario tributario, sempre che paghi entro il novantesimo giorno successivo. E se con tali pagamenti tardivi (dal punto di vista tributario) ha ridotto l'imposta evasa al di sotto» della soglia prevista dall'art. 5, d.lgs. 74/2000 «non sarà più tenuto, dal punto di vista penale, alla presentazione della dichiarazione. In altre parole, se ometterà la dichiarazione, non commetterà il delitto *de quo*» (CADOPPI A., *Commento all'art. 5*, in (a cura di) CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 228).

⁹² In ragione del principio *quod nullum est nullum producit effectum*, ove il contribuente, decorso il termine di cui sopra, presenti una dichiarazione astrattamente riconducibile a quella tipizzata, ad esempio, dagli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000, il delitto configurabile sarebbe comunque quello di omessa dichiarazione: infatti, «alla nullità fiscale della dichiarazione non può farsi seguire alcuna conseguenza di carattere penale se il contenuto della dichiarazione nulla è fraudolento: ciò che è nullo non produce alcun effetto secondo i principi e dunque neppure può integrare il reato di dichiarazione fraudolenta perché dichiarazione non c'è secondo le leggi fiscali» [così Cass. pen., Sez. III, 18 giugno 2015, (dep. 28 luglio 2015), n. 33026, in www.iusexplorer.it].

⁹³ Si rileva, però, che, secondo CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., 799, il bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice *de qua* non sarebbe tanto l'interesse erariale alla tempestiva ed integrale percezione del tributo, bensì l'interesse dello Stato alla «quasi tempestiva e quasi integrale percezione del tributo». Alla base di tale considerazione vi è il diverso momento di perfezionamento di illecito amministrativo-tributario ed illecito penale-tributario, coincidendo il primo con la scadenza tributaria e il secondo, come si vedrà, con il novantesimo giorno decorrente da tale prima scadenza. Per una ricostruzione generale di *ratio* e natura degli illeciti amministrativi tributari, si rinvia, *ex multis*, ad ALBANO A., *Illecito tributario e sanzioni: profili ricostruttivi (per un diritto tributario punitivo "europeo")*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2020, 10, 1353-1354.

⁹⁴ Rispetto a tale profilo, ci limitiamo a rilevare che il delitto di omessa dichiarazione può essere validamente contestato solo a quanti siano obbligati alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IVA. Quanto alle prime, essi devono essere individuati, a fini IRPEF, nelle «persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato» di cui all'art. 2 TUIR e, a fini IRES, negli enti di cui all'art. 73 TUIR. Secondo l'art. 17, d.P.R. 633/1972, «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili»: sono obbligati alla

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

occorre soffermarsi sulla condotta tipica: il delitto di omessa dichiarazione costituisce uno dei pochi reati omissivi propri previsti dal d.lgs. n. 74/2000⁹⁵, il quale prende nettamente le distanze dall'impostazione propria della l. 516/1982, invece «caratterizzata dalla presenza di numerose fattispecie di pura omissione»⁹⁶. La relativa norma incriminatrice è, peraltro, ricondotta da alcuni interpreti al *genus* delle norme penali in bianco, in ragione della possibilità di individuare il precetto solo facendo ricorso alla normativa tributaria⁹⁷. Tuttavia, a tale orientamento se ne contrappone uno opposto, che, pur riconoscendo che «una parte significativa del precetto è ricavabile dalla normativa extrapenale»⁹⁸, esclude che l'art. 5, d.lgs. 74/2000 abbia natura di norma penale in bianco, in ragione della previsione, nello stesso, sia di una soglia di punibilità sia di un dolo specifico di evasione⁹⁹.

Dal confronto tra il delitto di omessa dichiarazione, come

presentazione della dichiarazione IVA «i debitori d'imposta, e cioè i soggetti residenti o non residenti che effettuano nell'esercizio di imprese, arti o professioni, operazioni rilevanti ai fini dell'IVA [...] nel territorio dello Stato»⁹⁴ (PENNISI G., *Reato di omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 624).

⁹⁵ Oltre al delitto di cui all'art. 5, vengono in rilievo le ipotesi di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74/2000. In dottrina vi è, invero, chi ha avanzato la tesi della natura di reato omissivo improprio di tale delitto, ravvisando nel mancato pagamento della somma dovuta a titolo di imposta il relativo, implicito, evento naturalistico. In tal senso si esprime, ad esempio, NANNUCCI U., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in (a cura di) NANNUCCI U.-D'AVIRRO A., *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2000, 253. Secondo RUTA G., *L'omessa dichiarazione*, in (a cura di) BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 249, «si è oggi in presenza di un reato omissivo con evento di danno, rappresentato appunto dal pregiudizio subito dalla Amministrazione finanziaria per effetto del mancato versamento dell'imposta».

⁹⁶ LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 420.

⁹⁷ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 137.

⁹⁸ LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 421.

⁹⁹ Secondo CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., 813, «da un lato, occorre il fine di evadere le imposte [...] e in questo senso pare rilevarsi un dolo specifico; dall'altro, occorre la conoscenza [...] del superamento della soglia, e relativamente a questo elemento si potrà parlare di dolo generico» e, in particolare, anche solo eventuale, in relazione all'esatto ammontare dell'imposta evasa.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

riformulato con il recente intervento di riforma del 2019¹⁰⁰, e il precedente delitto di dichiarazione infedele emerge che oggi al primo il legislatore attribuisce un disvalore maggiore rispetto al secondo (ma comunque minore rispetto ai delitti di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000)¹⁰¹: infatti, pur condividendo il minimo edittale comminato *ex lege*, i due reati si distinguono in relazione alla pena massima, individuata in quattro anni e sei mesi dall'art. 4 e cinque anni dall'art. 5; inoltre, mentre per integrare il delitto di cui all'art. 5 è sufficiente il superamento di un'unica soglia di punibilità, inerente all'imposta evasa e pari a cinquantamila euro, perché sia configurabile il delitto di cui all'art. 4, è necessario che l'imposta evasa sia superiore a centomila euro e, al contempo, che il *quantum* di elementi attivi sottratti ad imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero a due milioni di euro¹⁰².

¹⁰⁰ Il riferimento è all'art. 39, comma 1, lett. g), h), i), d.l. 124/2019, convertito con modificazioni dalla l. 157/2019.

¹⁰¹ Condivide la scelta legislativa FORTE G., *Omessa dichiarazione*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 805, per cui «la condotta dell'evasore totale che non ottempera al suo obbligo dichiarativo è certamente meno grave della diversa condotta dell'evasore fraudolento che non si limita a presentare una dichiarazione mendace, ma pone in essere specifici artifici (quali, ad esempio, l'uso di fatture emesse per operazioni inesistenti) in modo da impedire all'Amministrazione finanziaria di individuare l'esatto ammontare del debito d'imposta. Essa è invece più grave rispetto alla condotta di colui che, pur pagando le imposte, ne paga in misura inferiore al dovuto [...]: se infatti nel caso di dichiarazione infedele si realizza una modalità di offesa più pericolosa rispetto al bene della trasparenza, nel caso di evasione totale si realizza un'offesa certamente maggiore rispetto al bene finale», non recependo, in tal caso, lo Stato alcunché.

¹⁰² La ragione di tale particolare attenzione del legislatore rispetto al delitto di omessa dichiarazione è ravvisabile nel fatto che, sebbene l'evasione totale sia più agevole accertamento, da parte di Agenzia delle Entrate e Guardia di finanza, rispetto alla dichiarazione infedele (assunto invero contestato da una parte della dottrina, come rilevato da LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 419), tuttavia, il delitto di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000 «non colpisce esclusivamente l' "evasore totale" vero e proprio (colui, cioè, che sfugge completamente al fisco), giacché il suo paradigma punitivo si presta a ricomprendere anche l'omessa presentazione della dichiarazione relativa ad un solo periodo d'imposta da parte di contribuente che abbia presentato tutte le dichiarazioni anteriori, come pure la presentazione della

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.4.1. Esterovestizione e illecito ex art. 25-quinquiesdecies, comma 1-bis, lett. b), d.lgs. n. 231/2001

Come anticipato, il delitto di omessa dichiarazione può assumere rilevanza, ai fini della responsabilità degli enti per illecito amministrativo dipendente da esso, solo ove tale 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 euro.

Ebbene, date queste premesse, ci pare che lo spazio privilegiato (e di speciale problematicità) di applicazione dell'art. 25-quinquiesdecies, comma 1-bis, d.lgs. n. 231/2001, dipendente dal delitto di omessa dichiarazione, sia limitato a ipotesi di esterovestizione societaria e di stabile organizzazione occulta.

Prima di descrivere tali “fenomeni societari patologici” e, soprattutto, di delimitarne la rilevanza ai fini della responsabilità degli enti, occorre precisare che esterovestizione e stabile organizzazione occulta costituiscono fenomeni distinti e incompatibili¹⁰³: infatti, «può

dichiarazione oltre il periodo di tolleranza di novanta giorni dalla scadenza del termine tributario» (NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 136).

¹⁰³ Esse sono, tuttavia, accumulate dall'attitudine a rappresentare, a fini tributari, la realtà d'impresa in modo difforme dalla realtà. Secondo RUTA G., *L'omessa dichiarazione*, cit., 247, la «possibilità di sottrarsi al pagamento delle imposte simulando una residenza (o, per gli enti, una sede) estera, grazie alle agevolazioni offerte da giurisdizioni compiacenti, costituisce una delle piaghe del capitalismo moderno. Così come espressione di grave deviazione è la costituzione di stabili organizzazioni occulte nella gestione di attività di impresa». Entrambi i fenomeni possono essere ricondotti alla lucida constatazione di FLICK G. M., *Globalizzazione dei mercati e globalizzazione della giustizia*, cit., 601, per il quale «le frontiere nazionali – volenti o nolenti – si sono aperte al crimine forse prima che agli altri traffici; ma oggi il crimine è una delle attività economiche più prospere, gestite da un management moderno ed esperto, con una flessibilità senza pari nell'economia “normale”. Esso – come dimostra ampiamente l'esperienza quotidiana – è in grado di sfruttare tutte le risorse offerte dagli squilibri economici, politici e sociali del mondo,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

aversi stabile organizzazione in Italia di un ente solo se detto ente risiede effettivamente in uno Stato estero. Al contrario, l'esterovestizione [...] designa il fenomeno secondo cui un soggetto che in realtà è residente in Italia localizza fittiziamente la propria residenza all'estero»¹⁰⁴. Del resto, «che i concetti di esterovestizione e di stabile organizzazione siano tra loro incompatibili emerge dalla stessa definizione di stabile organizzazione offerta dall'art. 162 TUIR [...]: è chiaro, infatti, che è possibile configurare una stabile organizzazione (che sia occulta o dichiarata) nel nostro Paese solo se la stessa sia riconducibile ad una impresa che abbia sede effettiva in uno Stato estero»¹⁰⁵.

Inoltre, ai fini della responsabilità degli enti, è necessario delimitare l'analisi alle conseguenze che l'esterovestizione di un ente italiano e l'accertamento di una stabile organizzazione occulta di un ente straniero sono suscettibili di produrre in materia di IVA, a nulla rilevando il fronte delle imposte sui redditi.

Esaminiamo, in primo luogo, l'esterovestizione societaria. Essa è configurabile ogniqualvolta società «contribuenti, pur avendo formale

e dal differenziale di regolazione politica, economica, sociale e giuridica dei diversi paesi».

¹⁰⁴ SUPINO S., *Reato di omessa dichiarazione*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 655. La giurisprudenza di legittimità tende, tuttavia, a sovrapporre il concetto di esterovestizione con quello di stabile organizzazione occulta: ad esempio, Cass. pen., Sez. III, 27 novembre 2019 (dep. 16 marzo 2020), n. 10098, in *ww.iusexplorer.it*, dopo aver affermato che «possono rientrare nel comune fenomeno della esterovestizione sia forme societarie del tutto apparenti (cd. "società schermo", come tali del tutto "fittizie") sia altre forme comunque dotate di una propria autonomia giuridica e operativa», specifica che «quando l'attività economica svolta da una impresa non residente è nascosta al fisco italiano, perché la sede fissa degli affari, per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività, si trova allocata nel territorio dello Stato (secondo la definizione normativa data dall'art. 162, comma 1, del Tuir), [...] si è al cospetto [...] di una "stabile organizzazione occulta"». In senso critico: SUPINO S., *Reato di omessa dichiarazione*, cit., 655-656.

¹⁰⁵ ALDROVANDI P., *Nota a Cass. pen., Sez. III, 27 novembre 2019 (dep. 16 marzo 2020), n. 10098*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2020, 1-2, 428.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

residenza fiscale all'estero (tipicamente, la sede legale) presentano elementi sostanziali di collegamento con il territorio italiano (tipicamente, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), che determinano il suo assoggettamento a conseguenti obblighi impositivi in Italia. Ciononostante, essi occultano al Fisco l'esistenza di questi elementi sostanziali di collegamento e, conseguentemente, omettono di dichiarare in Italia i propri redditi»¹⁰⁶.

Fondamentali, al fine di individuare le ipotesi di esterovestizione, i principi sanciti dalla Corte di cassazione, nel 2015, nel caso Dolce & Gabbana, il quale "poggiava" sulla contestazione, sulla base di una presunta ipotesi di esterovestizione societaria¹⁰⁷, del delitto di omessa

¹⁰⁶ SUPINO S., *Reato di omessa dichiarazione*, cit., 633. Con un originale richiamo a Francesco Guccini, si è affermato che «la definizione più efficace delle condotte di evasione fiscale riconducibili alla collocazione strumentale della residenza del contribuente la dobbiamo molto probabilmente non ad un giurista ma al pragmatismo di un grande cantautore: "e andate chissà dove per non pagare le tasse col ghigno e l'ignoranza dei primi della classe"» (PERINI A., *Profili penali di diritto tributario internazionale*, in *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, 560).

¹⁰⁷ Secondo la ricostruzione condivisa dai giudici di merito, così come riportata nel Ritenuto in fatto di Cass. pen., Sez. III, 24 ottobre 2014 (dep. 30 ottobre 2015), n. 43809, in *www.iusexplorer.it*, «l'evasione d'imposta era stata conseguenza di una complessa operazione di ristrutturazione degli assetti societari facenti capo alla holding "D&G S.r.l." (società interamente controllata dai due stilisti) per effetto della quale i sigg.ri D.D. e G.S. avevano potuto sottrarre all'Erario le imposte derivanti dallo sfruttamento dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce & Gabbana" di cui erano stati fisicamente titolari fino al marzo 2004 nella misura del 50% ciascuno. L'operazione, in particolare, era stata realizzata mediante la costituzione in Lussemburgo di due nuove società, la "Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l." (controllata per intero dalla "D&G S.r.l.") e la "GADO S.a.r.l." (interamente partecipata dalla "Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l."), ed il trasferimento, il 29/03/2004, alla "GADO S.a.r.l." della titolarità dei marchi di proprietà di D.D. e G.S., tra i quali, appunto, "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce & Gabbana". La "GADO S.a.r.l.", a sua volta, con contratto di licenza del 31/07/2004 e dietro corrispettivo del pagamento delle relative royalties, aveva concesso alla "Dolce & Gabbana S.r.l.", società controllata dalla "Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l.", il diritto di sfruttamento dei marchi, con facoltà di concedere sub-licenza ad altri soggetti. In questo modo, conclusivamente, le royalties che in precedenza venivano direttamente percepite dai due stilisti, concorrendo a formare la base imponibile dei loro redditi, venivano percepite dalla "GADO S.a.r.l.", società di diritto lussemburghese, soggetta a tassazione di maggior favore».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dichiarazione nei confronti dei due noti stilisti Domenico Dolce e Stefano Gabbana. In tale pronuncia, i giudici di legittimità hanno evidenziato che la sede amministrativa dei soggetti diversi dalle persone fisiche (rilevante al fine di individuare il "domicilio fiscale" di tali soggetti, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 59, comma 1) deve essere identificata nel «centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società, il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti». Rispetto alle società con sede legale estera, controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c., comma 1, la Corte ha escluso che possa «costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana», precisando che, in tal caso, è necessario accertare se la società controllata estera sia una costruzione di puro artificio o un'entità reale che svolga «effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto», facendo anche riferimento ai «criteri indicati dal d.P.R. n. 917 del 1986, art. 162, per definire la "stabile organizzazione" o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società c.d. "casella postale" o "schermo"»). I giudici di legittimità precisano che gli accertamenti su descritti «appartengono alla ricostruzione del fatto-reato e [...], in quanto tali, devono essere condotti dal giudice in modo autonomo, secondo le regole di giudizio

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

proprie del processo penale che non tollerano inammissibili inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni fiscali».

Il limitato ambito di applicabilità del comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. 231/2001 impone di soffermarsi, in modo specifico, sulla configurabilità di ipotesi di esteroinvestizione societaria finalizzate a evadere l'IVA (per almeno dieci milioni di euro e nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri).

A tal fine, occorre prendere le mosse dall'art. 1 del d.P.R. 633/1972, secondo il quale «L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate».

Perché un'operazione imponibile possa dirsi effettuata nel territorio dello Stato, occorre che ricorrano specifiche condizioni: in particolare, la territorialità dell'imposta è disciplinata in modo diverso a seconda che l'operazione in questione consista in una cessione di beni o in una prestazione di servizi. Mentre, in relazione alle cessioni di beni, l'art. 7-*bis* prevede che, di regola, esse possano considerarsi effettuate nel territorio dello Stato italiano, ove abbiano per oggetto beni ivi esistenti, quanto alla prestazione di servizi, l'art. 7-*ter* disciplina due distinti criteri di radicamento territoriale (e, quindi, di imponibilità a fini IVA) delle operazioni: nel caso in cui esse siano riconducibili a prestazioni *business to business* (B2B), il criterio di radicamento sarebbe quello della tassazione nel Paese di destinazione, sicché la territorialità dovrebbe intendersi radicata in Italia, ove ivi abbia sede il committente; qualora, invece, le prestazioni abbiano carattere *business to consumer* (B2C), il criterio di radicamento applicabile sarebbe quello della tassazione del Paese d'origine, sicché la territorialità sarebbe radicata in Italia, ogniquale volta ivi abbia sede il prestatore.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

I commi 1 e 2 dell'art. 17 del d.P.R. 633/1972 prevedono, poi, rispettivamente, che se, di regola, «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19 [...]» (comma 1), «Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti» (comma 2), quindi in regime di *reverse charge* esterno¹⁰⁸.

Premesso tale breve inquadramento della normativa rilevante ai fini dell'individuazione delle operazioni imponibili radicate in Italia e dei soggetti tenuti ad assolvere i relativi obblighi IVA, consideriamo ora le diverse forme in cui può manifestarsi l'esterovestizione suscettibile di comportare una responsabilità degli enti per l'illecito di cui all'art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 231/2001 dipendente dal delitto di omessa dichiarazione (commesso nell'ambito di un sistema fraudolento transfrontaliero e al fine di evadere l'IVA per almeno dieci milioni di euro).

Esaminiamo, in primo luogo, le cessioni di beni. Come rilevato, tali operazioni si considerano radicate in Italia, ogniqualvolta abbiano ad oggetto un bene che si trovi in territorio italiano. L'assolvimento dei conseguenti obblighi in materia IVA grava sul cedente, salvo che si tratti di soggetto residente all'estero: in quest'ultima ipotesi, infatti, l'adempimento dei predetti obblighi spetta al cessionario.

¹⁰⁸ «Quando l'operazione si considera effettuata in Italia ed è stato un soggetto estero [...] a porla in essere, è il soggetto passivo cessionario o committente residente che porrà in essere gli obblighi di fatturazione e versamento, escludendo così ogni obbligo in capo al soggetto estero» (così MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, 785-786).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tutto ciò premesso, è evidente che l'eventuale esterovestizione del cessionario non sia in grado di "sradicare" la territorialità dell'operazione che abbia ad oggetto beni siti nel territorio italiano e non incida sull'assolvimento degli obblighi IVA, gravando questi ultimi, di regola, su cedente. D'altro canto, l'eventuale esterovestizione del cedente, pur non incidendo sulla territorialità dell'operazione, porterebbe all'indebita operatività del regime del *reverse charge*, con conseguente adempimento degli obblighi IVA da parte del cessionario. In quest'ultima ipotesi, ove il delitto di omessa dichiarazione si consideri integrato in ragione della «semplice omissione della presentazione della dichiarazione da parte del soggetto che vi è tenuto, senza che assuma alcuna rilevanza la dimostrazione della produzione di un effettivo danno economico per l'Amministrazione finanziaria»¹⁰⁹, si dovrebbe ritenere che gli apicali dell'ente cedente potrebbero essere chiamati a rispondere del delitto di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000. Di conseguenza, ove siano integrati i criteri di imputazione di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. n. 231/2001 e, da un lato, si accerti che gli apicali abbiano agito al fine di evadere l'IVA per almeno dieci milioni di euro e, dall'altro lato, si ritenga che il requisito della transnazionalità del reato presupposto sia soddisfatta anche nel caso in cui abbia carattere fittizio (come avviene nell'esterovestizione, dove il coinvolgimento di uno Stato diverso da quello italiano non trova riscontro sul piano concreto),

¹⁰⁹ Così SUPINO S., *Reato di omessa dichiarazione*, cit., 642, richiama il principio sancito, *ex multis*, da Cass. pen., Sez. III, 7 novembre 2017, (dep. 11 maggio 2018), n. 20856, in www.iusexplorer.it. Preme rilevare che una società effettivamente estera non potrebbe dirsi obbligata a presentare le dichiarazioni fiscali, al contrario di una società solo formalmente estera, rispetto alla quale «il non averle presentate integra gli estremi del reato medesimo, di cui è chiamato a rispondere chi rivestiva le qualifiche funzionali (ad es., Presidente del Consiglio di Amministrazione) che in sede tributaria lo obbligavano alla presentazione stessa. salva, ovviamente, la partecipazione con esso, a titolo di concorso nel reato (art. 110 c.p.), di eventuali altri soggetti (ad es., amministratore delegato, consulente esterno, ecc.)» (così VALENTE P.-SALVATORE M., *Profili penali di diritto tributario internazionale*, in *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, 545).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'ente cedente potrebbe essere chiamato a rispondere dell'illecito *ex art. 25-quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 231/2001.

Qualora, invece, la configurabilità del delitto di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000 sia subordinata non già alla mera omessa presentazione della dichiarazione, bensì anche all'effettiva evasione dell'IVA (ipotesi che ci pare preferibile, in quanto maggiormente aderente alla previsione, nella norma incriminatrice di riferimento, anche di una soglia di punibilità – ossia, secondo il condivisibile orientamento maggioritario in dottrina e in giurisprudenza, un elemento costitutivo del reato – inerente all'imposta evasa), la rilevanza penale del fatto dovrebbe ritenersi esclusa, in quanto, in tale ipotesi, gli obblighi IVA risulterebbero comunque adempiuti, con conseguente soddisfazione dell'interesse erariale, sebbene da parte di un soggetto diverso da quello che avrebbe dovuto procedere in tal senso (ovverosia da parte del cessionario, in luogo del cedente). Di conseguenza, in assenza del *predicate crime* di riferimento, nessuna responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. n. 231/2001 sarebbe configurabile in capo all'ente cedente.

Esaminiamo, in secondo luogo, le prestazioni di servizi, distinguendo tra prestazioni B2B e prestazioni B2C.

Quanto alle prestazioni B2B, come rilevato, esse si considerano radicate in Italia, ogniqualvolta ivi abbia sede il committente. Inoltre, l'assolvimento dei conseguenti obblighi in materia IVA grava sul prestatore, salvo che si tratti di soggetto residente all'estero: in quest'ultima ipotesi, l'adempimento dei predetti obblighi spetta al committente.

Tutto ciò premesso, è evidente che l'esterovestizione dell'ente prestatore non incida sul radicamento dell'operazione in Italia, ma determini l'indebita operatività del regime di *reverse charge* esterno

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

(gli obblighi in materia IVA, gravanti sul prestatore, sarebbero, infatti, indebitamente assolti dal committente, in luogo del prestatore). In tal caso, ove si ritenga che, ai fini della configurabilità del delitto di omessa dichiarazione, sia sufficiente accertare la mera omissione della presentazione della dichiarazione da parte del soggetto obbligato, si dovrebbe ritenere che gli apicali dell'ente prestatore potrebbero essere chiamati a rispondere del delitto di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000. Di conseguenza, ove siano integrati i criteri di imputazione di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. n. 231/2001 e, da un lato, si accerti che gli apicali abbiano agito al fine di evadere l'IVA per almeno dieci milioni di euro e, dall'altro lato, si ritenga che il requisito della transnazionalità del reato presupposto sia soddisfatta anche nel caso abbia carattere fittizio (come avviene, appunto, nell'esterovestizione), l'ente prestatore potrebbe essere chiamato a rispondere dell'illecito *ex art. 25-quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. n. 231/2001.

Qualora, invece, si ritenga che il delitto di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 richieda che all'omessa presentazione della dichiarazione segua un'effettiva evasione dell'IVA, se ne dovrebbe escludere la configurabilità, poiché, in tale ipotesi, gli obblighi IVA risulterebbero comunque adempiuti (con conseguente soddisfazione dell'interesse erariale), sebbene da parte di soggetto diverso da quello obbligato *ex lege*, ossia da parte del committente, in luogo del prestatore. Di conseguenza, nessuna responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. n. 231/2001 sarebbe configurabile in capo all'ente prestatore.

In caso di esterovestizione dell'ente committente, nell'ambito di operazioni B2B, il delitto di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 pare agevolmente configurabile in capo agli apicali dello stesso, in quanto l'esterovestizione determina l'omesso radicamento in Italia

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'operazione e si risolve, di conseguenza, nell'omessa presentazione della dichiarazione IVA, nonché nell'omesso versamento dell'imposta *de qua* (tanto da parte del prestatore quanto da parte del committente). Pertanto, in tale ipotesi, ci pare che l'ente committente ben potrebbe essere chiamato a rispondere dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. n. 231/2001.

Tutto ciò premesso in merito alle operazioni B2B, occorre ora soffermarsi sulle operazioni B2C, le quali si considerano radicate in Italia ove ivi sia stabilito il prestatore. Ai fini di nostro interesse, occorre soffermarsi sull'esterovestizione dell'ente prestatore¹¹⁰: ebbene, in tale ipotesi, nulla osta alla configurabilità del delitto di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000 nei confronti degli apicali dell'ente stesso, in quanto all'(erroneo) omesso radicamento dell'operazione in Italia conseguirebbe l'omissione della presentazione della dichiarazione IVA, nonché del versamento dell'imposta da parte del prestatore stesso.¹¹¹ Di conseguenza, l'ente prestatore potrebbe essere chiamato a rispondere dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), del d.lgs. 231/2001.

¹¹⁰ Non si potrebbe, invece, parlare di "esterovestizione societaria", bensì di "esteroresidenza fittizia" rispetto alla controparte beneficiaria della prestazione, costituita da un consumatore. Tale ipotesi è irrilevante, ai fini della presente indagine, inerente alla responsabilità dell'ente per l'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001, non solo in quanto «la qualifica di consumatore di cui al D.Lgs. n. 206 del 2005, art. 3 [...] spetta alle sole persone fisiche, allorché concludano un contratto per la soddisfazione di esigenze della vita quotidiana estranee all'attività imprenditoriale o professionale eventualmente esercitata» [così Cass. civ., Sez. VI, 4 aprile 2017 (dep. 19 luglio 2017), n. 17848, in www.iusexplorer.it], ma anche perché l'"esteroresidenza" del consumatore non né incide sul radicamento in Italia dell'operazione (per cui rilevano domicilio e residenza del prestatore) né sull'assolvimento dell'IVA, la quale, pure in mancanza di esterovestizione del consumatore, sarebbe stata comunque dovuta dal prestatore, *ex art.* 17 del d.P.R. n. 633/1972.

¹¹¹ SUPINO S., *Reato di omessa dichiarazione*, cit., 642.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2.4.2. Stabile organizzazione occulta e illecito ex art. 25-quinquiesdecies, comma 1-bis, lett. b), d.lgs. n. 231/2001

Tutto ciò premesso in merito ai casi di esterovestizione, passiamo quindi ad esaminare le conseguenze, in materia di IVA, dell'accertamento dell'esistenza, in Italia, di una stabile organizzazione occulta di un ente straniero.

Come fatto per l'esterovestizione, anche in relazione alla valutazione della rilevanza, ex art. 5 del d.lgs. n. 74/2000 ed ex art. 25-quinquiesdecies, comma 1-bis, lett. b), del d.lgs. 231/2001, della stabile organizzazione occulta di un ente straniero, occorre prendere le mosse dalla normativa tributaria di riferimento, puntualizzando, pertanto, sin d'ora che, secondo l'art. 11 del regolamento 282/2011/UE, ai fini IVA, per "stabile organizzazione" deve intendersi «qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento¹¹², caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione».

In materia di imposte dirette, assumono rilevanza sia le stabili organizzazioni materiali¹¹³ sia, alternativamente, le stabili

¹¹² Secondo tale articolo, «1. Ai fini dell'applicazione degli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa. 2. Per determinare il luogo di cui al paragrafo 1, si tiene conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione. Se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa. 3. La mera esistenza di un indirizzo postale non può far presumere che tale indirizzo corrisponda al luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica».

¹¹³ Per "stabile organizzazione materiale" si intende «una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

organizzazioni personali¹¹⁴. In materia di IVA, invece, può parlarsi di stabile organizzazione solo ove in Italia si riscontri «la compresenza permanente di mezzi umani e tecnici»¹¹⁵: viene, in particolare, «utilizzato il concetto di stabile organizzazione materiale [...], per cui si richiede l'esistenza di una struttura dotata di risorse materiali ed umane, deputata alla gestione di una effettiva attività d'impresa che non sia meramente preparatoria o ausiliaria, ma si esclude che nell'Iva abbia cittadinanza la stabile organizzazione personale»¹¹⁶.

Infine, occorre precisare che, ai fini IVA, la presenza di una stabile organizzazione è funzionale alla localizzazione delle operazioni imponibili e alla conseguente determinazione della soggezione agli obblighi IVA nello Stato estero ovvero in Italia.¹¹⁷

territorio dello Stato» (art. 162, comma 1, TUIR). Essa trova una declinazione normativa in termini positivi e negativi, come previsto dall'art. 5 del cosiddetto “modello OCSE” (“*Model convention with respect to taxes on income and on capital*”): mentre il secondo comma dell'art. 162 TUIR prevede un elenco – meramente esemplificativo – di stabili organizzazioni materiali, il quarto comma del medesimo articolo delimita in negativo il fenomeno.

¹¹⁴ La “stabile organizzazione personale” in Italia del soggetto estero si concretizza non già in una sede fissa d'affari, bensì «nella presenza di un soggetto (il cd. agente dipendente) la cui attività, riferibile a quella dell'impresa estera, è idonea ad allocare una presenza fiscale di quest'ultima nel territorio dello Stato» (così SUPINO S., *Reato di omessa dichiarazione*, cit., 645). Secondo il sesto comma dell'art. 162 TUIR, infatti, «[...] se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa [...]».

¹¹⁵ SUPINO S., *Reato di omessa dichiarazione*, cit., 650. Secondo AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 26/E. Questioni di carattere fiscale connesse all'Esposizione Universale di Milano del 2015*, 2014, 26, «il fattore umano e quello tecnico/materiale sono considerati elementi imprescindibili per configurare l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto».

¹¹⁶ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, II, Milano, 2019, 271.

¹¹⁷ In tema: CARACCIOLI I., *Stabile organizzazione occulta” e profili di responsabilità penale*, in (diretto da) VALENTE P.-VINCIGUERRA L., *Stabile organizzazione. identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, Milano, 2018, 461, secondo il quale la summenzionata localizzazione «riguarda le sole operazioni effettuate dalla stabile organizzazione che non possono essere riferite alla casa-madre».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Così individuati, in sintesi, i caratteri della “stabile organizzazione”, è necessario guardare al versante patologico del fenomeno, soffermandosi sul concetto (di origine giurisprudenziale, piuttosto che normativa) di “stabile organizzazione occulta” e, in particolare, sulla rilevanza che può assumere ai fini dell’illecito di cui all’art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b) del d.lgs. n. 231/2001.

Invero, pare che la natura occulta della stabile organizzazione di un ente straniero in Italia in tanto possa assumere rilevanza, ai fini della configurabilità del delitto di cui all’art. 5, d.lgs. n. 74/2000, in capo agli apicali della stabile organizzazione e dell’ente straniero¹¹⁸, nonché

Per contro, le transazioni che quest’ultima conclude direttamente con gli operatori italiani non possono comunque essere imputate alla stabile organizzazione occulta – come invece avverrebbe nell’ambito dell’applicazione delle imposte sui redditi – e, pertanto, non potrebbe esserne in alcun modo contestata l’omessa fatturazione». Il medesimo Autore evidenzia che «le operazioni eventualmente poste in essere tra la presunta casa-madre e la società riqualificata come stabile organizzazione sarebbero comunque irrilevanti ai fini IVA». In senso parzialmente difforme si esprime TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 272, il quale sostiene che «Le operazioni effettuate dalla stabile organizzazione devono essere fatturate dalla stabile organizzazione» e che «In presenza di una stabile organizzazione, anche le operazioni effettuate o ricevute dalla casa madre devono confluire nella posizione Iva della stabile organizzazione».

¹¹⁸ VALENTE P.-SALVATORE M., *Profili penali di diritto tributario internazionale*, cit., 554, dopo aver premesso che il delitto di omessa dichiarazione di cui all’art. 5, d.lgs. 74/2000 «può verificarsi principalmente nel caso in Italia non esista alcuna entità giuridicamente autonoma, ma una struttura che possieda i requisiti per essere qualificata come stabile organizzazione di una società straniera, ma può anche verificarsi che la stabile organizzazione sia “annidata” all’interno di una società, la quale, oltre a svolgere le attività proprie, funziona anche come stabile organizzazione della società estera», precisano che, quanto «ai soggetti potenzialmente responsabili di tale reato, in entrambi i casi, sono gli amministratori della società straniera per non aver presentato le relative dichiarazioni dei redditi ed IVA». Gli Autori (*ibidem*, 555-556) rilevano, inoltre, che «a favore degli amministratori delle società straniere si potrebbe fare, in ogni caso, questione di applicazione della normativa sull’errore in materia tributaria (art. 15, d.lgs. 74/2000), che è più ampia di quella comune, in considerazione della particolare complessità della normativa stessa. È vero, infatti, che l’errore sulla norma penale non giustifica, ma qui si tratterebbe di errore sulle norme *extra*-penali di natura tributaria (*rectius*, sulle applicazioni penali di una giurisprudenza solo italiana sulle stabili organizzazioni), la cui conoscenza da parte di soggetti stranieri appare francamente inverosimile. Di tale particolare situazione psicologica non potrebbero invece, ovviamente, fruire gli amministratori della società italiana» che concorrano con gli amministratori della casa madre estera. Pertanto, tanto gli apicali della stabile organizzazione occulta quanto gli apicali dell’ente

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-*bis* del d.lgs. 231/2001, nei confronti di tali enti, in quanto faccia apparire come non radicata in Italia un'operazione che, invece, lo sia. Le ipotesi rilevanti sono evincibili richiamando le combinazioni già esaminate in relazione all'esterovestizione, sebbene in termini parzialmente diversi.

Anche in relazione alla stabile organizzazione occulta, consideriamo, in primo luogo, le cessioni di beni, ricordando che le stesse si considerano radicate in Italia, ai fini IVA, ogniqualvolta abbiano ad oggetto beni presenti sul territorio italiano e che i relativi obblighi IVA gravano, di regola, sul cedente (sul prestatore, solo nel caso in cui il cedente non abbia sede in Italia).

In tal caso, la formale attribuzione dell'operazione, in qualità di cessionario, ad un ente straniero, in luogo della stabile organizzazione occulta che lo stesso abbia in Italia (nella quale dovrebbe, quindi, identificarsi il cessionario effettivo) non rileva né ai fini della debenza dell'IVA al Fisco italiano né ai fini dell'individuazione del soggetto tenuto ad adempiere gli obblighi IVA (che sarebbe comunque il cedente). La conclusione è parzialmente diversa, in caso di formale attribuzione dell'operazione, in qualità di cedente, ad un ente straniero, in luogo della stabile organizzazione occulta che esso abbia in Italia.

In tale ipotesi, ove si ritenga che l'evasione non sia un elemento costitutivo del delitto di omessa dichiarazione, quest'ultimo ben potrebbe essere contestato, a titolo di concorso, nei confronti degli apicali degli enti coinvolti. Di conseguenza, al ricorrere di tutti i presupposti già individuati in sede di esame dell'esterovestizione, gli enti potrebbero essere chiamati a rispondere dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b) del d.lgs. n. 231/2001.

straniero risponderebbero del delitto: i primi a titolo diretto, i secondi a titolo concorsuale.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Qualora, invece, l'evasione d'imposta sia ricondotta nel *genus* degli elementi costitutivi del delitto di omessa dichiarazione, nessuna rilevanza potrebbe essere attribuita a una siffatta ipotesi di stabile organizzazione occulta né (di conseguenza) gli enti coinvolti potrebbero essere chiamati a rispondere dell'illecito dipendente dal delitto di omessa dichiarazione.

Soffermiamoci ora sulle prestazioni di servizi, sempre distinguendo tra operazioni B2B e operazioni B2C.

Prendiamo in esame, in primo luogo, le operazioni B2B, che si considerano radicate in Italia ove ivi abbia sede il committente e rispetto alle quali gli obblighi IVA gravano sul committente stesso, salvo che si tratti di soggetto straniero.

Ove prestatore di un'operazione B2B risulti essere un ente straniero, mentre, invece, ad effettuare la prestazione sia la stabile organizzazione italiana occulta dell'ente medesimo, data l'irrilevanza della residenza del prestatore, ai fini del radicamento in Italia delle prestazioni B2B, l'operazione risulterebbe comunque radicata in Italia; tuttavia, opererebbe, indebitamente, il regime di *reverse charge*. Le conclusioni alle quali è possibile pervenire sono le seguenti: ove si consideri rilevante, ai fini del delitto di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000 la mera omissione della dichiarazione IVA, non seguita da alcuna evasione d'imposta, allora si dovrebbe concludere nel senso della configurabilità del delitto di omessa dichiarazione, in capo agli apicali degli enti coinvolti, e dell'illecito amministrativo dipendente da tale delitto, in capo agli enti stessi; ove, invece, si ritenga che il delitto di omessa dichiarazione sia configurabile solo nel caso di effettiva evasione dell'IVA, si dovrebbe escludere che il mero, indebito, assolvimento degli obblighi IVA da parte del committente, in luogo del prestatore, assuma rilevanza penale *ex art. 5, d.lgs. n. 74/2000*.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Nel caso in cui, invece, un'operazione di prestazione di servizi B2B abbia come committente apparente un ente straniero e come committente reale, invece, una stabile organizzazione occulta italiana di detto ente, parrebbero configurabili, da un lato, in capo agli apicali degli enti coinvolti, il delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000 e, dall'altro lato, rispetto agli enti stessi, l'illecito di cui all'art. 25-*quinqüiesdecies*, comma 1-*bis*, d.lgs. 231/2001: infatti, in tal caso la natura occulta della stabile organizzazione italiana dell'ente straniero impedirebbe, *ab ovo*, di considerare l'operazione radicata in Italia, così "legittimando", appunto, l'omessa presentazione della dichiarazione IVA e l'omesso versamento della stessa.

Quanto alle prestazioni B2C, le quali si considerano radicate in Italia nel caso in cui il prestatore risieda in territorio italiano, occorre rilevare che, ove il prestatore sia un ente straniero, nulla sarebbe dovuto al Fisco italiano ai fini IVA. Tuttavia, ove risulti che un ente straniero si sia avvalso di una sua stabile organizzazione occulta italiana, al fine di eseguire la prestazione, l'operazione dovrebbe intendersi radicata in Italia: pertanto, ben potrebbero configurarsi sia il delitto di omessa dichiarazione, nei confronti degli apicali dell'ente straniero e della stabile organizzazione italiana occulta dello stesso, sia l'illecito di cui all'art. 25-*quinqüiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b) d.lgs. 231/2001, nei confronti degli enti stessi.

2.5. Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti è previsto e punito dall'art. 8, d.lgs. 74/2000, il quale commina la pena della reclusione da quattro a otto anni nei confronti di «chiunque, al fine

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti». È, però, configurabile una specifica circostanza attenuante – in base alla quale i margini edittali sono ridotti a un anno e sei mesi, nel minimo, e a sei anni, nel massimo – ove l'importo non rispondente al vero, indicato nelle fatture o negli altri documenti, per ciascun periodo d'imposta, sia inferiore a centomila euro.

Come evidente, il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è speculare rispetto a quello di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000, rispetto al quale ha natura "preparatoria": esso, quindi, «si configura come reato di pericolo astratto, in quanto mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale, sicché è stata anticipata dal legislatore, nella configurazione della predetta fattispecie criminosa, la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione. La configurabilità del reato è, pertanto, svincolata dal conseguimento di una effettiva evasione, venendo puniti comportamenti propedeutici connotati da potenzialità lesiva del citato interesse erariale»¹¹⁹.

Sebbene parte della dottrina ravvisi nel delitto in esame un reato proprio¹²⁰, secondo l'orientamento maggioritario, esso

¹¹⁹ Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2009 (dep. 14 luglio 2009), n. 28654, in www.iusexplorer.it.

¹²⁰ BELLAGAMBA G.-CARITI G., *I nuovi reati tributari. Commento per articolo al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, Milano, 2000, 98.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dovrebbe essere ricondotto nel *genus* dei reati comuni¹²¹: «non solo il reato può avere ad oggetto anche un documento avente natura equivalente alla fattura ed emesso da un prestatore di opera occasionale, ma [...] sussisterebbe ugualmente qualora il documento fosse emesso da un apparente soggetto IVA, come nel caso delle c.d. “cartiere”»¹²². Tale tesi risulta tanto più condivisibile, ove si consideri che il legislatore ha conservato, in relazione al delitto *de quo*, il modello del “reato prodromico” (così allontanandosi dall'intento della riforma del 2000) per una precisa scelta politica, volendo dotare l'ordinamento di uno strumento in grado di contrastare efficacemente il fenomeno delle “cartiere”.¹²³ D'altronde, nella Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000, in merito al delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, si evidenzia che «l'autonoma considerazione penalistica della fattispecie trova giustificazione, per vero, nel rilievo tutto particolare che la condotta incriminata assume nel quadro delle

¹²¹ SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., 271; BADODI D., *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 842.

¹²² CAGNOLA F., *Reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 684.

¹²³ D'ARCANGELO F., *L'emissione di fatture per operazioni inesistenti ed i limiti al concorso di persone nel reato tra emittente ed utilizzatore*, in (a cura di) BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 263. In senso conforme: GENNAI S.-TRAVERSI A., *Reati tributari*, cit., 218. Secondo gli Autori, la «ratio dell'incriminazione è quella di reprimere il grave fenomeno della emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, utilizzabili dai destinatari per evadere le imposte sui redditi o l'IVA. Tali falsi documenti costituiscono, in effetti, lo strumento di una delle forme più diffuse di evasione alla quale ricorrono, per lo più, i titolari di reddito d'impresa e che consiste nel farsi rilasciare da soggetti compiacenti (per esempio abituali fornitori di beni o prestatori di servizi) ovvero da imprese all'uopo fittiziamente costituite (c.d. “cartiere”), generalmente previo rimborso “a nero” di un corrispettivo comprensivo dell'IVA versata, fatture relative ad operazioni in tutto o in parte inesistenti, che vengono poi utilizzate per precostituirsi costi fittizi, idonei ad abbattere il reddito imponibile od ottenere indebiti rimborsi IVA. Un fenomeno criminoso che recentemente ha avuto vasta diffusione in ambito comunitario è quello delle c.d. “frodi carosello”, attuato mediante l'utilizzo di società fittiziamente costituite per effettuare forniture di merci intracomunitarie senza pagare la relativa IVA».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fenomeniche dell'evasione: fenomeni che assai di frequente ruotano su "figure criminali" di spiccata pericolosità, rappresentate da imprese illecite create con l'unico o prevalente scopo di immettere sul "mercato" documentazione volta a supportare l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi fittizi (imprese note nella pratica come "cartiere")».

Esaminando l'elemento oggettivo del reato e, in particolare, la condotta tipica, rinviando a quanto esposto in sede di esame del delitto di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000, limitatamente alla nozione di "operazioni inesistenti", occorre soffermarsi sulle due condotte attive, alternative, tipizzate dal legislatore: "emissione", da un lato; "rilascio", dall'altro. Entrambe hanno ad oggetto (materiale) un documento mendace e consistono nella fuoriuscita dello stesso dalla disponibilità del soggetto che lo abbia formato; tuttavia, mutuando la terminologia tributaria, in tanto si può parlare di "emissione", in quanto il documento mendace sia una fattura¹²⁴, mentre si fa riferimento al "rilascio" in relazione al «complesso degli altri documenti rilevanti»¹²⁵, quali ricevute ovvero scontrini¹²⁶.

Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ha natura istantanea, perfezionandosi nel momento in cui l'emittente perda la disponibilità del documento¹²⁷

¹²⁴ L'emissione della fattura può concretamente manifestarsi *sub specie* di «consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente» (art. 21, comma 1, d.P.R. 633/1972).

¹²⁵ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 160.

¹²⁶ Sulla distinzione tra "emissione" e "rilascio": GENNAI S.-TRAVERSI A., *Reati tributari*, cit., 220; BADODI D., *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 846.

¹²⁷ GENNAI S.-TRAVERSI A., *Reati tributari*, cit., 220, evidenziano che la «legge contempla come condotta punibile soltanto quella di emissione o rilascio di documenti falsi e non anche la falsa redazione di essi. Infatti, applicando il criterio ermeneutico "ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit", è senz'altro da escludere la punibilità della mera predisposizione di fatture o altri documenti fiscali ideologicamente falsi dato che, in tal caso, il legislatore lo avrebbe detto espressamente. Da questo assunto

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

(non essendo necessario che quest'ultimo pervenga anche al destinatario¹²⁸ ovvero che quest'ultimo ne faccia uso *ex art. 2, d.lgs. 74/2000*¹²⁹).

La scelta legislativa di costruire il delitto di cui all'art. 8, d.lgs. 74/2000 come reato istantaneo rendeva concreto il rischio che la giurisprudenza ravvisasse, in capo all'emittente, tanti delitti di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quanti erano i documenti inerenti ad operazioni inesistenti emessi dal singolo soggetto attivo in ciascun periodo d'imposta (eventualmente unificati dal vincolo della continuazione *ex art. 81 c.p.*), così rendendo le conseguenze penali (e, in particolari, edittali) del delitto di cui all'art. 8, d.lgs. 74/2000 molto più gravose rispetto a quelle connesse al delitto di dichiarazione fraudolenta commesso da chi di quegli stessi, molteplici, documenti avesse fatto uso. Alla pluralità dei delitti di cui all'art. 8, d.lgs. 74/2000 si sarebbe, infatti, contrapposta l'unicità del delitto di dichiarazione fraudolenta di

consegue che, qualora la fattura o il documento siano già stati falsamente formati, ma non siano stati ancora consegnati o spediti ad altri, non sia configurabile il reato per difetto di materialità della condotta».

¹²⁸ In senso contrario: GIGLIOLI M., *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, in D'AVIRRO A.-GIGLIOLI M.-D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 231.

¹²⁹ In tal senso, in giurisprudenza, *ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2016 (dep. 22 giugno 2016), n. 25816, in www.iusexplorer.it. In dottrina, VENEZIANI P., *Emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti: asimmetrie dei modelli criminosi e forme di manifestazione del reato*, in (a cura di) BASILE F., BRUNELLI D., CANESTRARI S., *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011, 629, sottolinea la dissonanza tra l'art. 8, d.lgs. 74/2000 e il fine di superamento dello schema dei reati prodromici al quale mirava l'intervento di riforma del 2000, chiarendo che, «non essendo necessario che la fattura falsa venga effettivamente utilizzata, è palese la notevole anticipazione della tutela rispetto al bene giuridico protetto». Sulla base di tale constatazione parte della dottrina attribuisce al delitto in esame natura di reato di pericolo astratto (D'ARCANGELO F., *L'emissione di fatture per operazioni inesistenti ed i limiti al concorso di persone nel reato tra emittente ed utilizzatore*, cit., 262). Con tale orientamento convive, tuttavia, quello di quanti ravvisano nel delitto di cui all'art. 8, d.lgs. 74/2000 un reato di pericolo concreto (LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 439).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cui all'art. 2 del medesimo decreto¹³⁰.

Una tale interpretazione giurisprudenziale sarebbe stata, tuttavia, fortemente contrastante con la scelta legislativa di parificare, quanto a disvalore, i delitti di cui agli artt. 2 e 8, d.lgs. 74/2000, evincibile dalla medesima cornice edittale per essi comminata. Onde evitare la concretizzazione di tale rischio, il secondo comma dell'art. 8, d.lgs. 74/2000 specifica che l'emissione o il rilascio, nel corso del medesimo periodo d'imposta, di molteplici fatture o documenti, a favore di uno stesso soggetto ovvero di diversi destinatari, per operazioni inesistenti integri un unico reato.¹³¹

In dottrina, vi è chi ravvisa nell'intervento di riforma di cui al d.lgs. 158/2015 – per effetto del quale possibile oggetto materiale del delitto di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000 sono divenute anche le dichiarazioni infra-annuali – il rischio di una vanificazione dello sforzo di coordinamento concretizzatosi nella previsione di cui al secondo comma dell'art. 8, d.lgs. 74/2000: si evidenzia, infatti, che il predetto coordinamento sia destinato ad essere

¹³⁰ Come evidenziato da Cass. pen., Sez. III, 21 novembre 2008 (dep. 12 gennaio 2009), n. 626, in *www.iusexplorer.it*, il delitto di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000 «consente un'unica incriminazione per il soggetto che pone in essere una dichiarazione fraudolenta, sia che si avvalga di un solo documento, sia che utilizzi una pluralità di fatture o altri documenti, a nulla rilevando che le fatture o gli altri documenti siano diversi ed abbiano diversi destinatari e ciò perché il reato non si perfeziona con la semplice registrazione del documento che sarà poi utilizzato ma con la dichiarazione riferita a quella specifica intera annualità e con l'indicazione nell'ambito della suddetta dichiarazione, di elementi passivi fittizi inseriti nella contabilità. [...] Di conseguenza, è irrilevante il numero delle fatture o degli atti documenti utilizzati per abbattere i costi perché la registrazione di tali documenti rappresenta solo un'attività prodromica alla realizzazione del reato che si consuma nel momento in cui si presenta una dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e non nel momento in cui si registra in contabilità il singolo documento che poi sarà utilizzato per abbattere i costi. L'eventuale pluralità di reati non dipende dalla pluralità dei documenti utilizzati, ma dalla pluralità delle dichiarazioni relative a periodi d'imposta diversi. Se la dichiarazione è unica, unico è il reato commesso con quella dichiarazione anche se i documenti utilizzati sono diversi».

¹³¹ Nel senso della natura di “reato eventualmente abituale” del delitto in esame: BADODI D., *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 848.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

«“scardinato” dalla nuova formulazione dell’art. 2 che, per effetto del d.lgs. n. 158/2015, non si riferisce più alla presentazione delle dichiarazioni annuali: in questo contesto, a differenza dell’emittente, l’utilizzatore che si avvalga di più fatture confluite all’interno di distinte dichiarazioni presentate in corso d’anno dovrebbe essere chiamato a rispondere, in linea di principio, di una pluralità di condotte delittuose, eventualmente legate dal vincolo della continuazione»¹³².

In punto di elemento soggettivo, occorre precisare che il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è caratterizzato da un dolo specifico, consistente nel fine di favorire l’evasione delle imposte sui redditi ovvero dell’IVA da parte di terzi (ossia dei potenziali, od effettivi, utilizzatori delle fatture o dei documenti attestanti operazioni inesistenti). La giurisprudenza è consolidata nel senso della compatibilità tra tale finalità evasiva e altri e diversi scopi: «il fine di favorire l’evasione fiscale di terzi attraverso l’emissione di fatture per operazioni inesistenti può anche non essere esclusivo, nel senso che il reato comunque sussiste, qualora sia commesso anche con lo scopo di trarre un profitto personale; in altri termini la finalità di evasione fiscale può concorrere con altre finalità, attesa la natura di pericolo astratto del reato, per la configurabilità del quale è sufficiente il mero compimento dell’atto tipico»¹³³.

Quanto al rapporto tra emittente, soggetto attivo del delitto di cui all’art. 8, d.lgs. 74/2000, ed utilizzatore, soggetto attivo del delitto di cui all’art. 2 del medesimo decreto, esso è regolato dall’art. 9, d.lgs.

¹³² Così LA ROSA A., *Reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 692-693.

¹³³ Cass. pen., Sez. III, 17 settembre 2015, (dep. 4 novembre 2015), n. 44449, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

74/2000, il quale, come rilevato¹³⁴, prevede una deroga espressa ai principi in materia di concorso di persone nel reato, di cui agli artt. 110 ss. c.p.¹³⁵ Mentre, infatti, sulla base della disciplina codicistica, emittente e utilizzatore delle fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti dovrebbero essere chiamati a rispondere come concorrenti l'uno nel delitto dell'altro, l'art. 9 crea, per la materia tributaria, una sorta di "zona franca", immune al "contagio" degli artt. 110 ss. c.p. e finalizzata a evitare che utilizzatore ed emittente siano chiamati a rispondere due volte del medesimo fatto, una volta, quali autori materiali del delitto (rispettivamente) di cui all'art. 2 od 8, d.lgs. 74/2000, un'altra volta, quali concorrenti (rispettivamente) nel delitto di cui all'art. 8 o 2, d.lgs. 74/2000. Dall'art. 9 si evince, infatti, che, da un lato, quanti emettano fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (e chi con essi concorra) non siano punibili, a titolo di concorso, nel delitto previsto dall'articolo 2 e, dall'altro lato, che quanti si avvalgano delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti, emessi dai primi, (nonché chi con essi concorra) non siano punibili a titolo di concorso nel delitto previsto dall'articolo 8.

Con specifico riferimento alla posizione dell'utilizzatore, tuttavia, occorre precisare che, secondo la giurisprudenza maggioritaria, il meccanismo derogatorio di cui all'art. 9, d.lgs.

¹³⁴ Cap. I, § 1.3.

¹³⁵ La norma *de qua* recepisce l'orientamento dottrinario e giurisprudenziale consolidato, affermatosi in relazione alla previgente fattispecie di emissione e utilizzo di fatture di cui all'art. 4, lett. d), l. 516/1982, il quale, onde evitare l'operatività dell'art. 110 c.p., escludeva la natura di disposizione a più norme di tale ipotesi, interpretandola, invece, come norma a più fattispecie. In tema: CARRA D., *Deroga alla disciplina generale in tema di concorso di persone nel reato dettata dagli artt. 110 ss. c.p. nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 861.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

74/2000 è suscettibile di operare solo nel caso in cui il destinatario delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti se ne avvalga ai fini della predisposizione della dichiarazione e presenti, poi, tale dichiarazione, così perfezionando il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ed essendo, dunque, punibile *ex art. 2, d.lgs. 74/2000*.

In caso contrario, ove, cioè, il soggetto terzo, a favore del quale l'autore del delitto di cui all'art. 8 abbia emesso fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rimanga utilizzatore solo "potenziale", e giammai effettivo, dei documenti di cui sopra (circostanza ravvisabile sia nell'ipotesi in cui il terzo non si avvalga dei documenti *de quibus* ai fini della predisposizione della dichiarazione rilevante sia nel caso in cui se ne avvalga, senza però presentare la dichiarazione stessa), l'art. 9 del medesimo decreto non potrebbe trovare applicazione. Si afferma, in particolare, che, poiché la *ratio* alla base dell'art. 9, d.lgs. 74/2000 è ravvisabile nella «esigenza di evitare che la sola circostanza di utilizzazione, da parte del destinatario, delle fatture per operazioni inesistenti possa integrare anche il concorso nella emissione delle stesse, così come, all'inverso, il solo fatto dell'emissione possa integrare il concorso nella utilizzazione, da parte del destinatario che abbia ad indicarle in dichiarazione, delle medesime, [...] il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti può concorrere, ove ne sussistano i presupposti, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 c.p., con l'emittente, non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 9»¹³⁶.

Ci pare che la tesi giurisprudenziale che esclude l'operatività

¹³⁶ Cass. pen., Sez. III, 22 maggio 2019, (dep. 8 ottobre 2019), n. 41124, in *www.iusexplorer.it*. In senso critico: FLORA G., *La clausola di non punibilità del concorso incrociato tra emittente ed utilizzatore di false fatture*, in *Rass. trib.*, 2012, 5, 1331; SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., 147.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'art. 9, d.lgs. 74/2000 ogniqualvolta il terzo, a favore del quale siano stati emessi i documenti di cui all'art. 8, non perfezioni la condotta tipica di cui all'art. 2 e non sia, dunque, punibile per tale delitto, per quanto pregevole, comporti, tuttavia, una conseguenza alquanto problematica: la vanificazione dell'efficacia degli strumenti introdotti dal legislatore al fine di incentivare la respiscenza del contribuente. Invero, solo a titolo esemplificativo, tanto l'adesione alla *voluntary disclosure*¹³⁷ quanto il pagamento tardivo del debito tributario *ex art. 13*, comma 2, d.lgs. 74/2000 sembrano trovare un ostacolo di ben difficile superamento nell'orientamento esegetico di cui sopra. Infatti, vi è il rischio che «l'utilizzatore di fatture false ed i suoi eventuali concorrenti – non punibili ai sensi dell'art. 2 – possano essere cionondimeno chiamati a rispondere in qualità di compartecipi nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti»¹³⁸.

Particolarmente delicata (e interessante, ai fini della presente trattazione) è la già citata questione dell'applicabilità dell'art. 9, d.lgs. 74/2000 nei confronti del soggetto che, quale amministratore della società emittente documentazione per operazioni inesistenti e anche della società utilizzatrice della stessa, cumuli in sé le qualifiche di emittente e di utilizzatore.

Ebbene, in tal caso, la giurisprudenza esclude l'operatività

¹³⁷ L'art. 1, d.lgs. 186/2014 ha introdotto, all'interno del d.l. 167/1990 (convertito, con modificazioni, dalla l. 227/1990), l'art. 5-*quinquies*, il quale esclude la punibilità, dell'autore del delitto di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000 che presti la collaborazione volontaria di cui al precedente art. 5-*quater*.

¹³⁸ LA ROSA A., *Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 9 d.lgs. 74/2000)*, (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 708.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'art. 9, d.lgs. 74/2000, in ragione della impossibilità di configurare quella pluralità di soggetti che costituisce il presupposto di operatività della deroga alla disciplina codicistica del concorso di persone nel reato. Proprio da tale constatazione la giurisprudenza prende le mosse per affermare la punibilità sia *ex art. 2* sia *ex art. 8*, d.lgs. 74/2000 del soggetto che emetta e utilizzi fatture o altri documenti per operazioni inesistenti¹³⁹ e la responsabilità, *ex artt. 110 c.p.-2*, d.lgs. 74/2000 e *110 c.p.-8*, d.lgs. 74/2000, dell'*extraneus* che con quello concorra, moralmente o materialmente¹⁴⁰.

Come già rilevato, la conclusione alla quale perviene la giurisprudenza di legittimità (ovverosia la punibilità del soggetto per entrambi i delitti rispettivamente previsti dagli artt. 2 e 8, d.lgs. 74/2000) non convince pienamente la dottrina maggioritaria¹⁴¹. Infatti, pur ammettendo che la mancanza di pluralismo soggettivo, che caratterizza l'ipotesi in cui la qualità di emittente e di utilizzatore convergano su di un medesimo soggetto, renda inapplicabile l'art. 9, d.lgs. 74/2000, ci pare preferibile ritenere configurabile, rispetto al soggetto in questione, uno solo dei due delitti e, nello specifico, quello

¹³⁹ Cass. pen., Sez. III, 25 ottobre 2016 (dep. 6 febbraio 2017), n. 5434, in www.iusexplorer.it.

¹⁴⁰ Così, di recente, Cass. pen., Sez. III, 29 ottobre 2020, (dep. 1° dicembre 2020), n. 34021, in www.iusexplorer.it, per cui «illogico, prima ancora che erroneo giuridicamente, sarebbe ritenere applicabile il concorso "incrociato" dell'*intraneus* che unifichi nella sua persona le qualità di emittente ed utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti e, nel contempo, escludere la responsabilità concorsuale dell'*extraneus*, ritenendo applicabile il disposto del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9, per le condotte di cui risponde l'*extraneus*. [...] partecipando il concorrente *extraneus* paritariamente, secondo i principi del concorso di persone *ex art. 110 c.p.*, alla commissione di ciascuno dei reati oggetto di volontà comune di cui coautore è il concorrente *intraneus*, come per quest'ultimo non è applicabile la deroga all'art. 110 c.p. prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9, allo stesso modo tale deroga non vale nemmeno per il secondo, proprio considerazione della natura paritaria della partecipazione a ciascuno dei due illeciti».

¹⁴¹ LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 108. In senso favorevole all'orientamento giurisprudenziale citato si esprimono, invece, MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, 266.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

previsto e punito dall'art. 2, d.lgs. 74/2000. Invero, guardando all'elemento soggettivo del delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (e considerando, quindi, l'impossibilità di ascrivere al soggetto, nel quale convergono le qualifiche di emittente e utilizzatore, il dolo specifico di favorire l'evasione di terzi) e alla progressione criminosa ravvisabile nell'iniziale emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e nella successiva utilizzazione degli stessi, si ritiene possibile concludere nel senso che tale ipotesi dovrebbe essere ricondotta ad un concorso apparente di norme¹⁴², nell'ambito del quale il fatto tipico di cui all'art. 8, d.lgs. 74/2000 costituirebbe un mero antecedente non punibile del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti¹⁴³.

A seguito della recente introduzione del delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (come anche del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo degli stessi) nel novero dei *predicate crimes* della responsabilità degli enti, l'adesione a una tesi, piuttosto che all'altra, è suscettibile di produrre effetti sul piano della responsabilità degli enti dipendente da reato.

Infatti, ove si escluda, seguendo il tracciato

¹⁴² LA ROSA A., *Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 9 d.lgs. 74/2000)*, cit., 705.

¹⁴³ FLORA G., *La clausola di non punibilità del concorso incrociato tra emittente ed utilizzatore di false fatture*, cit., 1331, dopo aver premesso che «Allorquando il medesimo soggetto emette e poi utilizza le medesime f.o.i. siamo in presenza di una classica ipotesi nella quale l'emissione degrada ad antecedente non punibile della utilizzazione che ne rappresenta l'approdo offensivo "definitivo"», afferma che «ha poco senso ritenere che, optando per l'applicabilità dell'art. 9, non si saprebbe quale dei due delitti punire: la normale progressione offensiva istrada facilmente verso la esclusiva punibilità ai sensi dell'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti)».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

giurisprudenziale, l'operatività dell'art. 9, d.lgs. 74/2000 a favore del soggetto che, quale amministratore di due distinte società, sia al contempo emittente e utilizzatore di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, così consentendo la perseguibilità dello stesso *ex art. 2 e 8, d.lgs. 74/2000*, dovrebbe concludersi che, al ricorrere dei presupposti di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. 231/2001, tanto l'ente emittente la documentazione per operazioni inesistenti quanto l'ente che della stessa si avvalga per sostenere il mendacio della propria dichiarazione potrebbero essere chiamati a rispondere dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001, dipendente, nel primo caso, dal delitto di cui all'art. 8, d.lgs. n. 74/2000 e, nel secondo caso, dal delitto di cui all'art. 2 del medesimo decreto.

Al contrario, ove si aderisca alla tesi, elaborata dalla dottrina maggioritaria, che estende l'ambito di operatività dell'art. 9, d.lgs. 74/2000 anche a favore del soggetto che, quale amministratore di due distinte società, sia, al contempo, emittente e utilizzatore di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sicché lo stesso – per le ragioni suindicate – dovrebbe essere chiamato a rispondere del solo delitto di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000, ne conseguirebbe che, al ricorrere dei presupposti di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. 231/2001, l'ente che si avvalga della falsa documentazione per sostenere il mendacio della propria dichiarazione potrebbe essere chiamato a rispondere dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001, dipendente dal delitto di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000. L'ente emittente potrebbe essere chiamato a rispondere del medesimo illecito, ove si accerti che la frode fiscale, di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000 sia stata commessa dal soggetto attivo – apicale sia dell'ente emittente sia dell'ente utilizzatore – (anche) nell'interesse o a vantaggio dell'ente emittente stesso (ipotesi configurabile nel caso in cui quest'ultimo

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

riceva dall'ente utilizzatore un compenso).

Tutto ciò premesso in merito alla questione delle conseguenze, in punto di responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato, dell'adesione all'una o all'altra tesi inerente all'applicabilità dell'art. 9, d.lgs. 74/2000 nei confronti del soggetto che sia, al contempo, apicale della società emittente e della società utilizzatrice di documentazione per operazioni inesistenti, occorre ora soffermarsi su di un profilo particolarmente interessante, ossia quello dell'applicabilità dell'art. 25-*quiquiesdecies*, d.lgs. 231/2001 dipendente dal delitto di cui all'art. 8, d.lgs. 74/2000 nei confronti delle cartiere.

2.5.1. Frodi carosello e responsabilità degli enti ex art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 231/2001.

L'illecito di cui all'art. 25-*quiquiesdecies* del d.lgs. 231/2001, dipendente dal delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sembra destinato a trovare massiccia applicazione, in particolare, nei confronti delle (già menzionate) cartiere, in ragione della frequenza delle frodi IVA o “frodi carosello”¹⁴⁴ – ossia frodi commesse nell'ambito di scambi intracomunitari che comportano un «indebito

¹⁴⁴ Per un inquadramento giuridico della frode carosello: CARACCIOLI I., *Omesso versamento IVA, “frodi carosello” e concorso di persone*, in *Il Fisco*, 2006, 31, 4877 ss. «Il sistema delle frodi carosello si configura come un meccanismo fraudolento volto ad evadere l'imposta sul valore aggiunto posto in essere attraverso una serie di operazioni commerciali aventi ad oggetto prestazione di servizi o cessione di merci con l'interposizione fittizia di società cartiere tra il venditore e l'acquirente finale al fine di ottenere crediti di imposta ai quali corrispondono profitti anche molto elevati» [così Cass. pen., Sez. III, 20 gennaio 2017 (dep. 20 aprile 2017), n. 18924, in www.iusexplorer.it].

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

impoverimento dell'Erario»¹⁴⁵ mediante lo sfruttamento della disciplina dell'IVA¹⁴⁶ – delle quali le cartiere stesse costituiscono attori fondamentali.

Al fine di comprendere in che modo la disciplina in materia di IVA venga “asservita” alle logiche delle frodi carosello, occorre soffermarsi preliminarmente su di essa.

L'IVA è dovuta dai soggetti che effettuino cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili¹⁴⁷. Di regola, tale imposta è neutrale

¹⁴⁵ CENTORE P., *Contrasto tra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2008, 16, 1306.

¹⁴⁶ Come rilevato da LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 495, il meccanismo della detrazione «consente comportamenti fraudolenti soprattutto laddove sussista la possibilità di effettuare acquisti di beni senza corrispondere IVA, sicché vi sia un soggetto che pervenga legittimamente nella disponibilità di beni senza vedersi addebitata a titolo di rivalsa tale imposta, il quale successivamente ceda i beni in parola gravandoli di IVA; in tal caso, infatti, il mancato versamento dell'IVA da parte di tale soggetto si traduce integralmente in un danno per lo Stato (che deve riconoscere un corrispondente credito al cessionario): è questo il meccanismo sfruttato nelle c.d. “frodi carosello” in materia di IVA comunitaria. Negli scambi intracomunitari, vige, infatti, dal 1993, un regime “transitorio”, che prevede la tassazione nel paese di destinazione, adottato in attesa dell'attuazione del regime definitivo, fondato sul regime di tassazione del paese d'origine: orbene, in base a tale regime “transitorio”, nel caso di acquisti intracomunitari, la fattura estera (emessa con l'indicazione “non imponibile”) viene integrata dall'acquirente, con l'indicazione dell'IVA dovuta secondo le aliquote vigenti in Italia; tale fattura viene poi annotata sia nel registro degli acquisti sia nel registro delle vendite: in tal modo, risulta “neutralizzato” il debito relativo all'operazione di vendita, giacché la corrispondente IVA è compensata da quella relativa all'acquisto, portata in detrazione. Le “esportazioni” intracomunitarie, specularmente, sono considerate operazioni non imponibili». Il regime transitorio in materia di IVA, sopra richiamato, è disciplinato dalla direttiva n. 91/680/CEE e degli artt. 37 ss. del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito, con modificazioni, dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427), di recepimento della prima. In tema LA ROSA A., *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. 74/2000)*, cit., 457-458 (nota 119) rileva che tale regime è «incentrato sul criterio di tassazione del bene nel luogo di “destinazione”. Il sistema in tal modo introdotto, fondato sulla virtuale “scissione” della cessione intra-comunitaria in due distinte operazioni (una cessione detassata nello Stato del cedente e un acquisto assoggettato a tassazione mediante *reverse charge* nel paese dell'acquirente), è destinato a divenire il meccanismo definitivo di tassazione delle operazioni intra-UE».

¹⁴⁷ Art. 17, comma 1, d.P.R. n. 633/1972: «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

per gli operatori economici¹⁴⁸, poiché il *quantum* da essi dovuto in relazione a ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve (“può”, nei casi di cui al terzo comma dell’art. 18 del d.P.R. n. 633/1972) essere addebitato dal cedente o dal prestatore ad un altro operatore economico, ossia (rispettivamente) al cessionario o al committente¹⁴⁹, il quale, poi, detrae dall’IVA dovuta il *quantum* della medesima imposta che gli sia stato addebitato «a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione»¹⁵⁰. Il costo dell'imposta è, infine, integralmente sostenuto dal consumatore finale.¹⁵¹

Nella “Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo sull’utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa

¹⁴⁸ BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 606 evidenzia che, con il sistema IVA, è stato «accolto il paradigma di un tributo neutrale, del tutto inidoneo ad influenzare le scelte imprenditoriali e dunque la conformazione del sistema produttivo o distributivo, in quanto destinato ad esser riversato esclusivamente sul consumatore finale ed indipendentemente dal numero delle transazioni e della circolazione del bene o del servizio nei rapporti tra agenti economici (e cioè tra imprenditori o professionisti)».

¹⁴⁹ Art. 18, comma 1, d.P.R. n. 633/1972: «Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente».

¹⁵⁰ Art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633/1972. Preme rilevare che l’interazione tra detrazione e rivalsa caratterizza solo il regime ordinario dell’IVA, non essendo invece previsto in relazione ai regimi speciali di cui all’art. 74, d.P.R. 633/1972, «accumunati dall’applicazione dell’IVA in capo al soggetto che si trova “a monte” nella catena produttiva e distributiva, escludendo dall’imposta i successivi passaggi e, per essi, il meccanismo delle detrazioni e delle rivalse» (così si esprime URICCHIO A. F., *Manuale di diritto tributario*, cit., 303).

¹⁵¹ MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 746 precisa che «Il fornitore deve addebitare in via di rivalsa al cliente il tributo, in misura proporzionale al corrispettivo contrattuale e, a sua volta, deve versarlo all’Erario, al netto del tributo da lui stesso corrisposto ai propri fornitori: l’IVA sui beni e servizi acquistati nell’esercizio di imprese, arti o professioni può infatti essere a sua volta detratta dall’IVA sulle operazioni attive, versando la differenza all’Erario o riportando l’eccedenza (o, al limite, chiedendone il rimborso, che altro non è se non una forma di detrazione)». L’Autore chiarisce che la liquidazione del tributo «avviene non per singola operazione, bensì “per masse”, con riferimento cioè a tutte le operazioni attive e passive effettuate in un determinato periodo (mese o trimestre). L’IVA non può invece essere detratta dal consumatore finale, che si limita a pagare l’IVA sul valore pieno».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

nella lotta antifrode in materia di IVA” del 16 aprile 2004¹⁵², il fenomeno delle frodi carosello è stato efficacemente descritto come una forma di abuso del regime di esenzione IVA previsto per gli scambi intracomunitari¹⁵³, articolata come segue: «una cosiddetta “società intermedia” (A)¹⁵⁴ effettua una fornitura di merci intracomunitaria esente ad una “società fittizia” (B)¹⁵⁵ in un altro Stato membro. La società (B) acquista le merci senza pagare l’IVA e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società (C), denominata “broker”¹⁵⁶»¹⁵⁷. «Il tutto con evasione di imposta in quanto l’intermediario [...] non

¹⁵²<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0260&from=PT>.

¹⁵³ Il riferimento è alla direttiva 91/680/CEE. «Se gli scambi avvengono tra soggetti IVA, si attua [...] un meccanismo di detassazione dei beni ceduti con trasporto e spedizione in altro Stato membro, con conseguente applicazione dell’IVA dello Stato in cui il bene è introdotto, secondo un principio di tassazione nel paese di destinazione. [...] In via preliminare, occorre che il cedente, che intende effettuare operazioni in ambito intracomunitario, sia iscritto nella banca dati dei soggetti autorizzati (c.d. Archivio “Vies”) mediante opzione da esercitare in sede di dichiarazione di inizio attività[...] o anche successivamente[...]. Il cedente, una volta identificata la controparte quale soggetto IVA, emetterà fattura senza applicazione dell’imposta. [...] A sua volta, il cessionario, ricevuta la fattura, la integrerà con l’imposta corrispondente all’aliquota nazionale applicabile e la registrerà sia tra gli acquisti che tra le vendite» (MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 766). In tela modo, l’IVA a debito risulta neutralizzata dall’IVA detraibile (in tema: TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 265).

¹⁵⁴ Trattasi della cosiddetta “conduit company”.

¹⁵⁵ La società fittizia (B) è la “cartiera” o “missing trader”. Secondo DI CAPUA M., *L’attività dell’Agenzia delle Entrate per la prevenzione ed il contrasto dell’elusione e delle frodi* (intervento al Convegno “Le frodi Iva”, svoltosi a Venezia in data 12 maggio 2005), in https://www.fiscooggi.it/sites/default/files/Dr._Marco_Di_Capua_intervento.pdf, il *missing trader* «ha generalmente natura giuridica di società di capitali (società a responsabilità limitata) con capitale minimo; è spesso amministrato da persone nullatenenti; non effettua i versamenti Iva; opera in maniera esclusiva o prevalente con operatori comunitari; effettua acquisti intracomunitari di importi notevoli concentrati in un arco temporale ristretto (generalmente 18-24 mesi); [...] non è dotato né di locali idonei all’esposizione od al commercio dei beni né di collaboratori, necessari all’interno di una struttura commerciale».

¹⁵⁶ Nel caso in cui il *broker* (ri)trasferisca i beni all’originario fornitore, stabilito in altro Stato membro, e questo, agendo quale *conduit company*, ceda nuovamente la merce alla stessa o ad altra cartiera presente sul territorio nazionale, il carosello è detto “chiuso” o “puro”; ove, invece, il *broker* immetta i beni sul mercato, quale rivenditore finale degli stessi, il carosello è definito “aperto”.

¹⁵⁷ Così, appunto la summenzionata Relazione, § 3.2.2.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

versa l'IVA dovuta¹⁵⁸ e l'effettivo acquirente del bene avrà in tale modo risparmiato su questa imposta, non versandola (in quanto per l'operazione fittizia con l'intermediario nulla di fatto ha versato a quest'ultimo) ed, anzi, detraendosela¹⁵⁹, senza averla mai corrisposta»¹⁶⁰.

Se lo “schema base” delle frodi carousel prevede l'emissione di due fatture per operazioni inesistenti¹⁶¹ e il

¹⁵⁸ LA ROSA A., *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. 74/2000)*, cit., 456. In giurisprudenza, *ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 18 maggio 2011, (dep. 7 ottobre 2011), n. 36394, cit., chiarisce che «l'operatore-cartiera, con le rivendite dei prodotti, assume I.V.A. a debito nei confronti dell'erario, ma non versa l'imposta, in quanto omette di presentare le dichiarazioni ai fini fiscali e circo-scrive la propria esistenza commerciale ad un periodo limitato per poi fare perdere le proprie tracce. Il riflesso penale immediato di tale frode è quindi l'emissione, da parte delle imprese "interposte/cartiere", di fatture per operazioni inesistenti nei confronti dell'interponente, condotta prevista e punita dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8; mentre, di riflesso, nei confronti di quest'ultimo potrà ravvisarsi il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, allorché egli, in sede di dichiarazione annuale, si sia avvalso degli elementi passivi fittizi originati dalle dette fatture per operazioni inesistenti».

¹⁵⁹ Rileva CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei cd. “buffers” (o “filtri”) nelle “frodi carousel” in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1, 8, che «nell'ambito delle “frodi carousel” la Corte di Giustizia ha contribuito in maniera determinante a definire i contorni rilevanti delle frodi Iva, focalizzando l'attenzione sull'importanza dell'elemento psicologico della conoscenza o conoscibilità della frode stessa. Inizialmente la Corte aveva ritenuto (sino alla sentenza *Halifax*) irrilevante, ai fini Iva, l'intento delle parti nel mettere in atto l'operazione: “Le nozioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi”. Successivamente con altre decisioni (sentenze *Optigen*, *Federation of Technological Industries*, *Axel Kittel*, *Telos* ecc.) la Corte ha iniziato a ricollegare il diritto di detrazione del soggetto passivo, non più esclusivamente al verificarsi degli elementi oggettivi, ma anche alla assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode a monte o a valle della operazione posta in essere dal contribuente. È stato, in sostanza, introdotto il concetto di rilevanza della conoscenza o conoscibilità della frode. Questa linea interpretativa è stata poi ulteriormente affinata, inserendo accanto all'elemento oggettivo anche un elemento soggettivo: la “buona fede” che si riferisce alla consapevolezza che il soggetto ha delle finalità dell'operazione che sta per compiere. Ad avviso della Corte perdono il diritto di detrazione non solo i soggetti che direttamente sono parte della frode, ma anche coloro che, essendo estranei alla frode, ne sospettano l'esistenza e, pur con questo dubbio, pongono in essere l'operazione stessa».

¹⁶⁰ Così SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., 487.

¹⁶¹ In tali ipotesi le fatture emesse dalla cartiera e utilizzate dal *broker* hanno ad oggetto operazioni solo soggettivamente inesistenti. Tuttavia, la frode carousel ben

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

coinvolgimento di tre soggetti (ossia: *conduit company*, *missing trader* e *broker*), nella prassi, esse possono articolarsi in forme molto più complesse¹⁶², ad esempio coinvolgendo ulteriori società, quali intermediarie tra *missing trader* e *broker* (si parla, in tal caso, di

potrebbe essere attuata per mezzo dell'emissione e dell'utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti, a monte, sul piano oggettivo.

In dottrina, tale tesi è sostenuta, *ex multis*, da GENNAI S.-TRAVERSI A., *Reati tributari*, cit., in particolare 187 e 189, i quali, dopo aver rilevato che il «tipico esempio di documenti falsi relativi ad operazioni materialmente inesistenti è quello delle fatture emesse da imprese anch'esse inesistenti, costituite all'unico scopo di rilasciare fatture false (c.d. "cartiere")» (così 187), evidenziano anche che il «caso più diffuso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti concerne la falsa indicazione dell'emittente, diverso dall'effettivo fornitore o prestatore del servizio. Tipicamente, tale mezzo fraudolento viene adottato per documentare operazioni "in nero" da parte dei reali fornitori, i quali così si procurano ricavi occulti evadendo le imposte, mentre l'effettivo committente, che ha ricevuto e pagato il bene o servizio, acquisisce il documento per comprovare ai fini fiscali l'esborso sostenuto (è il caso classico delle "cartiere" emittenti le fatture, fittiziamente interposte per coprire un'operazione effettuata in realtà tra soggetti diversi al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, come nelle famigerate "frodi carosello" perpetrate in ambito comunitario)» (così 189). Anche la giurisprudenza sostiene tale tesi: secondo Cass. pen., Sez. III, 18 maggio 2011, (dep. 7 ottobre 2011), n. 36394, in *www.iusexplorer.it*, «nel caso in cui le fatture, per quanto false, sottendono ad uno scambio reale di merci - non provenienti però dall'interposto ma direttamente dal fornitore di questo - le fatture saranno "soggettivamente" inesistenti (in quanto recanti quale fornitore un soggetto non realmente parte contrattuale e cioè l'interposto/cartiera); mentre se addirittura non vi è stata, in realtà, alcuna cessione di merci si avranno fatture "oggettivamente" inesistenti».

Tanto in caso di inesistenza soggettiva delle operazioni attestata quanto in caso di inesistenza oggettiva delle stesse, il cuore della frode (descritto da LA ROSA A., *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2, d.lgs. 74/2000), cit., 455, come la «detrazione di un'imposta non versata all'Erario e destinata ad essere incamerata dai soggetti coinvolti nel circuito fraudolento») rimane, infatti, intatto.

GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, 27-29, nega, invece, che le frodi IVA possano dirsi caratterizzate dall'inesistenza oggettiva delle operazioni, ritenendo ravvisabile la sola inesistenza soggettiva delle stesse. L'Autore rileva, inoltre, come la configurabilità dell'inesistenza soggettiva dell'operazione alla base delle frodi IVA dipenda dalla considerazione che essa non intercorre «tra le parti che risultano dalla fattura, essendo uno dei due soggetti, il fatturante fornitore, estraneo all'operazione» (GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, 16-17) e, dunque, meramente interposto.

¹⁶² VENEZIANI P., *Emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti: asimmetrie dei modelli criminosi e forme di manifestazione del reato*, cit., 627 evidenzia che nella prassi si riscontra una «sterminata casistica di "frodi carosello", per importi ormai ricollegabili, nel loro complesso e nei loro riflessi pregiudizievoli, addirittura a macro-concetti quali l'economia pubblica».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

“*buffers*” o “società cuscinetto”), ovvero non una, bensì due cartiere (si pensi all’ipotesi in cui, dopo che una società italiana fornitrice ceda beni ad una cartiera straniera, ma comunitaria, quest’ultima venda tali beni ad un’altra cartiera italiana che, infine, li ceda all’effettivo acquirente italiano¹⁶³).

Sia nella forma più semplice sia nelle manifestazioni più complesse, come rilevato, alla base delle frodi carosello vi sono due fatture per operazioni inesistenti: la fattura, per operazione “soggettivamente” inesistente, emessa dal fornitore comunitario in favore della cartiera (in luogo dell’effettivo cessionario, ossia il *broker*); la fattura, per operazione “oggettivamente” (o, secondo taluni interpreti, anche in tal caso, “soggettivamente”¹⁶⁴) inesistente, emessa dalla cartiera in favore del *broker*.

Ebbene, l’emissione, da parte del fornitore comunitario, della fattura in favore della cartiera è astrattamente riconducibile al delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Tuttavia, poiché, nella prassi, tale delitto viene commesso all’estero da soggetti stranieri, esso pare sfuggire al campo di applicazione della legge italiana; tuttavia, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, il fatto degli apicali della *conduit company* non rimarrebbe penalmente irrilevante, potendo essi essere chiamati a rispondere, quali concorrenti degli apicali della cartiera, del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti *ex art. 8, d.lgs. n. 74/2000* ovvero, quali concorrenti degli apicali del *broker*, del delitto

¹⁶³ SOANA G. L., *I reati tributari*, cit., 487, nonché STORARI P., *Le frodi Iva intracomunitarie nella prospettiva dell’utilizzatore e le frodi con il regime del margine*. Relazione al seminario tenutosi in data 21 marzo 2007 presso l’Università di Trento nell’ambito dei “Dialoghi di diritto tributario”, consultabile su https://www.studiolegaletrento.tn.it/wp-content/uploads/2018/02/frode_storari.pdf.

¹⁶⁴ Per l’inquadramento delle due ipotesi, si rinvia a SOANA G. L., *I reati tributari*, cit., 491.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti *ex art. 2, d.lgs. n. 74/2000*.

L'(eventuale) utilizzo, da parte della cartiera, della documentazione emessa dal fornitore comunitario è, invece, astrattamente riconducibile al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Tuttavia, in concreto, non pare che gli apicali della cartiera possano essere chiamati a rispondere di tale delitto, in ragione, tra l'altro, dell'impossibilità di ravvisare, in tali soggetti, l'elemento soggettivo tipico del delitto di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000 (ossia il fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto), agendo essi non al fine di consentire alla cartiera di evadere l'IVA, bensì al fine di consentire l'evasione altrui (e, in particolare, del *broker*)¹⁶⁵.

Consideriamo, quindi, la seconda fattura per operazioni inesistenti, ossia quella emessa dalla cartiera in favore del *broker*.

Anche l'emissione di tale fattura (sia che la si consideri inerente a un'operazione oggettivamente inesistente – essendo operazione reale unicamente quella tra il fornitore comunitario e il *broker* – sia che la si ritenga inerente a un'operazione soggettivamente inesistente – essendo il reale fornitore la *conduit company* –) è astrattamente riconducibile al delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. In tal caso, nessun dubbio sussiste, peraltro, in merito alla punibilità degli apicali, che ne siano autori, appunto *ex art. 8, d.lgs. n. 74/2000*, trattandosi di fatto commesso in territorio italiano.

Poiché la cartiera, dopo aver emesso fatture per operazioni inesistenti, non presenta, di regola, alcuna dichiarazione IVA o, ove la presenti, non provvede al versamento dell'imposta dovuta, oltre che del

¹⁶⁵ In tema: SOANA G. L., *Profili penali dell'evasione da riscossione nell'IVA ovvero delle cd frodi Carosello*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, 6, 815 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, gli apicali di tale ente possono essere chiamati a rispondere anche del delitto di omessa dichiarazione *ex art. 5, d.lgs. n. 74/2000* (ove non venga presentata nessuna dichiarazione IVA) ovvero del delitto di omesso versamento di IVA *ex art. 10-ter, d.lgs. n. 74/2000* (qualora, a seguito della presentazione della dichiarazione, l'IVA non venga versata).

Agli apicali del *broker* che predispongano e presentino una falsa dichiarazione, utilizzando la fattura emessa dalla cartiera, ben potrebbe essere contestato il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti *ex art. 2, d.lgs. n. 74/2000*.¹⁶⁶

¹⁶⁶ Preme, però, richiamare, in questa sede, la posizione di MACCAGNANI G., *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore*, in *Il Fisco*, 2000, 42, 12544-12545, secondo il quale «la finalità perseguita dall'utilizzatore, ai fini Iva, non è quella di evadere direttamente l'imposta (che viene effettivamente corrisposta al soggetto che appare essere l'emittente), ma è quella di consentire l'indebita detrazione di Iva a terzi o di consentire a terzi di abusare di regimi fiscali Iva agevolati o varie altre ipotesi (a meno che non si provino ulteriori rapporti sottostanti tra utilizzatore, emittente e se del caso terzi. Circostanze, peraltro, espressive di violazioni concettualmente autonome e che esulano dal tema in esame). Ebbene, questo comportamento è rilevante ai fini penali *ex art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000*? È opinione di chi scrive che tale comportamento non sia penalmente rilevante per carenza del dolo specifico, come indicato *ex art. 2* [integrato *ex art. 1, comma 1, lettera d)*, del D.Lgs. n. 74/2000]. Infatti, come detto, in ipotesi di utilizzo di fatture soggettivamente false, l'elemento soggettivo che caratterizza l'azione dell'utilizzatore è in funzione non dell'evasione propria, ma laddove ne sussistano i presupposti, di consentire l'evasione a terzi. Il dolo di evasione *ex art. 2* a differenza dell'art. 8 [pur nell'ampia accezione di cui all'art. 1, lettera d), del D.Lgs. n. 74/2000], non contempla la finalità di consentire l'evasione di terzi, essendo stabilita esclusivamente la rilevanza della volontà di evasione propria». Secondo CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei cd. "buffers" (o "filtri") nelle "frodi carosello" in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, cit., 7, «nel caso di fatture oggettivamente false, rispondono sia l'emittente che l'utilizzatore, avendo il primo il "fine di consentire a terzi l'evasione" ed il secondo il "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto". Nel caso, invece, di fatture soggettivamente false, risponde sicuramente l'emittente, ma non l'utilizzatore, dato che egli non è stato animato dal fine di evadere, avendo realmente sostenuto il costo». *Rebus sic stantibus*, in tale seconda ipotesi, nessuna responsabilità dovrebbe ritenersi configurabile nei confronti degli apicali del *broker* e, di conseguenza, del *broker* stesso.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Sebbene sia innegabile che tanto i *buffers* quanto i fornitori comunitari contribuiscano alla realizzazione delle frodi carosello, perché i relativi apicali possano essere chiamati a rispondere (a seconda delle specificità del caso concreto), quali concorrenti degli apicali della cartiera, del delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero, quali concorrenti degli apicali del *broker*, del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, è sempre necessario accertare che ricorra il necessario elemento soggettivo, ossia che «vi sia la prova che questi reati siano stati commessi nell'ambito di un complessivo accordo iniziale [...] indipendentemente dalla loro partecipazione alla spartizione dell'IVA non versata»¹⁶⁷.

Quanto alla responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 degli enti coinvolti, occorre precisare quanto segue.

Alla luce delle precedenti considerazioni, si può affermare che, al ricorrere dei presupposti di cui agli artt. 5 ss., d. lgs. n. 231/2001, alla cartiera potrebbe essere contestato l'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1, lett. d), d.lgs. 231/2001 dipendente dal delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; tale ente potrebbe, inoltre, incorrere in una

¹⁶⁷ SOANA G. L., *I reati tributari*, cit., 493. Quanto ai *buffers*, CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei cd. "buffers" (o "filtri") nelle "frodi carosello" in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, cit., 5, rileva che «Si sostiene, talvolta, accusatoriamente, in sede giudiziaria, che un elemento di prova della malafede del "filtro" sarebbe il fatto che la merce viene venduta prima ancora di essere stata acquistata, ma questa può essere una contestazione irrilevante, in quanto con essa si rientra nella prassi abituale delle operazioni di *trading*. Parimenti la considerazione del prezzo (vendita a prezzo inferiore a quello di acquisto) non concerne propriamente le cessioni che si inseriscono nel corso dei vari passaggi, riguardando principalmente l'ultimo cedente al pubblico. È, comunque, evidente che non basta essersi inseriti nella catena dei vari passaggi per potersene automaticamente dedurre l'esistenza di un concorso punibile, sulla base dei principi generali in materia di dolo del concorrente (art. 110 c.p.)»

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

responsabilità per l'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. 231/2001, dipendente dal delitto di omessa dichiarazione ogniqualvolta il soggetto attivo ometta di presentare la dichiarazione IVA al fine di evadere tale imposta per almeno dieci milioni di euro (essendo, invero, innegabile, in ragione della natura transfrontaliera tipica delle frodi carosello, che tale delitto sia commesso – come richiesto dal comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 – nell'ambito di un sistema fraudolento transfrontaliero).¹⁶⁸

Tutto ciò premesso quanto alla cartiera, d'altro canto, al ricorrere dei requisiti di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. n. 231/2001, al *broker* potrebbe essere contestato l'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1, lett. a), d.lgs. 231/2001, dipendente dal delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Buffers e conduit companies potrebbero essere chiamati a rispondere, a seconda dei casi, dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1, lett. b), d.lgs. 231/2001 ovvero dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1, lett. a), d.lgs. 231/2001. Invero, la questione inerente alla selezione del reato (tra quelli di cui agli artt. 2 e 8, d.lgs. 74/2000) suscettibile di essere efficacemente contestato agli apicali di *buffer e conduit company*, a titolo di concorso di persone, assume, nella prassi, una rilevanza assai ridotta, potendo le Procure, in ipotesi di frodi IVA, ricorrere alla contestazione – oltre che dei delitti di cui agli artt. 2 e 8, d.lgs. 74/2000, nei confronti, rispettivamente, degli apicali di *broker e missing trader* [e, di conseguenza, dell'illecito

¹⁶⁸ Nessun illecito potrebbe essere, invece, contestato alla cartiera in relazione al delitto di omesso versamento di IVA, trattandosi di ipotesi delittuosa ad oggi non ricompresa all'interno dell'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1, lett. a) nei confronti del *broker* e dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1, lett. b), d.lgs. 231/2001, nei confronti della cartiera] – del delitto di associazione per delinquere, di cui all'art. 416 c.p.¹⁶⁹ (e, dunque, dell'illecito *ex art. 24-ter*, d.lgs. n. 231/2001 nei confronti degli enti coinvolti), nonché del reato associativo transnazionale (suscettibile di determinare una responsabilità degli enti *ex art. 10, l. n. 146/2006*), al fine di “attrarre” nell'orbita del penalmente rilevante la condotta di tutti coloro che in qualsiasi modo contribuiscano scientemente alla realizzazione della frode carosello.¹⁷⁰

Quanto alla responsabilità del *missing trader*, è opportuna una precisazione. Secondo il terzo comma dell'art. 16, d.lgs. 231/2001, nel caso in cui l'ente (o una sua unità organizzativa) sia stabilmente utilizzato allo scopo unico o prevalente di consentire o agevolare la commissione di uno dei *predicate crimes* di cui agli artt. 24 ss., d.lgs. 231/2001, nei confronti dello stesso deve essere sempre disposta l'interdizione definitiva dall'esercizio dell'attività e le ipotesi di riparazione delle conseguenze del reato di cui all'art. 17 del medesimo decreto sono irrilevanti. Ebbene, in relazione alla cartiera, data la (quantomeno astratta) riconducibilità della stessa nel *genus* degli enti illeciti di cui al terzo comma dell'art. 16, d.lgs. 231/2001, «in virtù della permanente strumentalizzazione a fini illeciti, il criterio di imputazione» dovrebbe essere ricondotto alla «oggettiva destinazione dell'ente alla commissione di reati, venendo meno l'interesse o il vantaggio come anche la colpa di organizzazione»¹⁷¹.

In conclusione, occorre precisare che, al fine di prevenire il

¹⁶⁹ In tema: IZZO G., *Associazione per delinquere e frodi carosello in tema di IVA*, in *Il Fisco*, 2006, 26, 4059 ss.

¹⁷⁰ CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei cd. “buffers” (o “filtri”) nelle “frodi carosello” in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, cit., 10.

¹⁷¹ BARTOLI R., *Il criterio di imputazione oggettiva*, cit., 202.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

coinvolgimento (anche – *recte*: soprattutto – semplicemente “colposo”) di società italiane nell’ambito di frodi carosello, *sub specie*, ad esempio, di *buffers*, il legislatore italiano ha optato per una sensibilizzazione degli operatori economici per mezzo della (minaccia di applicazione) di un regime di solidarietà di pagamento dell’IVA: il secondo comma dell’art. 60-*bis*, d.P.R. 633/1972 prevede, infatti, che, «In caso di mancato versamento dell’imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta» (di conseguenza, l’ente che si trovi coinvolto, quale *buffer*, in una frode IVA, si troverebbe costretto a versare l’IVA in luogo della cartiera).

2.6. Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili.

Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili è previsto e punito dall’art. 10, d.lgs. n. 74/2000, il quale commina la pena della reclusione da tre a sette anni nei confronti di chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l’evasione a terzi, occulti o distrugga 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.

Come il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, anche il delitto di cui all’art. 10, d.lgs. 74/2000 tutela solo indirettamente l’interesse dello Stato alla tempestiva e completa percezione dei tributi, avendo la condotta

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

tipica natura prodromica all'eventuale, successiva, evasione. In particolare, il bene giuridico tutelato è ravvisabile nel buon esito dell'accertamento fiscale, ovverosia «nell'interesse fiscale dello Stato e nella trasparenza intesa come esigenza del Fisco di conoscere esattamente quanto il contribuente deve pagare per le imposte»¹⁷².

La natura del delitto in esame e, in particolare, la riconducibilità dello stesso nel *genus* dei reati di pericolo concreto ovvero di danno, è particolarmente delicata e dibattuta. Mentre, un primo orientamento, muovendo dall'individuazione del bene giuridico indirettamente tutelato dalla norma incriminatrice in esame, ossia l'interesse erariale alla completa e tempestiva percezione dei tributi, riconosce al relativo delitto natura di reato di pericolo concreto¹⁷³, altro indirizzo esegetico, guardando, in special modo, all'interesse direttamente tutelato dalla norma incriminatrice in esame, ovverosia l'interesse erariale alla trasparenza fiscale dei contribuenti, propende, invece, per la natura di

¹⁷² QUATTRINI V., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 711.

¹⁷³ Cass. pen., Sez. III, 28 marzo 2018, (dep. 11 ottobre 2018), n. 46049, in www.iusexplorer.it. La giurisprudenza rileva, inoltre, che, «ai fini della configurabilità del reato *de quo*, non è necessario che si verifichi in concreto una impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi, essendo sufficiente anche una impossibilità relativa che sussiste anche se a tale ricostruzione si possa pervenire *aliunde* [...]. Proprio perché la norma intende assicurare la trasparenza fiscale del contribuente, è irrilevante che delle operazioni non documentate venga effettuata la ricostruzione *ab externo*, attraverso riscontri incrociati, presso i soggetti economici cui si riferiscono quelle operazioni [...]. La norma infatti, "sarebbe sostanzialmente *inutiliter data* ove si attribuisse alla solerzia degli accertatori ed alla loro capacità di reperire *aliunde* elementi di prova una sorta di efficacia sanante dell'illecita condotta dell'imprenditore. Ben difficilmente, infatti, questa condotta sarebbe sanzionata dal momento che in materia, di regola, in un modo o nell'altro, prima o poi, eventualmente procedendo a controlli incrociati, l'evasione fiscale viene scoperta. Essa per contro, acquista una precisa ragion d'essere anche perché responsabilizza l'imprenditore - allorché si interpreta nel senso che la ricostruzione dei redditi e del volume di affari dell'impresa deve poter avvenire con i documenti che il titolare è tenuto a conservare - escluso pertanto qualsiasi riferimento ad una impossibilità assoluta di procedere a tale ricostruzione"» [Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2009 (dep. 12 ottobre 2009), n. 39711, in www.iusexplorer.it].

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

reato di danno.¹⁷⁴

Il delitto di cui all'art. 10, d.lgs. 74/2000 è un reato comune: infatti, da un lato, la norma incriminatrice definisce il soggetto attivo come «chiunque» e, dall'altro, costruisce l'elemento soggettivo come dolo specifico di evasione propria o altrui («al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi»)¹⁷⁵.

Secondo una parte della dottrina, il fatto tipico è caratterizzato non solo dalla condotta di distruzione od occultamento della documentazione contabile, bensì anche da uno specifico presupposto della stessa, consistente nella (previa) formazione, da parte del soggetto attivo, dei documenti contabili oggetto della condotta tipica, sicché, ove il soggetto attivo ometta di tenere, *ab ovo*, la contabilità, nei suoi confronti non sarebbe configurabile il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili *ex art.* 10, d.lgs. 74/2000, bensì l'illecito amministrativo di cui all'art. 9, d.lgs. 471/1992.¹⁷⁶

La condotta tipica può consistere tanto nel “mero”

¹⁷⁴ Per un'analisi del tema: QUATTRINI V., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 712-713; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 449.

¹⁷⁵ Proprio la previsione di un dolo specifico di tal fatto consente di propendere nel senso della qualificazione del delitto come reato comune, dato il ricorso, da parte del legislatore, al pronome “chiunque” anche al fine di individuare il soggetto attivo di reati propri presenti nel d.lgs. 74/2000 (si pensi ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, al delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 e al delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5).

¹⁷⁶ Tale tesi, sostenuta da CECCI M., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 715-716, sebbene fondata su di un'interpretazione letterale dell'art. 10, d.lgs. 74/2000, si espone, tuttavia, ad osservazioni critiche nella parte in cui, dal punto di vista prettamente penal-tributario, rende di fatto più conveniente, per il singolo, omettere *in toto* la tenuta di scritture contabili, piuttosto che la distruzione o l'occultamento (*ex post*) di scritture formate (*ex ante*). Per alcune note critiche sul punto: SOANA G. L., *I reati tributari*, cit., 298-299.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

occultamento quanto nella distruzione¹⁷⁷ di scritture contabili o di documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, per tali intendendosi non solo le scritture contabili obbligatorie di cui agli artt. 14 ss., d.P.R. 600/1973 e 21, d.P.R. 633/1972 (rispettivamente, ai fini delle imposte dirette ed IVA), ma anche le scritture “innominate”, quali, ad esempio, le scritture (non meramente facoltative¹⁷⁸) richieste «dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa di cui al comma 2 dell'art. 2214 c.c. nonché le scritture di cui agli artt. 2421 e 2478 c.c.»¹⁷⁹.

La concretizzazione della condotta tipica *sub specie* di distruzione o di occultamento¹⁸⁰ produce conseguenze diverse ai fini della consumazione del reato, «giacché la distruzione realizza un'ipotesi

¹⁷⁷ CECCI M., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 717, Mentre, in tanto può parlarsi di “distruzione”, in quanto venga fisicamente eliminato ovvero alterato (in modo da rendere inintelligibile il relativo contenuto), il supporto materiale che incorpori la scrittura di riferimento, per “occultamento” si intende il nascondimento della documentazione ai verificatori. Tale condotta non sembra potersi ravvisare nel fatto di chi conservi i documenti contabili in un luogo diverso da quello previsto *ex lege*, salvo che il luogo prescelto dal contribuente sia non agevolmente individuabile dai verificatori. In tema: CORUCCI E., *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in (a cura di) GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 344.

¹⁷⁸ LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 454.

¹⁷⁹ CECCI M., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 721. Secondo alcuni interpreti, dovrebbe considerarsi oggetto materiale del delitto e, dunque, ove occultata o distrutta, sarebbe suscettibile di determinare l'insorgere di una responsabilità *ex art. 10, d.lgs. 74/2000*, anche la contabilità nera, «ogniquale questa costituisca l'unico mezzo idoneo a permettere la ricostruzione del [...] volume d'affari o dei redditi. E si noti, al riguardo, come il riferimento ai “documenti di cui sia obbligatoria la conservazione”, presente nella fattispecie, non venga ad essere frustrato da una tale lettura del dato normativo, atteso che è proprio l'essenzialità dei documenti in questione, nella prospettiva della determinazione del reddito e del volume d'affari, a renderne obbligatoria la conservazione, anche se si tratta semplicemente di documentazione “informalmente” (e riservatamente) redatta dal contribuente» (Così PERINI A., voce “Reati tributari”, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 2016, 606). In senso critico: GENNAI S.-TRAVERSI A., *Reati tributari*, cit., 231.

¹⁸⁰ Sulle conseguenze, *sub specie* di unicità o pluralità di reati, dell'ipotesi di un occultamento di documentazione contabile seguito dalla distruzione della stessa: CECCI M., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 719-720.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di reato istantaneo, che si consuma con la soppressione della documentazione, mentre l'occultamento – consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori – costituisce un reato permanente, che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale»¹⁸¹.

Perché il delitto di cui all'art. 10, d.lgs. 74/2000 possa essere validamente contestato, è, inoltre, necessario che la condotta sia realizzata «in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari», ovvero sia che abbia un «requisito di lesività concreta»¹⁸², anche solo relativa¹⁸³.

L'elemento soggettivo consta di un dolo specifico di evasione propria o altrui: ad esso si deve non solo, come visto, la possibilità di riconoscere al delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili natura di reato comune, ma anche la selezione dei fatti astrattamente riconducibili a quelli tipizzati dalla norma, attraendo nell'orbita del penalmente rilevante solo quelli caratterizzati (anche) dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di

¹⁸¹ Cass. pen., Sez. III, 20 giugno 2019, (dep. 3 ottobre 2019), n. 40517, in www.iusexplorer.it.

¹⁸² LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 455. Accanto alla tesi, maggioritaria, che ravvisa nella locuzione «in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari» una modalità della condotta, vi sono due ulteriori indirizzi esegetici. Secondo un primo orientamento, essa introdurrebbe una condizione obiettiva di punibilità «che deve peraltro interpretarsi in senso relativo ossia con riferimento alla concreta situazione patrimoniale e contabile del soggetto indipendentemente dal fatto che l'ufficio accertatore sia comunque in grado di ricostruire la situazione patrimoniale attraverso elementi e dati raccolti *aliunde*» (Cass. pen., Sez. III, 7 marzo 2006, (dep. 19 aprile 2006), n. 13716, in www.iusexplorer.it). Secondo altro indirizzo esegetico, infine, l'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari costituirebbe un elemento costitutivo del reato [in tal senso: Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2007, (dep. 21 gennaio 2008), n. 3057, in www.iusexplorer.it per cui «l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, in quanto incide direttamente sull'interesse protetto, va propriamente considerata come elemento essenziale del reato, che, in quanto tale, è coperto dalla colpevolezza, e non come semplice condizione di punibilità»].

¹⁸³ Cass. pen., Sez. III, I, 24 gennaio 2020, (dep. 2 marzo 2020), n. 8350, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

consentirne l'evasione a terzi.

A differenza della norma che, in passato, incriminava occultamento o distruzione di documenti contabili societari¹⁸⁴, l'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 si apre con una clausola di riserva («salvo che il fatto costituisca più grave reato»).

Secondo la dottrina, mediante l'introduzione di tale clausola, il legislatore intendeva (tra l'altro) impedire la configurabilità di un concorso tra il delitto in commento e il delitto di bancarotta fraudolenta documentale.¹⁸⁵

A conclusioni ben diverse giunge, però, la giurisprudenza di legittimità, la quale esclude che il (più grave) delitto di bancarotta fraudolenta documentale assorba il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili. La Corte di cassazione perviene a tale conclusione, in primo luogo, soffermandosi sui beni giuridici tutelati dalle norme incriminatrici di riferimento. In particolare, partendo dal presupposto che l'ambito di applicazione della clausola di riserva "salvo che il fatto costituisca più grave reato" sia limitato alle ipotesi in cui i reati astrattamente configurabili siano posti a tutela dello stesso bene giuridico, la Corte esclude che tale sia il caso dei delitti di bancarotta fraudolenta documentale e di occultamento o distruzione di documenti contabili, in quanto la norma «penal-tributaria è posta a presidio dell'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente in funzione del corretto e completo adempimento

¹⁸⁴ Il riferimento è all'art. 4, comma 1, lett. f), d.l. 428/1982 convertito con modificazioni dalla l. 516/1982, il quale riconosceva rilevanza penale al fatto di chi, «al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi [...] distrugge od occulta in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione del volume di affari o dei redditi».

¹⁸⁵ Così LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 450; SOANA G. L., *I reati tributari*, cit., 319-320.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'obbligo tributario [...], mentre quella penal-fallimentare protegge l'interesse dei creditori del fallito alla conoscenza documentata e giuridicamente utile delle vicende dell'impresa in funzione della concreta realizzazione degli obiettivi della liquidazione concorsuale»¹⁸⁶.

In secondo luogo, i giudici di legittimità ritengono che quella del concorso di reati sia l'unica soluzione che tenga conto delle differenze strutturali tra le fattispecie: da un lato, si evidenzia che i problemi di sovrapposibilità tra norme si pongono, in astratto, solo in relazione alle condotte di «sottrazione o distruzione previste dalla L. Fall., art. 216, comma 1, n. 2, in quanto le condotte di falsificazione e di tenuta in guisa tale da non consentire la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari non trovano corrispondenti nel D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10» e, dall'altro lato, si precisa che «1) diverge l'oggetto materiale degli illeciti, nell'uno limitato alle scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione a fini fiscali, nell'altro invece comprensivo di tutte scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa indipendentemente dall'obbligo di conservazione fiscale; 2) divergono i destinatari del precetto penale, posto che l'uno è indirizzato a chiunque, o meglio al "contribuente", mentre l'altro unicamente all'imprenditore dichiarato fallito; 3) diverge l'oggetto del dolo specifico (il "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di consentire l'evasione a terzi", da un lato, il "procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori", dall'altro); 4) diverge la dimensione dell'offesa delle condotte

¹⁸⁶ Cass. pen., Sez. V, 13 novembre 2017, (dep. 13 marzo 2018), n. 11049, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

poste in essere: nel caso della norma fallimentare, sono dirette a non consentire la ricostruzione del patrimonio e del "movimento" degli affari, nel caso della norma tributaria, sono dirette a precludere la ricostruzione dei redditi e del "volume" d'affari»¹⁸⁷.

In ragione della recente introduzione del delitto di cui all'art. 10, d.lgs. 74/2000 tra i *predicate crimes* della responsabilità degli enti (art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001), tale orientamento giurisprudenziale potrebbe avere sviluppi particolarmente allarmanti: infatti, non sembra trascurabile il rischio che – analogamente a quanto avveniva prima dell'introduzione dei reati tributari nel d.lgs. n. 231/2001, quando, con la contestazione del delitto di truffa aggravata in concorso con fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000, si tentava di attrarre, celatamente, queste ultime nell'ambito di applicazione del d.lgs. 231/2001¹⁸⁸ – le Procure contestino il delitto di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74/2000, in concorso con il delitto di bancarotta fraudolenta documentale, al fine di superare la mancata previsione delle fattispecie di bancarotta tra i reati presupposto della responsabilità degli enti. Se l'eventualità di una contestazione appare alquanto probabile e concreta, lo stesso non sembra possa dirsi rispetto al "buon esito" della stessa: infatti, ben difficilmente un'ipotesi di bancarotta fraudolenta documentale potrebbe ritenersi commessa nell'interesse o a vantaggio dell'ente, *ex art. 223*, comma 1, l.f.

Infine, sempre in tema di responsabilità degli enti, preme rilevare che, ogniqualvolta ad essere sottoposta ad accertamento sia una società italiana, controllata da una *holding* straniera, e, dunque, facente parte di un gruppo multinazionale, non può escludersi che, al fine di attrarre la responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 della

¹⁸⁷ Cass. pen., Sez. V, 13 novembre 2017 (dep. 13 marzo 2018), n. 11049, cit. In senso critico: LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 451.

¹⁸⁸ Cap. I, § 2.3.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

prima, le Procure adottino un'interpretazione particolarmente estensiva dell'espressione «scritture contabili o [...] documenti di cui è obbligatoria la conservazione». Considerando che il fine perseguito dal legislatore mediante l'incriminazione del fatto tipizzato dall'art. 10, d.lgs. 74/2000, commesso al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di favorire l'evasione di terzi, è quello di garantire che gli accertamenti della Guardia di Finanza non vengano in alcun modo ostacolati e considerando, inoltre, l'importanza che documenti diversi dalle scritture contabili obbligatorie rivestono ai fini dell'accertamento di prassi illecite nell'ambito di gruppi multinazionali, è probabile che, ove questi ultimi siano considerati “in odor d'evasione”, le Procure contestino agli apicali della controllata italiana (e, eventualmente, agli apicali della controllante, in concorso con i primi) il delitto di cui all'art. 10, d.lgs. 74/2000 anche in caso di occultamento o distruzione di documenti non strettamente riconducibili alle scritture o ai documenti contabili richiamati nel medesimo articolo, come, ad esempio, il “*Master file*” (documento recante, tra l'altro, informazioni inerenti al gruppo multinazionale e alla politica di determinazione dei prezzi di trasferimento adottata dallo stesso)¹⁸⁹. Come evidente, all'attrazione, mediante tale interpretazione estensiva (se non addirittura analogica) di tali ipotesi nell'ambito di applicazione dell'art. 10, d.lgs. 74/2000 potrebbe corrispondere, ove si accerti la sussistenza dei requisiti di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. 231/2001, un'estensione della responsabilità amministrativa, *ex art. 25-quinquiesdecies*, comma 1, lett. f), d.lgs. n. 231/2001, degli enti.

¹⁸⁹ CECCI M., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 724.

2.7. Il delitto di indebita compensazione

Oltre ai delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione, l'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, d.lgs. 231/2001 prevede che anche il delitto di indebita compensazione possa dar luogo alla responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato, purché commesso «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».

Il delitto di indebita compensazione è previsto e punito dall'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000, il quale consiste in una disposizione a due norme¹⁹⁰: nella formulazione attualmente vigente¹⁹¹, mentre al primo comma commina la pena della reclusione da sei mesi a due anni nei confronti di chiunque non versi le somme dovute, «utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a

¹⁹⁰ LUCEV R., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 792; BERNAZZANI P., *Indebita compensazione*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 983; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 525.

¹⁹¹ L'art. 10-*quater* è stato introdotto nel d.lgs. 74/2000 (insieme con il precedente art. 10-*ter*) dal settimo comma dell'art. 35, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006, n. 248. Nella sua formulazione originaria, l'articolo constava di un unico comma, il quale attribuiva rilevanza penale, rinviando *quoad poenam* all'art. 10-*bis*, d.lgs. 74/2000 al fatto di chi non versi «le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti». Con l'art. 9, comma 1, della l. 516/1982 l'art.10-*quater* è divenuto una disposizione a più norme, assumendo la seguente formulazione: «1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. 2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cinquantamila euro», al secondo comma commina la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni in relazione al più grave reato ravvisabile nel fatto di chi non versi le somme dovute, «utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro».

Il bene giuridico tutelato dal reato proprio¹⁹² (*recte*: dai reati propri) di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000 «può essere individuato, secondo una logica più ampia, nell'interesse dello Stato (e non solo del Fisco) alla tempestiva ed efficace riscossione delle imposte, dei contributi e di tutti gli altri debiti oggetto di pagamento sulla base dell'auto-liquidazione effettuata dal contribuente, mediante modello F24, oppure, in accordo a una logica più restrittiva e più coerente con l'impianto del Decreto, nel solo interesse dell'Erario alla tempestiva e completa percezione dei tributi riconducibile all'art. 53 Cost.»¹⁹³.

Quanto alla condotta tipica, essa consiste nella «presentazione, da parte del contribuente, di un modello unico di pagamento in cui siano stati indicati ed utilizzati in compensazione crediti inesistenti o non computabili, in modo da

¹⁹² La struttura dell'elemento oggettivo e soggettivo del delitto *de quo* porta a concludere nel senso che il pronome "chiunque", del quale il legislatore si avvale per definire il soggetto attivo, ricomprenda in realtà solo i contribuenti-persone fisiche che siano tenute a presentare il modello F24 operando eventuali compensazioni e, in caso di contribuenti-enti, le persone fisiche alle quali spetti tale adempimento per conto degli stessi. In tal senso: BERNAZZANI P., *Indebita compensazione*, cit., 979.

¹⁹³ LOMBARDOZZI C., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 793. L'Autrice specifica che la prima soluzione esegetica «si fonderebbe sulla possibilità di ricomprendere nella fattispecie penale l'indebita compensazione di somme, anche di natura non tributaria, diverse da quelle dovute ai soli fini delle imposte sui redditi e dell'IVA; la seconda circoscriverebbe il perimetro operativo del delitto *de quo* unicamente alla compensazione di debiti e crediti relativi alle imposte dirette e/o all'IVA».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

alterare il risultato della compensazione fra poste di dare e avere»¹⁹⁴ e non versare le somme dovute all'erario.

Al fine di comprendere la *ratio* sottesa all'art. 10-*quater* del d.lgs. 74/2000, occorre prendere le mosse dalla disciplina tributaria sulla quale tale norma incriminatrice si innesta e, in particolare, dagli artt. 8, comma 1, l. 27 luglio 2000, n. 212 e 17, comma 1, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (quest'ultimo espressamente richiamato dall'art. 10-*quater*), i quali prevedono, rispettivamente, che «L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione» e che «I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge»¹⁹⁵.

¹⁹⁴ BERNAZZANI P., *Indebita compensazione*, cit., 983. L'Autore esclude che la l'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000 possa essere ricondotto nell'alveo dei reati a condotta mista, commissiva ed omissiva rilevando che «il mancato versamento del dovuto non costituisca "un'autonoma condotta, bensì, semplicemente, il riflesso del comportamento (attivo) del contribuente, che opera una compensazione illegittima"».

¹⁹⁵ Come precisa LOMBARDOZZI C., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 797, «con il Decreto n. 241/1997 il legislatore ha unificato le modalità di versamento dei tributi e

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tutto ciò premesso, occorre considerare che la condotta tipica del delitto di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000 consiste in una forma di strumentalizzazione del procedimento su descritto: essa si manifesta, infatti, come una compensazione tra debiti e crediti di carattere “indebito”, in quanto avente ad oggetto crediti esistenti, ma non spettanti (comma 1), ovvero crediti inesistenti (comma 2).

Non vi è uniformità di interpretazioni in merito alla “compensazione” rilevante ai fini dell'integrazione del delitto di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000. In particolare, mentre, in relazione ai crediti, dottrina e giurisprudenza concordano sul fatto che il delitto sia configurabile ogniqualvolta vengano indebitamente (in quanto non spettanti o inesistenti) opposti in compensazione tanto crediti di natura tributaria quanto crediti «di natura previdenziale, nonché quelli relativi a fattispecie di natura agevolativa che, per espressa previsione di legge, possono essere fruiti solo mediante compensazione»¹⁹⁶, sui debiti (indebitamente) compensati non vi è la medesima uniformità di vedute: un indirizzo esegetico tende a riconoscere rilevanza ai soli debiti inerenti alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto¹⁹⁷;

dei contributi previdenziali ed ha consentito ai contribuenti di compensare i crediti da essi vantati nei confronti di diversi Enti impositori (Erario, enti locali, enti previdenziali) con debiti anche di natura diversa (tributari/previdenziali e viceversa), mediante ricorso al c.d. modello F24».

¹⁹⁶ LOMBARDOZZI C., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 800. In termini analoghi si esprime SOANA G. L., *I reati tributari*, cit., 405.

¹⁹⁷ MANCINI A., *Il nuovo diritto penale tributario*, Roma, 2019, 248. Per tale soluzione propende anche la più recente, ma ad oggi ancora minoritaria, giurisprudenza di legittimità. Secondo Cass. pen., Sez. I, 10 maggio 2019, (dep. 13 settembre 2019), n. 38042, in *www.iusexplorer.it*, per cui, nell'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000, «si ha un indistinto riferimento al D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17 in virtù della considerazione di tutti i crediti ivi contemplati in quanto idonei alla compensazione, mentre l'indebito risultato della condotta fraudolenta, ossia l'omesso versamento delle somme dovute, riguarda solamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e non già, in assenza

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

altro orientamento, invece, ravvisa nella fattispecie uno «strumento di tutela concernente tutte le tipologie di tributi erariali e locali, nonché i contributi previdenziali»¹⁹⁸, attribuendo rilevanza anche all'indebita compensazione di debiti diversi da quelli inerenti alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto¹⁹⁹.

di pertinenti specificazioni, inadempimenti di altro genere dei quali l'intero testo normativo non si occupa. Questa lettura non è semplicemente coerente con la collocazione della fattispecie all'interno di un Decreto Legislativo, che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ma appare la sola in linea, sul piano sistematico, con le "Disposizioni comuni" contenute nel Titolo III, che, quando specificano gli importi dovuti così come presi in considerazione dalle previsioni incriminatrici, si confrontano unicamente con debiti tributari e imposte evase». Alle medesime conclusioni giunge anche Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2018, (dep. 28 febbraio 2019), n. 8689, in www.iusexplorer.it, ove si evidenzia che tale interpretazione è l'unica conforme alla *ratio* alla base del d.lgs. 74/2000 e, in particolare, dell'art. 10-*quater* ivi introdotto: quest'ultimo «è diretto a sanzionare le violazioni in materia di Iva e imposte sui redditi e, dunque, prende in considerazione solo tali tipologie di tributi sul lato passivo, ma non anche sul lato attivo, potendo venire in rilievo, quale strumento per diminuire artificiosamente l'entità dell'imposta da versare, qualunque tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione secondo le norme generali».

¹⁹⁸ LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 526.

¹⁹⁹ Tale tesi è sostenuta, tra gli altri, dall'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 28/E, 4 agosto 2006), nonché dalla giurisprudenza di legittimità maggioritaria. Particolarmente rilevante, al fine di comprendere la *ratio* alla base della condivisione, da parte della Corte di cassazione, di tale secondo orientamento, è Cass. pen., Sez. II, sez. II, 20 maggio 2009, (dep. 16 settembre 2009), n. 35968, in www.iusexplorer.it. Con tale sentenza la Corte di cassazione, pronunciandosi nell'ambito di un procedimento cautelare reale, smentisce il principio sancito nel provvedimento impugnato (secondo il quale «il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 *quater* non sarebbe riferibile alle compensazioni tra crediti d'imposta e debiti per contributi previdenziali o assistenziali, perché le somme dovute e non versate cui allude la norma sarebbero solo quelle dovute a titolo d'imposta, dato che il titolo della legge in cui la norma è inserita evoca soltanto i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto»), ritenendo che lo stesso sia insostenibile «sia perché il titolo della legge non vincola l'interprete, sia perché la concreta formulazione della norma, col suo plateale riferimento al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17, rende evidente che il legislatore ha voluto ricomprendervi tutte le ipotesi in cui la compensazione viene considerata possibile dal predetto art. 17: ipotesi tra le quali figura anche l'evasione contributiva. Non può inoltre essere senza significato l'utilizzo della dizione "somme dovute", che si presenta priva di qualsiasi richiamo al titolo del debito proprio perché la compensazione avviene tra crediti e debiti con titoli promiscui». La Corte di legittimità evidenzia, infine, che «l'impostazione del Tribunale sarebbe foriera di serie difficoltà applicative della norma nei casi in cui il credito fittizio portato in compensazione vada ad incidere su partite debitorie fiscali e non fiscali: poiché la compensazione si opera sulla somma delle posizioni debitorie del contribuente, e non

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Parimenti discussa è la natura della compensazione penalmente rilevante *ex art. 10-quater*, d.lgs. 74/2000: mentre la dottrina maggioritaria, sulla base della *littera legis*, ritiene che a rilevare sia unicamente la (indebita) compensazione orizzontale, disciplinata dall'art. 17, d.lgs. 241/1997 (ovverosia la compensazione che intercorra tra debiti di una determinata natura e crediti – non spettanti o inesistenti – di natura diversa), la giurisprudenza di legittimità tende ad estendere l'ambito di applicazione della norma incriminatrice anche alla (indebita) compensazione che abbia ad oggetto debiti e crediti (non spettanti o inesistenti) concernenti tributi della stessa specie²⁰⁰, affermando

con riferimento ad ogni singolo debito, sarebbe arduo stabilire se, e in che misura, il credito fittizio abbia inciso sul debito fiscale o su quelli di diversa natura».

²⁰⁰ Sulla base dell'assunto per cui la compensazione verticale attiene non già alla fase di versamento del tributo, bensì a quella, a monte, di liquidazione dell'imposta dovuta da effettuarsi in sede di dichiarazione, si sottolinea – in senso critico rispetto alla sussumibilità, nel delitto di indebita compensazione, della compensazione verticale – il rischio che assumano rilevanza penale, quali ipotesi di indebita compensazione, casi in realtà non riconducibili alla compensazione tra debiti e crediti tributari, ma alla mera determinazione dell'imposta, come, ad esempio, quelli di (erronea) detrazione dell'IVA [In tema: LOMBARDOZZI C., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 800].

Il rischio sopra prospettato ha trovato concretizzazione, in sede di legittimità, in Cass. pen., Sez. III, 11 novembre 2010, (dep. 30 novembre 2010), n. 42462, in www.iusexplorer.it, ove si legge che «L'istituto della detrazione dell'IVA, che peraltro ha anche esso natura sostanzialmente compensativa (verticale), trova la sua ratio nella necessità di realizzare la sterilizzazione dell'imposta sul valore aggiunto, attraverso un meccanismo semplificato, in modo da farne ricadere gli effetti esclusivamente sul consumatore finale. È evidente che proprio in ragione di tale funzione la detrazione è destinata ad operare sul breve periodo, facendo recuperare al venditore immediatamente l'imposta versata sia da questi che dall'acquirente. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, infatti, stabilisce espressamente che "[il] diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo". Pertanto, allorché il credito della predetta imposta venga ulteriormente utilizzato nel corso degli anni successivi per soddisfare posizioni debitorie nei confronti dell'erario riguardanti la medesima imposta non si può neppure parlare di detrazione dell'IVA, trattandosi a tutti gli effetti di una compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, tra l'imposta dovuta ed il credito residuo di imposta che il contribuente assumeva di vantare nei confronti dell'erario, con la conseguente configurabilità della fattispecie di cui all'art. 10 *quater*».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

che «il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti è configurabile sia nel caso di compensazione verticale (ossia riguardante crediti e debiti afferenti alla medesima imposta), sia in caso di compensazione orizzontale (ossia riguardante crediti e debiti di imposta di natura diversa)»²⁰¹.

Oggetto materiale della compensazione rilevante *ex art. 10-
quater* del d.lgs. n. 74/2000, sono crediti non spettanti (comma 1) e crediti inesistenti (comma 2). Come rilevato dall'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione, «in questa seconda categoria dovrebbero potersi includere, oltre ai crediti che risultano inesistenti sin

In senso fortemente critico rispetto all'orientamento giurisprudenziale di cui sopra, si esprime parte della dottrina, secondo la quale poiché l'art. 17 è applicabile unicamente «alle ipotesi compensatorie individuate nell'elencazione tassonomica della norma» e poiché «fra tali ipotesi non v'è quella della detrazione del credito IVA derivante dalla dichiarazione annuale», «l'argomento – sostenuto dalla Suprema Corte – secondo il quale l'art. 17 sarebbe comunque applicabile alla detrazione IVA derivante dalla dichiarazione annuale, in quanto tale “detrazione” realizza una compensazione (verticale) e l'art. 17 sarebbe applicabile a tutte le compensazioni verticali, non è condivisibile» (così BERNAZZANI P., *Indebita compensazione*, cit., 986-987).

La sussumibilità della detrazione di crediti IVA inesistenti o non spettanti nel delitto di indebita compensazione è poi esclusa da alcuni interpreti non solo in ragione dell'impossibilità di considerare tale ipotesi una “compensazione verticale”, ma, *ex ante*, a causa dell'impossibilità di considerarla effettivamente una “compensazione”. In particolare, STEVANATO D.-SEPIO G., *Evasione da riscossione e reati tributari*, in *Dialoghi trib.*, 2010, 4, 388, premesso che «l'evasione può [...] inserirsi nel momento dichiarativo (ad esempio, mediante l'occultamento di ricavi o l'evidenziazione di costi fittizi), oppure manifestarsi sul piano della riscossione (laddove il contribuente, dopo aver correttamente calcolato l'imposta in dichiarazione, ometta di versarla)», affermano – in senso critico rispetto a Trib. Napoli, ord. 26 aprile 2010 – che i comportamenti evasivi di cui all'art. 10-*quater* «non attengono al momento “dichiarativo”, cioè non vengono commessi attraverso la presentazione di una dichiarazione dei redditi o dell'IVA con dati incompleti o fittizi. Si tratta, invece, appunto, di una “evasione da riscossione”, perpetrata al momento del versamento delle imposte. [...] Dunque, è esclusivamente in tale sede di «versamento unitario e compensazione», e non certo compilando la dichiarazione annuale, che possono essere commessi i reati previsti dagli artt. 10-*ter* e 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000. Nel presentare la dichiarazione IVA riportando ed utilizzando un'eccedenza a credito derivante dall'anno precedente, il soggetto passivo IVA non opera alcuna “compensazione in senso tecnico”». Gli Autori prospettano, infine, la configurabilità, in caso di utilizzo, ai fini della determinazione dell'IVA effettivamente dovuta, di crediti IVA inesistenti o non spettanti, non già del delitto di indebita compensazione, bensì (ove ne ricorrano i presupposti) delle fattispecie in materia di dichiarazione.

²⁰¹ Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2018, (dep. 28 febbraio 2019), n. 8689, cit.

dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta), anche quei crediti che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione) ovvero quelli sottoposti a condizione sospensiva; nella prima dovrebbero invece ricomprendersi, ad esempio, quei crediti utilizzati oltre il limite normativo, ovvero utilizzati in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati»²⁰².

Quanto al superamento della soglia di punibilità di cinquantamila euro di imposte non versate, prevista dall'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000, ai fini del relativo accertamento, si dovrebbe tener conto non già di ciascuna operazione di compensazione, bensì del complesso dei crediti non spettanti od inesistenti utilizzati (indebitamente) per compensare i debiti tributari nel singolo periodo d'imposta: il delitto di indebita compensazione viene quindi ricondotto ad una fattispecie a formazione progressiva.²⁰³ Invero, ove, in un determinato periodo d'imposta, siano effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per un importo complessivamente inferiore a tale soglia, la figura illecita in esame non potrebbe ritenersi «integrata, in quanto il reato si configura solo nel momento in cui si procede, per lo stesso periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia

²⁰² CORTE DI CASSAZIONE, UFFICIO DEL MASSIMARIO, Rel. n. III/05/2015, 28 ottobre 2015, 28. In tema: LOMBARDOZZI C., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 805; BERNAZZANI P., *Indebita compensazione*, cit., 987-988.

²⁰³ BERNAZZANI P., *Indebita compensazione*, cit., 989.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

superiore alla soglia di rilevanza di cinquantamila Euro»²⁰⁴.

Così cursoriamente esaminato l'elemento oggettivo del delitto di indebita compensazione, preme precisare, in tema di elemento soggettivo, che esso è riconducibile al dolo generico e può assumere finanche la forma di dolo eventuale.²⁰⁵

Infine, in tema di responsabilità degli enti dipendente dal delitto di indebita compensazione, occorre soffermarsi su alcuni profili critici.

In primo luogo, la scelta legislativa di introdurre il delitto di indebita compensazione nella lett. c) del comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. 231/2001, cosicché esso diviene suscettibile di determinare la responsabilità amministrativa degli enti solo ove commesso nell'ambito di sistemi transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per almeno dieci milioni di euro, di fatto finisce per ridurre significativamente le *chances* applicative del relativo illecito. Infatti, la disciplina tributaria in materia di compensazione tra poste attive e poste passive tende a limitare fortemente l'importo annuo compensabile²⁰⁶,

²⁰⁴ Cass. pen., Sez. III, 14 dicembre 2011, (dep. 28 febbraio 2012), n. 7662, in www.iusexplorer.it.

²⁰⁵ LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 534.

²⁰⁶ Si pensi, ad esempio, alle seguenti disposizioni. Secondo l'art. 34, comma 1, primo periodo, della l. 23 dicembre 2000, n. 388, «A decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo per ciascun anno solare. Tenendo conto delle esigenze di bilancio, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il limite di cui al periodo precedente può essere elevato, a decorrere dal 1° gennaio 2010, fino a 700.000 euro». Il limite di cui al primo periodo è stato di recente elevato, per l'anno 2021, a due milioni di euro dall'art. 22, d.l. 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modifiche, dalla l. 23 luglio 2021, n. 106. Limita la compensazione tra poste attive e poste passive anche l'art. 1, comma 53, primo periodo, l. 24 dicembre 2007, n. 244, per cui (di regola) «A partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro». Si consideri, ancora, l'art. 31, comma 1, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modifiche, dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, il quale prevede che «A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sicché tale norma può «trovare applicazione essenzialmente solo nelle ipotesi in cui la normativa sulla compensazione non pone limiti quantitativi»²⁰⁷. Date queste premesse, ci pare che lo spazio di operatività dell'illecito amministrativo dipendente dal delitto di indebita compensazione sarà, nella prassi futura, assai limitato, assumendo rilevanza, ad esempio, in relazione alle compensazioni inerenti ai crediti d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato (il riferimento è ai cosiddetti "crediti d'imposta Industria 4.0")²⁰⁸.

In secondo luogo, non convince pienamente la scelta del legislatore di ricondurre nel novero dei *predicate crimes* della responsabilità degli enti tanto l'indebita compensazione di cui al comma 1 dell'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000 quanto l'indebita compensazione di cui al comma 2 del medesimo articolo e, comunque, di parificarne il disvalore ai fini della determinazione della sanzione a carico dell'ente. In tal modo, infatti, la disciplina della responsabilità dell'ente diverge significativamente da quella inerente alla responsabilità della persona fisica. Infatti, sul piano della responsabilità della persona fisica, il legislatore non manca di apprezzare la ben diversa gravità delle figure criminose

concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento».

²⁰⁷ LUCEV R., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione* (artt. 10-bis, 10-ter, 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000), cit., 813.

²⁰⁸ La disciplina di riferimento è contenuta nell'art. 1, commi 184 ss., l. 27 dicembre 2019, n. 160 e nell'art. 1, commi 1051 ss., l. 30 dicembre 2020, n. 178. Tanto nel comma 191 dell'art. 1, l. 160/2019 quanto nel comma 1059 dell'art. 1, l. 178/2020 è espressamente previsto che «Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di cui all'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122». Sul tema: AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 9/E, 23 luglio 2021.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

previste da primo e secondo comma dell'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000, da un lato, comminando un diverso trattamento sanzionatorio per le due fattispecie e, dall'altro lato, includendo la sola ipotesi di cui all'art. 10-*quater*, comma 1, d.lgs. 74/2000 tra i delitti suscettibili di beneficiare della causa di non punibilità di cui al successivo art. 13 (prevedendo, in favore dell'autore del delitto di cui all'art. 10-*quater*, comma 2, d.lgs. 74/2000, la sola possibilità di usufruire della circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis*, comma 1, del medesimo decreto).²⁰⁹ Ci pare che, al fine di garantire la coerenza intrinseca dei principi dell'ordinamento, la diversa "considerazione" riservata dal legislatore alle ipotesi delittuose di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000 avrebbe dovuto essere trasposta sul piano della responsabilità dell'ente, limitando quest'ultima alla sola figura delittuosa di indebita compensazione mediante uso di crediti inesistenti ovvero prevedendo, quantomeno, una sanzione meno grave per l'illecito dipendente dall'ipotesi di cui al comma 1 dell'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000. Al contrario, come rilevato, il legislatore non solo ricollega la responsabilità dell'ente *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001 ad entrambi i reati previsti dall'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000, ma ascrive ai rispettivi illeciti amministrativi il medesimo disvalore, parificandoli "*quoad poenam*". In dottrina, vi è chi riconduce tale opzione legislativa ad una mera disattenzione, suggerendo un'interpretazione costituzionalmente

²⁰⁹ Ad onor del vero, la scelta di escludere il delitto di indebita compensazione mediante utilizzo di crediti inesistenti dai reati suscettibili di beneficiare della causa di non punibilità dell'art. 13, d.lgs. 74/2000 ci pare ragionevole finché ci si concentri unicamente sull'innegabile diverso disvalore delle due ipotesi previste dall'art. 10-*quater*, d.lgs. 74/2000, ma diviene, tuttavia, irragionevole ove si consideri che con l'art. 39, comma 1, lett. q-*bis*), d.l. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla l. 157/2019, la causa di non punibilità dell'art. 13, d.lgs. 74/2000 è stata estesa, sebbene al ricorrere di requisiti – quelli di cui al comma 2 dell'art. 13 – maggiormente stringenti rispetto a quelli previsti per l'indebita compensazione mediante uso di crediti non spettanti – di cui al comma 1 dell'art. 13 – a delitti più gravi di quello di indebita compensazione mediante uso di crediti inesistenti (ovvero quelli di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

orientata dell'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-*bis*, lett. c), d.lgs. 231/2001, tale da ricomprendere il solo delitto di cui all'art. 10-*quater*, comma 2, d.lgs. 74/2000 e prospettando, quale alternativa a tale interpretazione, il rischio di una declaratoria di incostituzionalità della medesima disposizione²¹⁰.

2.8. Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte è previsto e punito dall'art. 11, d.lgs. 74/2000, il quale, nella formulazione vigente, commina la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni nei confronti di «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» (comma 1). Esso, inoltre, commina la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni nei confronti di «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 fittizi per un ammontare

²¹⁰ LUCEV R., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 813-814.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

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» (comma 2)²¹¹.

²¹¹²¹¹ La norma appartiene al «nucleo storico più remoto» (NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 192) del diritto penale tributario. Il suo primo «antenato» era l'art. 30, R.D. 17 settembre 1931, n. 1608, il quale comminava la pena della reclusione fino a tre mesi nei confronti del «contribuente moroso per sei rate successive di imposta diretta, il quale per sottrarsi al pagamento compie sui propri o sugli altrui beni atti fraudolenti, che rendano in tutto o in parte inefficace l'esecuzione forzata promossa dall'esattore». L'art. 261, quarto comma, d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 sanzionava poi con la medesima pena «il contribuente incorso in morosità che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, abbia compiuto sui propri o sugli altrui beni atti fraudolenti che rendano in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale» (mentre il primo comma del medesimo articolo prevedeva che «Il mancato pagamento di sei rate consecutive di imposte per un ammontare complessivo non inferiore alle lire 12.000 è punito con l'ammenda da lire 1000 a lire 20.000»).

L'art. 97, comma 6, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come modificato (*recte*: sostituito) dall'art. 15, comma 4, lett. b), l. 30 dicembre 1991, n. 413, disciplinava la cosiddetta «frode esattoriale», prevedendo che «Il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, ha compiuto, dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale, è punito con la reclusione fino a tre anni», escludendo, però, l'applicabilità della norma nel caso in cui l'ammontare delle somme non corrisposte non fosse superiore a dieci milioni di lire.

Originariamente, l'art. 11, d.lgs. 74/2000 constava di un comma unico, così formulato: «Salvo che il fatto costituisca più grave reato, 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 a lire cento milioni, 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».

Come evidente, nella fattispecie di cui all'art. 11, d.lgs. 74/2000 – ritenuta dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. pen., Sez. III, 27 febbraio 2001, n. 15864, in www.iusexplorer.it) in continuità con la fattispecie di cui all'art. 97, comma 6, d.P.R. 602/1973 – scompare ogni riferimento ai due presupposti fondamentali della frode esattoriale, ovvero: ad accessi, ispezioni e verifiche, nonché alla notifica degli inviti e delle richieste previsti da specifiche leggi tributarie o degli atti di accertamento o, ancora, di iscrizioni a ruolo; all'inefficacia della procedura di riscossione coattiva per effetto della condotta tipizzata *ex lege*. In tema: DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 387-388.

L'art. 29, comma 4, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, ha poi integralmente sostituito il testo dell'art. 11, portandolo alla formulazione attuale, articolata su due distinti commi, strutturalmente assai differenti, privandolo dell'originaria clausola di riserva e introducendo la circostanza

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Esaminiamo dapprima il primo comma dell'art. 11, d.lgs. 74/2000.

In primo luogo, si riscontra un arretramento della soglia di rilevanza penale del fatto tipico rispetto alla previgente fattispecie di “frode nell'esecuzione esattoriale” (reato di danno previsto dall'art. 97, comma 6, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602²¹²): al fine di superare la rigidità strutturale della previgente fattispecie criminosa, che aveva contribuito a «limitare fortemente la capacità di presa dell'incriminazione»²¹³, il delitto di cui all'art. 11 viene, infatti, costruito quale reato di pericolo²¹⁴.

Intorno all'individuazione del bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000 sono diverse le tesi formulate in dottrina: mentre un primo indirizzo esegetico esclude che il bene giuridico tutelato da tale delitto possa consistere nel diritto di credito del Fisco, in quanto «non vi è alcun dubbio che lo stesso sanzioni il compimento degli atti fraudolenti anche allorché ad essi faccia seguito il pagamento dell'imposta»²¹⁵, altro

aggravante del primo comma, secondo periodo. Per una disamina dell'intervento di riforma: CORSO P., *Nuovo reato e nuova “aggravante” contro l'evasione fiscale*, in *Corriere trib.*, 2010, 33, 2738 ss.

²¹² La relativa norma incriminatrice richiedeva, come rilevato nella nota precedente, che la condotta fosse posta in essere da un contribuente moroso, a seguito di preventiva attività di verifica ed accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, e che comportasse l'esito infruttuoso della procedura di riscossione coattiva.

²¹³ Relazione al d.lgs. 74/2000.

²¹⁴ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000*, n. 74, cit., 195; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 458. Secondo DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 393, il delitto di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000 avrebbe natura di reato di pericolo concreto rispetto all'interesse dello Stato alla percezione, quasi completa e quasi tempestiva, dei tributi (quale bene giuridico finale), mentre sarebbe un reato di danno in relazione all'interesse dell'Erario alla conservazione della garanzia patrimoniale (quale bene giuridico strumentale).

²¹⁵ LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 460. In senso conforme: ROMANO M., *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d.lgs. 74/2000)*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 3, 1008, nonchè DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 408-409, nella parte in cui afferma che

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

orientamento perviene all'opposta conclusione, sostenendo che il fatto tipizzato dall'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2001 possa assumere rilevanza penale solo nel caso in cui sia (anche) omesso il versamento dell'imposta e, dunque, la pretesa creditoria erariale rimanga insoddisfatta.²¹⁶ Infine, secondo alcuni interpreti, la norma mirerebbe a tutelare, quale bene giuridico intermedio-strumentale rispetto al bene giuridico finale – corrispondente all'interesse erariale alla (quasi) completa e (quasi) tempestiva percezione dei tributi) – la garanzia patrimoniale generica per l'erario, costituita dai beni del debitore d'imposta.²¹⁷ Quest'ultimo orientamento è condiviso dalla giurisprudenza di legittimità, secondo la quale «L'interesse oggetto di tutela diretta da parte della fattispecie incriminatrice di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, non è il diritto di credito del fisco: infatti, pur costituendo questo il fine ultimo perseguito dal legislatore, la sua lesione non costituisce elemento necessario della fattispecie, potendo configurarsi il reato anche qualora, in concreto, dopo il compimento degli atti fraudolenti richiesti dalla norma, avvenga il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori. Appare condivisibile, allora, l'autorevole orientamento dottrinario secondo il quale il bene giuridico protetto va individuato nella garanzia generica patrimoniale offerta al fisco dai beni dell'obbligato, tenuto conto che il debitore, *ex art. 2740 c.c.*, risponde dell'adempimento delle proprie obbligazioni con tutti i

l'adempimento tardivo del contribuente non incide sulla configurabilità dell'elemento oggettivo del delitto (imponendo, semmai, al giudice di effettuare un accertamento particolarmente rigoroso dell'elemento soggettivo e, in particolare, della configurabilità, nei confronti del soggetto attivo, del dolo specifico richiesto *ex lege*), ma può assumere rilevanza (solo) ai fini dell'applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis*, d.lgs. 74/2000.

²¹⁶ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 391.

²¹⁷ Così LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 461; DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 391-392.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

suoi beni presenti e futuri»²¹⁸.

Benché il legislatore ricorra al pronome “chiunque” al fine di individuare il soggetto attivo del delitto, quest'ultimo ha natura di reato proprio, potendo essere commesso unicamente dal contribuente-persona fisica ovvero, in caso di contribuente-ente, dai soggetti di cui all'art. 1, lett. e), d.lgs. 74/2000²¹⁹. L'assunto della natura di reato proprio del delitto di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000 si fonda, in particolar modo, da un lato, sulla scelta del legislatore di formulare il dolo specifico in modo tale da renderlo ascrivibile unicamente ai soggetti di cui sopra (è, infatti, necessario che il soggetto attivo agisca «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») e, dall'altro lato, sulla previsione, quale presupposto della condotta tipica, di un debito preesistente, anche se contestato nell'*an* o nel *quantum* (sicché soggetto attivo può essere solo il contribuente a carico del quale sia già insorta l'obbligazione di pagamento di un debito d'imposta superiore alla soglia prevista dalla norma incriminatrice)²²⁰. Tale assunto non risulta, inoltre, smentito dall'identificazione dell'oggetto materiale della condotta tipica in «propri o altrui beni»: infatti, il richiamo a beni “altrui” deve intendersi riferito alle ipotesi nelle quali a realizzare la condotta tipica sia uno dei soggetti di cui alla

²¹⁸ Cass. pen., Sez. III, 18 maggio 2011, (dep. 6 ottobre 2011), n. 36290, in www.iusexplorer.it.

²¹⁹ Per i principali approdi dottrinari inerenti a sostituto d'imposta ed *extraneus*: DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 394-395; QUATTRINI V., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 824-825.

²²⁰ QUATTRINI V., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 824.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

lett. e) dell'art. 1, d.lgs. 74/2000.²²¹

L'elemento oggettivo del delitto di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000 è comprensivo, oltre che del suindicato presupposto, di due condotte tipiche alternative, di carattere commissivo²²², consistenti nell'alienazione simulata di beni o nel compimento di altri atti fraudolenti.

A dispetto dell'equivoca formulazione letterale, che parrebbe riferire l'idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva alla sola commissione di atti fraudolenti, tale caratteristica dovrebbe essere interpretata come relativa anche alla realizzazione di un'alienazione simulata di beni: il delitto, nel complesso, ha, infatti, natura di reato di pericolo concreto e, pertanto, l'idoneità a rendere infruttuosa, per l'Erario, la procedura riscossiva non potrebbe che essere interpretata quale caratteristica propria di entrambe le condotte tipiche.²²³

Quanto alla prima condotta, ovvero quella di alienazione simulata, è necessario premettere che per "alienazione" deve intendersi «un trasferimento di beni avvenuto a qualsiasi titolo (vendita, permuta,

²²¹ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 404; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 473.

²²² GIGLIOLI M., *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 486.

²²³ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 404. Come rileva GIGLIOLI M., *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 511-512, «l'idoneità richiesta dalla norma deve considerarsi insussistente quando: a) i beni rimasti nel patrimonio del debitore al momento della condotta erano sufficienti a soddisfare l'intero debito tributario; b) i beni sottratti alla procedura erano, in ogni caso, ininfluenti ai fini di un'eventuale azione esecutiva, o perché impignorabili, o perché la loro capienza era già esaurita in forza di titoli di prelazione anteriori. Non solo. Fermo restando che – per il chiaro tenore letterale della norma è sufficiente ad integrare il reato la condotta che risulti idonea a vanificare anche solo "in parte" la procedura di riscossione coattiva – appare comunque indispensabile che i beni sottratti alla riscossione coattiva abbiano, al momento della condotta, un presumibile valore di realizzo superiore a cinquantamila euro».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

donazione, ecc.)»²²⁴.

Alla luce di quanto previsto dall'art. 1414 c.c., assumono rilevanza tanto una simulazione assoluta (riscontrabile ogniqualvolta le parti non intendano operare alcun trasferimento del bene né costituire alcun rapporto contrattuale) quanto una simulazione relativa (configurabile qualora le parti concludano un contratto diverso da quello apparente).

Tra gli interpreti non vi è uniformità di vedute in merito alla rilevanza delle alienazioni caratterizzate da simulazione soggettiva: mentre un indirizzo esegetico ritiene che anche tale ipotesi assuma rilevanza *ex art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000, sub specie* di alienazione simulata²²⁵, altro orientamento si esprime in senso critico (sulla base della considerazione che, in tali ipotesi, il trasferimento sarebbe effettivo, sebbene a favore di soggetto diverso da quello risultante dal contratto) e riconduce le ipotesi di alienazione soggettivamente simulata, ove idonee a incidere sulla garanzia patrimoniale dell'Erario, agli "altri atti fraudolenti".²²⁶

Alcuni interpreti, infine, escludono che possa assumere rilevanza, quale "alienazione simulata", un trasferimento effettivo del bene che sia, tuttavia, caratterizzato da una simulazione inerente al corrispettivo ovvero al titolo, ravvisando, in entrambi i casi, un trasferimento effettivo, e non simulato, di proprietà.²²⁷

²²⁴ CECCI M., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 826.

²²⁵ CECCI M., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 827.

²²⁶ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 398-399.

²²⁷ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 399; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 468 (nota 233).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La seconda condotta tipizzata dall'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000 consiste nella realizzazione di "altri atti fraudolenti", idonei a rendere infruttuosa la procedura di riscossione coattiva²²⁸. L'ampiezza della formula utilizzata dal legislatore ha portato la dottrina ad optare per un'interpretazione restrittiva della stessa e a ricondurre, di conseguenza, nel *genus* degli "atti fraudolenti" «solo le condotte che comportino un fittizio depauperamento del patrimonio del contribuente attraverso l'utilizzo di artifici e raggiri idonei ad ingannare l'Amministrazione in relazione alla reale capacità contributiva del debitore»²²⁹.

Con tale delimitazione – dottrina – del concetto di "atti fraudolenti", rilevante ai fini del delitto di cui all'art. 11, d.lgs. 74/2000, convivono, in giurisprudenza, due distinti orientamenti. Un primo indirizzo giurisprudenziale (sviluppatosi in particolar modo in relazione alla costituzione e al conferimento di beni in fondo patrimoniale²³⁰)

²²⁸ «Nel novero degli "altri atti fraudolenti" sono ricompresi sia atti materiali di occultamento e sottrazione dei propri beni (sparizione materiale di un bene senza alienazione), ma anche atti giuridici diretti, secondo una valutazione concreta, a sottrarre beni al pagamento delle imposte» Cass. pen., Sez. III, 7 novembre 2017, (dep. 11 maggio 2018), n. 20862, in www.iusexplorer.it].

²²⁹ CECCI M., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 829.

²³⁰ La giurisprudenza più risalente [Cass. pen., Sez. III, 18 dicembre 2007, (dep. 6 febbraio 2008), n. 5824, in www.iusexplorer.it], sovrapponendo i requisiti della frode e dell'idoneità della condotta a rendere infruttuosa la procedura di riscossione coattiva, era orientata nel senso che la costituzione di un fondo patrimoniale integrasse (sempre) il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in quanto atto idoneo ad ostacolare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria

In dottrina, taluno (DELSIGNORE S., *I delitti di frode sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 401) evidenzia che la giurisprudenza oblitera tuttora il requisito della frode (talora assimilandolo al diverso requisito dell'idoneità della condotta a rendere infruttuosa la procedura di riscossione coattiva, talora trasponendolo dal piano dell'elemento oggettivo al piano dell'elemento soggettivo). Ad esempio, Cass. pen., Sez. III, 8 maggio 2018, (dep. 26 settembre 2018), n. 41704, in www.iusexplorer.it non prende in esame il requisito della frode degli atti e si limita a subordinare la rilevanza penale della costituzione di un fondo patrimoniale alla circostanza che «la creazione del patrimonio separato sia idonea e finalizzata ad evitare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria». Cass. pen., Sez. III, 4 aprile 2012, (dep. 16 ottobre

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

interpreta l'espressione "atti fraudolenti" assimilando il requisito della fraudolenza dell'atto al (diverso) requisito dell'idoneità dello stesso a rendere inefficace la procedura riscossiva²³¹: trattasi, invero, di una soluzione esegetica non pienamente aderente al testo normativo, considerando che l'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000, nel delineare gli atti fraudolenti rilevanti, richiede che essi abbiano carattere fraudolento e che siano, inoltre (trattasi quindi di altra e diversa caratteristica degli atti stessi) idonei a rendere inefficace la procedura riscossiva.²³² Per altro,

2012), n. 40561, in *www.iusexplorer.it* – seppur nel lodevole tentativo di superare l'originario orientamento in tema di fondo patrimoniale –, invece, pur facendo menzione del carattere fraudolento degli atti, lo assimila al dolo specifico di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000, così sovrapponendo elemento oggettivo ed elemento soggettivo: la Corte, da un lato, rileva che «il processo di merito deve individuare quali siano gli aspetti dell'operazione economica che dimostrino la strumentalizzazione della causa tipica negoziale o, se si vuole, l'abuso dello strumento giuridico, posto in essere al solo scopo di evitare il pagamento del debito tributario e quindi la sua portata fraudolenta» e, dall'altro lato, subordina, in concreto, il carattere fraudolento o meno di un'operazione allo «scopo di sottrazione avuto di mira nel tracciato delittuoso compiuto dall'agente». STRIANESE L., *Il fondo patrimoniale, strumento di articolazione del patrimonio familiare: alcuni tratti patologici rilevanti sul piano tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1, 209, nel tentativo di "legittimare" tale filone giurisprudenziale, sostiene che esso, «sebbene indirettamente, pare, comunque, avvalorare la tesi secondo cui vada dimostrato lo specifico carattere fraudolento dell'alienazione simulata. Non è sufficiente, dunque, l'esistenza di un negozio in tal senso su beni potenzialmente esposti a procedure di riscossione da parte del fisco ad integrare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. La simulazione, appunto, deve essere connotata dal tendenzioso intento, che può essere escluso quando l'operazione non abbia la finalità di sottrarre patrimonio alla riscossione, non integrando quindi il reato di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000. Occorre, quindi, esaminare tali condotte con estrema cura nell'intento di coglierne la eventuale natura ingannevole».

²³¹ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 401 rileva che «esiste un orientamento giurisprudenziale, maturato in sede cautelare, che tende ad obliterare il requisito della fraudolenza per risolvere la tipicità della condotta essenzialmente in chiave di idoneità».

²³² Condivisibili le osservazioni critiche di LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 471 (nota 240), secondo i quali «nel caso di costituzione di un fondo patrimoniale, ci pare non venga in considerazione un "atto fraudolento", con il quale si crei divergenza tra situazione reale ed apparenza, per distorcere l'esito della procedura esecutiva. Si tratta, invece, di condotta con la quale [...] si limita la possibilità di assoggettare ad esecuzione determinati beni, che vengono [però] posti effettivamente, ed in modo trasparente, al di fuori dell'ambito della garanzia patrimoniale della generalità dei creditori; non sembra, pertanto, che l'atto possa

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

condivisibile, orientamento, premesso che «la garanzia patrimoniale del creditore è già assistita sul piano civilistico dalla speciale azione di cui all'art. 2901 cod. civ. ovverosia dall'*actio revocatoria*, esperibile allorquando il debitore rechi pregiudizio alle ragioni del creditore, e dunque allorquando venga posto in essere in condizioni di insufficienza dei beni a garantire le ragioni del creditore (*eventus damni*) un atto dispositivo dei propri beni con la consapevolezza di arrecare un nocumento al creditore stesso (*scientia damni* o *consilium fraudis*)», perché sia configurabile il delitto di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000, mediante compimento di “atti fraudolenti”, è necessario che «l'atto dispositivo sia connotato dalla peculiare finalità indicata dalla stessa norma come fraudolenta: il concetto di frode evocato dalla norma presuppone, invero, non soltanto la lesione di un diritto altrui, che connota l'atto pregiudizievole in sé, ma altresì la specifica modalità attraverso la quale [...] tale lesione» viene «effettuata, ovverosia l'inganno atto a configurare una situazione di apparenza diversa da quella della realtà sottostante, costituita dalla riduzione del patrimonio del debitore, così da mettere a repentaglio l'azione di recupero per l'Erario, o comunque da renderla più difficoltosa. Non basta, in altri termini, che l'atto sia soltanto pregiudizievole [...]: così come la vendita in sé considerata non

qualificarsi “fraudolento”, sicché, ove ritenuto pregiudizievole, potrà [semmai] essere fatto oggetto di tutt'al più di *revocatoria*».

In ragione dell'introduzione dei reati tributari (e, tra di essi, del delitto in esame) nel novero dei *predicate crimes* della responsabilità degli enti, è auspicabile che la giurisprudenza si consolidi nel senso della impossibilità di sovrapporre il piano della frode degli atti con quello dell'idoneità dei medesimi a rendere infruttuosa la procedura di riscossione coattiva, se non altro, in ragione del fatto che, ove permangano pronunce forgiate sul primo degli orientamenti delineati (e, dunque, in tensione con il dettato normativo e, quindi, con il principio di legalità), le relative – a nostro parere, non giustificabili – conseguenze non riguarderebbero più solo l'autore dell'atto (non fraudolento, ma meramente idoneo a frustrare la procedura di riscossione coattiva), ma si espanderebbero, riflettendosi sull'ente e, soprattutto, sull'insieme di soggetti le cui sorti siano strettamente connesse a quella dell'ente, ossia gli *stakeholders*.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

potrebbe integrare la condotta incriminata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, dovendo invece essere simulata, del pari non è sufficiente che l'atto altrimenti dispositivo dei beni costituenti la garanzia patrimoniale venga a ledere le ragioni dell'Erario»²³³.

Particolarmente interessante è la questione della sussumibilità della costituzione di un *trust* nell'ambito degli "atti fraudolenti" di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000.

Il *trust* viene generalmente ricondotto ad una forma di «gestione di un patrimonio, che può essere costituito da un singolo bene o diritto, una pluralità di beni e/o diritti e/o di rapporti giuridici attivi e anche passivi al fine del perseguimento degli "obiettivi", indicati dal soggetto che istituisce il *trust* stesso [...] (*settlor* o *trustor*), il quale è, nella massima parte dei casi, anche il soggetto che si priva di tale patrimonio per destinarlo all'attuazione di tale "programma". La gestione [...] compete ad un soggetto, denominato *trustee*»²³⁴. Nel caso in cui il *trustee* sia un soggetto diverso dal *settlor*, il *trust* è denominato "traslativo"; ove, invece, *trustee* del *trust fund* sia lo stesso disponente, ovvero una "testa di legno" dietro la quale si celi il disponente, il *trust* è definito "*sham trust*".

In ragione della complessità di tale istituto, il legislatore ha optato per un atteggiamento cauto, disciplinandone alcune forme²³⁵, senza, però, mai definirlo. Analoga prudenza pare

²³³ Cass. pen., Sez. III, 16 maggio 2017, (dep. 6 marzo 2018), n. 10161, in www.iusexplorer.it.

²³⁴ BOIDI M.-RONCO S. M., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: considerazioni con riferimento ai trust e ai negozi fiduciari*, in *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, 245.

²³⁵ Il riferimento è alla l. 16 ottobre 1989, n. 364 (Ratifica ed esecuzione della convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento, adottata a L'Aja il 1° luglio 1985), nonché l'art. 73, comma 1, lett. c) e d), TUIR («Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società [...] c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i *trust* che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

permeare le pronunce della giurisprudenza penale, le quali escludono che tale operazione possa essere automaticamente ricondotta agli “atti fraudolenti” di cui all’art. 11, comma 1, d.lgs. 74/20000, in ragione del fatto che, «quale strumento negoziale astratto, il *trust* può essere piegato al raggiungimento dei più vari scopi pratici; occorre perciò esaminare, al fine di valutarne la liceità, le circostanze del caso di specie, da cui desumere la causa concreta dell'operazione: indagine questa particolarmente rilevante nei riguardi di uno strumento giuridico estraneo alla nostra tradizione civilistica e che si affianca, in modo particolarmente efficace, ad altri esempi di intestazione fiduciaria volti, con finalità frequentemente frodatore, all'elusione di norme imperative»²³⁶. Di conseguenza, la giurisprudenza tende a restringere l’ambito di applicazione dell’art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000 alla costituzione di *sham trust*, sulla base della considerazione che elemento essenziale dell'istituto è la perdita della disponibilità di quanto conferito in *trust* da parte del disponente e che, «ove risulti che la perdita del controllo dei beni da parte del disponente sia solo apparente, il *trust* è

attività commerciale nonchè gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato; d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato»), nonchè, infine, gli artt. 3, comma 1, e 6, comma 3, l. 22 giugno 2016, n. 112 («La presente legge è volta, altresì, ad agevolare le erogazioni da parte di soggetti privati, la stipula di polizze di assicurazione e la costituzione di *trust* [...] a favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, riconosciute come persone giuridiche, che operano prevalentemente nel settore della beneficenza di cui al comma 1, lettera a), numero 3), dell'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, anche ai sensi del comma 2-*bis* dello stesso articolo, in favore di persone con disabilità grave, secondo le modalità e alle condizioni previste dagli articoli 5 e 6 della presente legge»; «i beni e i diritti conferiti in *trust* [...], istituiti in favore delle persone con disabilità grave come definita dall'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, accertata con le modalità di cui all'articolo 4 della medesima legge, sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dall'articolo 2, commi da 47 a 49, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni»).

²³⁶ Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2017, (dep. 25 luglio 2017), n. 36801, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

nullo (*sham trust*) e non produce l'effetto segregativo che gli è proprio. Tale situazione di mera apparenza, che sul versante civilistico sarebbe causa di radicale nullità²³⁷»²³⁸ consente al disponente, che sia anche *trustee*, di continuare «ad amministrare i beni, conservandone la piena disponibilità. Di talché la costituzione in *trust* sarebbe [...] mero espediente per creare un diaframma tra patrimonio personale e proprietà costituita in *trust*, con evidente finalità elusiva delle ragioni creditorie di terzi, comprese quelle erariali»²³⁹. Tuttavia, dalla natura di reato di pericolo concreto del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte discende che, perché la costituzione di un *trust*, sebbene simulato (come nel caso di cui sopra), possa integrare tale figura criminosa, è necessario accertare che essa «abbia messo in pericolo la riscossione del credito erariale»²⁴⁰. Pertanto, pure in presenza di *sham trust*, si dovrebbe evitare ogni automatica sussunzione della relativa costituzione²⁴¹, nonché del conferimento ad esso di beni,

²³⁷ Secondo Cass. pen. Sez. III, 7 novembre 2017, (dep. 11 maggio 2018), n. 20862, in www.iusexplorer.it, premesso che «il *trust* autodichiarato può far sorgere fortissimi sospetti di essere simulato, e quindi di essere una struttura fittizia o una costruzione artificiosa [ma] non ogni *trust* autodichiarato è automaticamente inesistente o nullo», ove pure lo *sham trust* sia da ritenersi nullo, ciò non escluderebbe la configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, in quanto «il processo civile di esecuzione da parte di Equitalia non avrebbe potuto prescindere da una previa declaratoria giudiziale di accertamento della nullità o inesistenza del *trust* e l'iscrizione di ipoteca sui beni conferiti in *trust* si sarebbe scontrata comunque con l'effetto segregativo interposto dal *trust* stesso. L'azione di riscossione di Equitalia sarebbe stata comunque impedita».

²³⁸ Cass. pen., Sez. III, 24 gennaio 2011, (dep. 30 marzo 2011), n. 13276, in www.iusexplorer.it; Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2017, (dep. 25 luglio 2017), n. 36801, in www.iusexplorer.it.

²³⁹ Cass. pen., Sez. III, 24 gennaio 2011, (dep. 30 marzo 2011), n. 13276, in www.iusexplorer.it; Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2017, (dep. 25 luglio 2017), n. 36801, in www.iusexplorer.it.

²⁴⁰ BOIDI M.-RONCO S. M., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: considerazioni con riferimento ai trust e ai negozi fiduciari*, cit., 251.

²⁴¹ Come evincibile da Cass. pen., Sez. III, 16 dicembre 2015, (dep. 22 febbraio 2016), n. 6798, in www.iusexplorer.it, la Corte di legittimità condivide l'assunto secondo il quale «la stessa costituzione del *Trust* è atto che di per sé mette in pericolo la garanzia patrimoniale del credito fiscale, potendo in qualsiasi momento essere ceduto a esso e

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

nel reato di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000, dovendosi, al contrario, accertare, caso per caso, ad esempio, la «“prevedibile” o quanto meno “probabile” prossimità della procedura esecutiva»²⁴² in quanto, in assenza di circostanze dalle quali possa desumersi l'imminente avvio della riscossione, non pare possibile ravvisare «alcun effettivo intento fraudolento e, di conseguenza, alcuna lesione del bene giuridico tutelato»²⁴³.

Di particolare interesse, ai fini della presente trattazione, sono anche le pronunce giurisprudenziali in tema di riconducibilità di operazioni societarie tipiche agli “atti fraudolenti” di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000.

Ritenendo che anche negozi di per sé leciti possano essere ricondotti ad “atti fraudolenti” ex art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000 ogniquale volta vengano strumentalizzati in modo da «mantenere all'interno del patrimonio solamente le passività e a trasferire a terzi tutte le attività, mostrando una situazione di (solo apparente) impossibilità di adempiere alle proprie obbligazioni»²⁴⁴, la giurisprudenza di legittimità propende per la configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000, in tutti quei casi in cui, ad esempio, scissioni societarie o cessioni di beni immobili e rami d'azienda avvengano senza previsione di corrispettivo ovvero senza materiale corresponsione dello stesso, sebbene previsto, ravvisando in tali circostanze un chiaro indice

quindi segregato un valore economico rientrante nel patrimonio [del debitore] ed essendo d'altro canto proprio questa la finalità per la quale, espressamente, il *Trust* è stato costituito».

²⁴² CECCI M., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 838 (nota 49).

²⁴³ CECCI M., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 838 (nota 49).

²⁴⁴ CECCI M., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 839.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di fittizietà delle operazioni stesse²⁴⁵.

In conseguenza dell'introduzione del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte tra i reati presupposto della responsabilità degli enti, pare possibile prevedere che, al ricorrere dei presupposti di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. 231/2001, operazioni come quelle su descritte porteranno le Procure a contestare l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1, lett. g), d.lgs. 231/2001 non solo nei confronti dell'ente del quale il soggetto attivo del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte sia soggetto qualificato, ma anche nei confronti degli altri enti coinvolti nell'operazione, ogniquale volta risulti che i relativi apicali abbiano consapevolmente concorso (con i soggetti qualificati del primo) nel delitto di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000, agendo (anche) nell'interesse o a vantaggio degli stessi.

Così cursoriamente descritti i principali profili d'interesse inerenti all'elemento oggettivo del delitto di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000, spostandoci sul piano dell'elemento soggettivo, preme rilevare come esso consista in un dolo specifico, essendo necessario, ai fini della configurabilità del delitto, che il soggetto attivo agisca 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».

Data l'inevitabile indeterminatezza che caratterizza l'elemento oggettivo del reato (evincibile, in particolare, dal ricorso, da parte del legislatore, alla formula di chiusura "atti fraudolenti"), il dolo specifico «assume un ruolo centrale nella

²⁴⁵ Cass. pen., Sez. III, 9 febbraio 2011, (dep. 18 maggio 2011), n. 19595, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

selezione degli episodi meritevoli di rilievo penale»²⁴⁶.

La stessa pena comminata per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di riscossione coattiva, di cui al primo comma dell'art. 11, d.lgs. 74/2000 è prevista per il diverso delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di transazione fiscale di cui al secondo comma del medesimo articolo, il quale punisce il fatto di chi, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, indichi elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, prevedendo, infine, che «se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni».

Quanto al bene giuridico tutelato, come in relazione al primo comma dell'art. 11, d.lgs. 74/2000, anche rispetto al delitto di cui al secondo comma sono diverse le tesi formulate. Mentre, secondo un primo orientamento, il delitto sarebbe volto a tutelare il «corretto funzionamento della procedura transattiva a prevenzione di possibili sviamenti della volontà dei rappresentanti della pubblica amministrazione in ordine ai contenuti dell'accordo»²⁴⁷, secondo altro indirizzo, esso sarebbe finalizzato a tutelare l'interesse erariale alla

²⁴⁶ QUATTRINI V., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 844. In tema: LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 464, per cui il dolo specifico finisce per arricchire anche la descrizione della fattispecie oggettiva.

²⁴⁷ CORTE DI CASSAZIONE, UFFICIO DEL MASSIMARIO, Rel. n. III/09/2010, 3 agosto 2010, 5. In senso critico, è stato rilevato che «in tal modo non si individui il bene tutelato, ma ci si limiti a descrivere l'intera fattispecie, identificando, in sostanza, l'oggetto giuridico con la "sintesi dello scopo della norma", secondo la c.d. concezione metodologica» (LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 476, nota 248).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

percezione dei tributi²⁴⁸. Alcuni interpreti ritengono, inoltre, che il delitto di cui all'art. 11, comma 2, d.lgs. 74/2000 tuteli due distinti beni giuridici: «a) quello, strumentale, dell'interesse al “corretto funzionamento della procedura transattiva”; b) e quello, finale – e di rilievo costituzionale (art. 53 Cost.) – dell'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi, e – più in particolare – alla percezione delle imposte (e dei relativi accessori) determinate in sede di transazione fiscale, senza che l'adesione dell'Amministrazione finanziaria all'accordo di pagamento parziale (o dilazionato) risulti viziata dalla pregressa condotta fraudolenta posta in essere dal contribuente (ed avente ad oggetto gli elementi rilevanti per la determinazione delle imposte stesse»²⁴⁹. Infine, altro indirizzo esegetico, pur sostenendo, allo stesso modo, la tesi del carattere plurioffensivo del delitto di cui all'art. 11, comma 2, d.lgs. 74/2000, riconduce i beni giuridici tutelati dallo stesso all'interesse erariale alla percezione dei tributi e alla fede pubblica, *sub specie* di «affidamento che i rappresentanti dell'Erario ripongono nella veridicità delle informazioni che vengono loro comunicate in sede di transazione fiscale»²⁵⁰.

Presupposto per la configurazione del delitto di cui all'art. 11, comma 2, d.lgs. 74/2000 è l'avvio di una procedura di transazione fiscale. Trattasi di un istituto, introdotto dall'art. 146, d.lgs. 8 gennaio 2006, n. 5 e disciplinato dall'art. 182-*ter* r.d. 16

²⁴⁸ LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 476.

²⁴⁹ GIGLIOLI M., *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 532.

²⁵⁰ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 417-418.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

marzo 1942, n. 267 (l.f.)²⁵¹, che deroga alla regola generale della natura indisponibile e irrinunciabile del credito erariale²⁵².

In particolare, la transazione fiscale è un subprocedimento suscettibile di essere avviato dal debitore nell'ambito dei procedimenti di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti²⁵³ e si concretizza in «un accordo transattivo tra l'imprenditore in stato di crisi e l'Agenzia delle entrate che [...] consente al primo di ottenere la riduzione²⁵⁴ e/o la dilazione²⁵⁵ del pagamento dei debiti tributari e contributivi²⁵⁶, nell'ottica del superamento dello stato di crisi e del risanamento dell'impresa (al quale anche l'Erario può, dunque, essere chiamato – in qualità di creditore – a partecipare)»²⁵⁷.

Dato tale presupposto, al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di transazione fiscale non può che riconoscersi natura di reato proprio, potendo lo stesso essere commesso solo dall'imprenditore o dall'amministratore dell'ente che (possa sottoscrivere ed effettivamente) abbia sottoscritto la proposta di

²⁵¹ Preme rilevare come gli artt. 63 e 88, d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (C.C.I.I.) siano sostitutivi dei commi 1 e 6 dell'art. 182-ter, l.f.

²⁵² ZANNI M.-REBECCA G., *La disciplina della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto*, in *Il Fisco*, 2010, 39, 6299 ss. (e, in particolare, 6301).

²⁵³ Rispettivamente: artt. 160 ss. e 182-bis, l. f. (artt. 84 ss. e 57 ss., CCII).

²⁵⁴ La transazione fiscale, in tal caso, è definita "remissoria".

²⁵⁵ La transazione fiscale, in tal caso, è definita "dilatoria". Prima dell'intervento di riforma di cui all'art. 1, comma 81, l. 11 dicembre 2016, n. 232, l'art. 182-ter, comma 1, l.f. prevedeva che «con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento». Di conseguenza, essendo il delitto di cui all'art. 11, comma 2, d.lgs. 74/2000, incentrato sulla transazione remissoria (essendo necessario accertare il dolo specifico del «fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori»), la configurabilità dello stesso era subordinata alla circostanza che il fatto tipico fosse realizzato al fine di sottrarsi fraudolentemente al pagamento delle imposte sui redditi.

²⁵⁶ In tema: DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 419.

²⁵⁷ GIGLIOLI M., *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 533.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

transazione fiscale.²⁵⁸

Prima dell'introduzione del delitto di falso in attestazioni e relazioni di cui all'art. 236-*bis* l.f., parte della dottrina riteneva che potesse essere ricondotto nel novero dei soggetti attivi del reato *de quo* anche il professionista indipendente chiamato ad attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano di cui al concordato preventivo, nonché la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo di ristrutturazione dei debiti²⁵⁹. A seguito dell'introduzione del delitto di cui all'art. 236-*bis* l.f. (attuale art. 342 CCII²⁶⁰), mentre una parte della dottrina ritiene che «il suddetto professionista che attesti falsamente la veridicità degli elementi attivi e passivi indicati dall'imprenditore ai fini del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione (e, quindi, anche ai fini della transazione fiscale eventualmente proposta nell'ambito delle due procedure) risponde del delitto di falso in attestazioni e relazioni di cui al suddetto art. 236-*bis* l. fall., e non di quello di cui all'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 [...] stante l'evidente rapporto di specialità tra le due fattispecie»²⁶¹, altra parte della dottrina esclude che il professionista possa rispondere direttamente del delitto di cui all'art. 11, comma 2, d.lgs. 74/2000 «poiché, in realtà, per quanto

²⁵⁸ QUATTRINI V., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, cit., 853.

²⁵⁹ In tale senso: GIGLIOLI M., *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 540 (nota 666), per il quale «Prima dell'introduzione del reato di cui all'art. 236-*bis* l. fall., nel perimetro della condotta incriminata poteva, dunque, rientrare – ad avviso di chi scrive – anche l'attività posta in essere dal suddetto professionista (fermo restando, ovviamente, ai fini della dichiarazione di penale responsabilità, il necessario accertamento in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato)».

²⁶⁰ Per una disamina del rapporto tra le due norme: GAMBARDELLA M., *Il nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: un primo sguardo ai riflessi in ambito penale*, in *Dir. pen. cont.*, 27 novembre 2018.

²⁶¹ GIGLIOLI M., *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 540-541.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

il professionista assuma nella prassi un ruolo centrale per la commissione dell'illecito, il dato testuale descrive la condotta – usando il verbo «indica» – con riferimento ad un atto che spetta esclusivamente al debitore (l'imprenditore in crisi) compiere. Potrà quindi essere configurata una responsabilità concorsuale *ex* artt. 110 c.p., al pari di altri professionisti (commercialisti, avvocati, esperti contabili, garanti, ecc.), che possono fornire il loro contributo nel corso della procedura»²⁶².

Data l'inclusione tra i *predicate crimes* del d.lgs. 231/2001 del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (e non anche del delitto di cui all'art. 236-*bis* l.f.), ai fini della presente trattazione, preme rilevare che, ove si aderisca alla seconda delle tesi prospettate, dovrebbe concludersi nel senso che, qualora il professionista sia soggetto qualificato di un ente e agisca in tale veste, le Procure ben potrebbero contestare l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001 non solo in capo all'ente di cui sia soggetto qualificato l'autore del delitto di cui all'art. 11, comma 2, d.lgs. 74/2000, ma anche nei confronti dell'ente presso il quale operi il suddetto professionista²⁶³.

²⁶² Così DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 421.

²⁶³ In particolare, ipotizzando (come pare probabile) che il professionista abbia la qualifica di dipendente dell'ente in questione, data la responsabilità (seppur a titolo concorsuale) dello stesso – quale soggetto qualificato *ex* art. 5, d.lgs. 231/2001, per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte –, l'ente potrebbe essere chiamato a rispondere dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1, lett. g), d.lgs. 231/2001, ove risulti che il concorso nel delitto sia stato realizzato (anche) nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso²⁶³ e sia stato reso possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza *ex* art. 7, d.lgs. 231/2001.

La valutazione di cui sopra è estendibile ad ogni ipotesi in cui un *extraneus* concorra, quale apicale o dipendente di un ente, con il soggetto attivo dei reati tributari di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001, che sia soggetto qualificato di altro e diverso ente: tra tali ipotesi rientra, per esempio, quella in cui a concorrere in uno dei reati tributari di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001 con l'*intraneus* di un determinato ente sia un consulente, che sia dipendente di una società di consulenza.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Quanto alla condotta tipica, essa consiste nell'indicazione, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

La falsità rilevante – ricondotta da alcuni autori al solo falso ideologico²⁶⁴ e da altri interpreti anche al falso materiale²⁶⁵ – concerne la documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale. Vengono in rilievo, in particolare: «i documenti indicati nell'art. 161, 2° e 3° comma, 1. fall. (richiamati per gli accordi di ristrutturazione dei debiti dall'art. 182-bis 1. fall.); la dichiarazione sostitutiva resa dal debitore ai sensi dell'art. 182-bis, 6° comma, 1. fall.; le dichiarazioni indicate nell'art. 182-ter, 2° comma, 1. fall., presentate al concessionario per la riscossione e alla competente Agenzia fiscale, concorrenti al consolidamento del debito fiscale e, quindi, alla formazione della piattaforma sulla quale interviene l'accordo transattivo»²⁶⁶.

Quanto alla soglia di punibilità, benché, data la formulazione normativa, essa parrebbe riferirsi unicamente agli elementi passivi fittizi²⁶⁷, sembra doversi condividere

²⁶⁴ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 422; CORTE DI CASSAZIONE, UFFICIO DEL MASSIMARIO, Rel. n. III/09/2010, 3 agosto 2010, 4.

²⁶⁵ LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 477; PRICOLO C.M.-TRABACCHI A., *Commento all'art. 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte)*, in (a cura di) NOCERINO C.-PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015, 274.

²⁶⁶ DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, cit., 422.

²⁶⁷ SANTORIELLO C., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Il Fisco*, 2011, 16, 2536, rileva, quanto alla soglia di punibilità, che «il tenore letterale della norma appare inequivocabile nel circoscrivere la sua operatività alla sola condotta di indicazione di elementi passivi fittizi e non anche a quella di esposizione di elementi attivi, i quali, per perfezionare il fatto tipico, devono risultare semplicemente di

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'orientamento che estende la relativa previsione anche alla «sottomanifestazione di “elementi attivi”»²⁶⁸, in quanto, diversamente opinando, qualunque scostamento degli elementi attivi, «anche minimo (se provato) integrerebbe delitto tributario»²⁶⁹, così determinando un'irragionevole disparità di trattamento tra false indicazioni aventi il medesimo disvalore, ma inerenti, le une, ad elementi attivi e, le altre, ad elementi passivi.

ammontare inferiore a quello effettivo». L'Autore parla, tuttavia, di «formula lessicale indubitabile nel suo significato, ma assolutamente irrazionale».

²⁶⁸ CORSO P., *Nuovo reato e nuova “aggravante” contro l'evasione fiscale*, cit., 2740.

²⁶⁹ CORSO P., *Nuovo reato e nuova “aggravante” contro l'evasione fiscale*, cit., 2740.

CAPITOLO III

La responsabilità degli enti ex art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001: profili problematici tra dimensione individuale e gruppo di imprese.

Sezione I: 1. La responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario: questioni problematiche; 1.1. Il rapporto strumentale di tipo utilitaristico tra reato ed ente. In particolare: interesse e vantaggio dell'ente e trasparenza fiscale delle società di persone e degli enti ad esse equiparati (art. 5 TUIR), delle società di capitali partecipate da altre società di capitali (art. 115 TUIR) e delle società a responsabilità limitata a ristretta base azionaria (art. 116 TUIR); 1.2. La responsabilità autonoma dell'ente: l'introduzione dei reati tributari e l'improrogabile riforma dell'art. 8, d.lgs. n. 231 del 2001; 1.3. Responsabilità degli enti da reato tributario e principio di *ne bis in idem*; 1.3.1. Il principio del *ne bis in idem*: il quadro giurisprudenziale di riferimento; 1.3.2. L'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231/2001: le tensioni con il principio del *ne bis in idem*.

Sezione II: 2. La responsabilità nei gruppi di imprese per illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario: questioni problematiche; 2.1. I gruppi di imprese: un istituto (sino ad ora) in cerca d'autore; 2.2. La responsabilità degli enti nell'ambito dei gruppi di imprese; 3. Il consolidato fiscale nazionale e mondiale; 3.1. Il consolidato fiscale nazionale; 3.2. Il consolidato fiscale mondiale; 4. Profili problematici di applicazione dell'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231 /2001 nel consolidato fiscale nazionale e mondiale; 4.1. Profili problematici di applicazione dell'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231 /2001 nel

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

consolidato fiscale nazionale; 4.2. Profili problematici di applicazione dell'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231 /2001 nel consolidato fiscale mondiale; 5. Il gruppo IVA; 6. Il gruppo IVA alla prova dell'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Sezione I

1. La responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario: questioni problematiche.

L'analisi condotta sui reati tributari introdotti tra i *predicate crimes* del d.lgs. n. 231/2001 e l'esame svolto circa i punti di intersezione con la disciplina posta dal d.lgs. n. 231 del 2001 consente adesso di soffermarci sui principali profili problematici legati all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

In primo luogo, analizzeremo la questione della compatibilità tra interesse e vantaggio (quali criteri oggettivi di imputazione della responsabilità degli enti) e il regime di trasparenza fiscale che caratterizza le società di persone e per il quale possono optare anche le società di capitali partecipate da altre società di capitali (art. 115 TUIR) e le società a responsabilità limitata a ristretta base azionaria (art. 116 TUIR).

In secondo luogo, prendendo le mosse dal principio di autonomia della responsabilità dell'ente e facendone applicazione in relazione all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, evidenzieremo gli *indesiderata* da esso prodotti e, quindi, la necessità di un intervento di riforma dell'art. 8, d.lgs. n. 231 del 2001.

In terzo luogo, ci soffermeremo sulla compatibilità tra la responsabilità degli enti dipendente da reato tributario e il principio del

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ne bis in idem.

Infine, particolare attenzione sarà dedicata alla responsabilità degli enti dipendente da reato tributario nell'ambito dei gruppi di imprese. Il tema sarà oggetto di un'ampia riflessione, in ragione della delicatezza dei profili problematici ad esso connessi, riconducibili, in particolare, alla necessità di coniugare la complessa disciplina tributaria inerente al consolidato fiscale (nazionale e mondiale) e al gruppo IVA tanto con il d.lgs. n. 74/2000 quanto con il d.lgs. n. 231/2001 e, soprattutto, con la giurisprudenza in tema di responsabilità degli enti nell'ambito dei gruppi di imprese.

1.1. Il rapporto strumentale di tipo utilitaristico tra reato ed ente. In particolare: interesse e vantaggio dell'ente e trasparenza fiscale delle società di persone e degli enti ad esse equiparati (art. 5 TUIR), delle società di capitali partecipate da altre società di capitali (art. 115 TUIR) e delle società a responsabilità limitata a ristretta base azionaria (art. 116 TUIR).

La responsabilità degli enti dipendente da reato ricorre, come noto, allorché un reato, ricompreso nel *genus* dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti di cui agli artt. 24 ss., d.lgs. n. 231/2001, sia realizzato da un soggetto che si trovi in uno specifico rapporto strutturale-funzionale con l'ente e sia utilitaristicamente collegato all'ente.

Ebbene, siffatto collegamento utilitaristico ricorre ogniqualvolta il reato presupposto sia commesso (da un soggetto

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

qualificato) nell'interesse o a vantaggio dell'ente¹, ossia in presenza di presupposti che «si pongono in rapporto di alternatività, come confermato dalla congiunzione disgiuntiva “o” presente nel testo della disposizione. Si ritiene che il criterio dell'interesse esprima una valutazione teleologica del reato, apprezzabile *ex ante*, al momento della commissione del fatto, e secondo un metro di giudizio marcatamente soggettivo; e che il criterio del vantaggio abbia una connotazione essenzialmente oggettiva, come tale valutabile *ex post*, sulla base degli effetti concretamente derivati dalla realizzazione dell'illecito»².

Sofferamoci, dunque, sulla particolare ipotesi di responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 e, in particolare, sull'astratta compatibilità dei concetti di “interesse” e “vantaggio” con lo speciale regime tributario imposto *ex lege* alle società di persone e suscettibile di essere adottato, al ricorrere di specifici presupposti, anche dalle società di capitali, ossia quello della trasparenza fiscale. Tale regime comporta «la tassazione dei redditi societari direttamente in capo ai soci per mera imputazione, cioè a prescindere dalla distribuzione degli utili»³, sicché «La società partecipata non è tassata perché il suo risultato fiscale (reddito o perdita) è imputato ai soci. I redditi prodotti dalla società “trasparente” non sono tassati come redditi della società, ma come redditi dei soci; lo stesso criterio vale per le

¹ Come evincibile dal secondo comma dell'art. 5, d.lgs. n. 231/2001, il nesso utilitaristico tra reato ed ente deve ritenersi escluso ogniqualvolta il soggetto attivo ponga in essere il *predicate crime* nell'interesse esclusivo proprio o di terzi.

² Cass. pen., Sez. un., 24 aprile 2014, (dep. 18 settembre 2014), n. 38343, cit. Per una disamina dell'evoluzione giurisprudenziale in tema di interesse e vantaggio: BARTOLI R., *Il criterio di imputazione oggettiva*, cit., 186-190; ALESSANDRI A., *I criteri d'imputazione della responsabilità all'ente: inquadramento concettuale e funzionalità*, in (a cura di) MONGILLO V.-STILE A.M.-STILE G., *La responsabilità da reato degli enti collettivi: a dieci anni dal d.lgs. n. 231/2001, problemi applicativi e prospettive di riforma*, Napoli, 2013, 223 ss.; DI GIOVINE O., *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d. lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010, (in particolare) 69-75.

³ FANTOZZI A.- SPOTO A., *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 1, 685.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

perdite che sono utilizzabili per compensare i redditi del socio»⁴.

Al fine di comprendere se e come i reati tributari previsti dall'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 possano essere commessi nell'interesse o a vantaggio degli enti in regime di trasparenza fiscale (per obbligo di legge ovvero a seguito dell'esercizio di specifica opzione), occorre prendere le mosse dalla disciplina tributaria di riferimento, analizzando dapprima l'art. 5 TUIR, il quale impone la trasparenza quale regime fiscale ordinario delle società di persone e degli enti ad esse equiparati, e, in seguito, sugli artt. 115 e 116 TUIR, inerenti ai regimi opzionali di trasparenza, accessibili, rispettivamente, alle società di capitali partecipate da altre società di capitali e alle società a responsabilità limitata a ristretta base azionaria.

Secondo quanto previsto dall'art. 5 TUIR, il regime di trasparenza fiscale caratterizza *ipso facto*, quale regime ordinario, imposto dalla legge⁵, le società di persone (società semplici, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) residenti nel territorio dello Stato italiano⁶, nonché gli enti ad esse espressamente assimilati *ex lege*, ossia: le società di armamento (equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice, a seconda che siano state costituite

⁴ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 157.

⁵ Come rileva DE MARCO S., *Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, 6, 1132, tuttavia, «è importante ricordare che anche per le società di persone il regime di tassazione per trasparenza è stato un regime opzionale, anche se per un breve periodo; l'opzione era stata introdotta dall'art. 9, 11° comma, della l. 23 dicembre 2000, n. 388, per essere successivamente abrogata dall'art. 5, 1° comma, della l. 18 ottobre 2001, n. 383».

⁶ Il regime di trasparenza non opera in relazione alle società di persone non residenti, le quali sono, pertanto, soggetti passivi IRES, «in considerazione della difficoltà per il fisco di reperire i soci di una società non residente» (MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 585). In tema, altresì: BORIA P., *Il principio di tassazione per trasparenza delle società di persone*, 1996, Milano, (in particolare) 54 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

all'unanimità o a maggioranza), le società di fatto (equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici, a seconda che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali), le associazioni prive di personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni (equiparate alle società semplici)⁷.

Alla soggezione di tali società al regime di trasparenza fiscale consegue l'imputazione a ciascun socio sia dei relativi redditi⁸, in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dall'effettiva percezione⁹, sia delle perdite, nonché delle «ritenute operate sui redditi della società, che sono scomputate dall'imposta dovuta dai soci»¹⁰.

Il comma 2 dell'art. 5 TUIR precisa che le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci, ove non risultino «determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla

⁷ Art. 5, comma 3, lett. a), b), c), TUIR. La lett. d) dell'art. 5, comma 3, TUIR precisa che «si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata». In merito all'applicabilità dell'art. 5 TUIR anche in relazione alle imprese familiari *ex art. 230-bis c.c.*: MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 586; rispetto al G.E.I.E. e al trust: SALVINI L., *Le varie ipotesi di trasparenza fiscale previste dall'ordinamento italiano*, in *Atti del convegno "La trasparenza fiscale"*, 16 maggio 2008, in <https://www.odcec.torino.it/public/convegni/con15681.pdf>, 1-2.

⁸ «I proventi derivanti dalla partecipazione alle società di persone ed oggetto della imputazione per trasparenza vengono definiti come "redditi di partecipazione" e vanno indicati in apposito spazio della dichiarazione annuale dei redditi. Ciò lascia intendere, in qualche modo, che si tratta di una sorta di categoria reddituale autonoma distinta rispetto alle altre categorie indicate dall'art. 6 T.U.I.R.» (BORIA P., *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, 3, 220).

⁹ Come rilevato da BORIA P., *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 219, la presunzione assoluta di distribuzione dell'utile d'esercizio introdotta dall'art. 5 TUIR si pone in contrasto con la disciplina civilistica, la quale consente di escludere l'immediata divisibilità degli utili possa essere esclusa per effetto di patti contrari.

¹⁰ MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 585.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta» e che, «se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali».

In ragione del regime di trasparenza fiscale, le società di persone (e gli enti ad esse equiparati) sono escluse dal *genus* dei soggetti passivi d'imposta¹¹, essendo meri «centri di riferimento per la determinazione del reddito, che viene attribuito ai soci al termine dell'esercizio e in base alle rispettive quote di partecipazione agli utili»¹².

Il meccanismo alla base (*recte*: a “giustificazione”) di tale scelta legislativa è stato efficacemente descritto come segue: «è “come se” le fattispecie normativamente definite passassero attraverso la sfera giuridica dell'ente collettivo (che assume per l'appunto il carattere di un'entità “trasparente”) e fluissero direttamente nella sfera giuridica degli individui»¹³.

Ove ad essere socie di società di persone siano persone

¹¹ Preme rilevare che, in passato, tali enti erano soggetti all'imposta locale sui redditi (ILOR), istituita con d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599 (il cui art. 2 prevedeva che «soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, le società di ogni tipo, comprese le società semplici, in nome collettivo e accomandita semplice [...]») ed abolita dall'art. 36, comma 1, lett. b), d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Attualmente, come evidenzia MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 584, «le società di persone residenti [...], al pari degli enti ad esse assimilati, non sono considerati soggetti passivi né dell'IRPEF né dell'IRES». L'Autore precisa poi che esse sono invece dotate di soggettività passiva ai fini IRAP: trattasi, tuttavia, di un profilo non rilevante ai fini della presente trattazione, in quanto ad assumere rilevanza, ai fini della configurabilità dei delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000 e, dunque, della responsabilità degli enti di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, sono unicamente le imposte sui redditi e l'IVA.

¹² Corte cost., sent. 21 luglio 2020 (dep. 17 settembre 2020), n. 201, in www.cortecostituzionale.it.

¹³ BORIA P., *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 222; BORIA P., *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1997, 14.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fisiche, i redditi societari verrebbero assimilati ai redditi dei soci¹⁴ e, conseguentemente, assoggettati ad IRPEF, sicché si riscontrerebbe «una evidente deviazione rispetto alla logica soggettiva precipua di una imposta rivolta tipicamente alle persone fisiche»¹⁵.

Tale deviazione ricorrerebbe altresì ove ad essere socie di società di persone siano altre società di persone, ma, a differenza dell'ipotesi precedente, in questo caso, essa sarebbe riscontrabile non già rispetto alla società partecipata, bensì in relazione alle società di persone socie della prima e partecipate da persone fisiche: la trasparenza della società di persone partecipata si riverserebbe, infatti, a cascata, sulle partecipanti.

Nessuna peculiare applicazione, in ambito societario, di un'imposta naturalmente destinata alle persone fisiche sarebbe, invece, riscontrabile (né direttamente né indirettamente) rispetto a società di persone partecipate da società di capitali¹⁶: in tal caso, difatti, in ragione del regime di trasparenza, i redditi societari sarebbero imputati *pro quota*, a fini IRES, alle società di capitali partecipanti.

La peculiare «scissione tra fonte e reddito, che sono imputati a due soggetti distinti, rispettivamente, alla organizzazione societaria e ai

¹⁴ URICCHIO A. F., *Manuale di diritto tributario*, cit., 244. L'Autore evidenzia che il regime di trasparenza fiscale produce «una singolare commistione tra reddito della società e reddito dei soci, lasciando interamente non soggetto a tassazione il primo (in capo alla società) e tassando interamente il secondo (in capo ai soci), anche ove non distribuito». Come rileva MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 584-585, «le società di persone residenti non presentano un'autonoma soggettività tributaria ai fini dell'IRPEF, ma vengono considerate uno strumento di produzione di un reddito di pertinenza dei soci, ai quali viene direttamente attribuito *pro quota*, indipendentemente dall'effettiva percezione».

¹⁵ BORIA P., *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 219.

¹⁶ La formulazione dell'art. 2361 (comma 2) c.c., come risultante dall'intervento di riforma di cui al d.lgs. n. 6/2003, consente di affermare che anche le società di capitali possano partecipare in società di persone. In tema, *ex multis*: FERRARA F.-CORSI F., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2011, 774-775; TOMBARI U., *La partecipazione di società di capitali in società di persone come nuovo «modello di organizzazione dell'attività di impresa»*, in *Riv. soc.*, 2006, 2-3, 185 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

soci»¹⁷ – che caratterizza il regime fiscale delle società di persone – pare coerente tanto con la disciplina societaria inerente a tali enti quanto con la *ratio* sottesa alla normativa tributaria. Infatti, quanto alla prima, è evidente che tale scissione risenta, inevitabilmente, della forte connotazione personalistica delle società di persone e, in particolare, da un lato, del ruolo chiave riconosciuto *ex lege* ai relativi soci nell'ambito della gestione societaria – tale per cui sembra «decisivo, ai fini dell'individuazione della *ratio* sottesa all'art. 5, il riconoscimento di una “naturale” capacità dei soci di influire sull'attività sociale, quindi di parteciparvi»¹⁸ – e, dall'altro lato, del «diritto che i soci hanno all'immediata apprensione degli utili risultanti dal rendiconto, senza necessità di apposita delibera assembleare (art. 2262 c.c.)»¹⁹. In relazione alla normativa tributaria, invece, la già menzionata scissione trova giustificazione in esigenze di cautela e di semplificazione fiscale²⁰, riconducibili all'interesse erariale alla

¹⁷ BORIA P., *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 220.

¹⁸ FEDELE A., *La nuova disciplina IRES: rapporti tra socio e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 486. In senso contrario: GAFFURI G., *Trasparenza fiscale e soggettività tributaria: principi generali e profili costituzionali*, *Atti del convegno “La trasparenza fiscale”*, 16 maggio 2008, in <https://www.odcec.torino.it/public/convegni/con15681.pdf>, 2, il quale riconduce la trasparenza delle società di persone ad una mera scelta di opportunità e semplificazione, evidenziando che «Neppure l'ingerenza diretta (ovvero proprio in virtù della qualità di socio) nella gestione sociale o il controllo sull'attività possono giustificare, nonostante gli assunti dottrinali, il superamento della soggettività tributaria; se non altro perché quell'ingerenza e quel controllo non sono esercitabili da tutti i soci».

¹⁹ MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 671.

²⁰ In Corte cost., 21 luglio 2020 (dep. 17 settembre 2020), n. 201, in www.cortecostituzionale.it, si evidenzia che «Tale meccanismo impositivo infatti risulta, da un lato, rispondente a esigenze di cautela fiscale in presenza di una possibilità di elusione d'imposta nel contesto delle società considerate dall'art. 5 del TUIR, stante il loro minore livello di formalizzazione e quindi l'assenza dei più rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale previsti per le società di capitali, anche quanto all'individuazione degli utili non distribuiti. Dall'altro appare anche funzionale a esigenze di semplificazione, permettendo di evitare duplicazioni dell'imposizione (in capo alla società, sotto forma di utile, e in capo al socio, sotto

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

percezione dei tributi di cui all'art. 53 Cost.²¹

Tutto ciò premesso in relazione al regime di trasparenza applicabile nei confronti delle società di persone (e degli enti ad esse equiparati *ex lege*), occorre ora soffermarsi sugli artt. 115 e 116 TUIR, nella formulazione di cui all'art. 1, comma 1, d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (di riforma dell'imposizione sul reddito delle società, sulla base della delega di cui all'art. 4, comma 1, lett. h), l. 7 aprile 2003, n. 80), i quali disciplinano la trasparenza fiscale, quale regime opzionale accessibile alle società di capitali.

In particolare, secondo il primo comma dell'art. 115 TUIR, disciplinante il cosiddetto "*consortium relief*", le società di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), TUIR²², che siano partecipate esclusivamente da società di cui al medesimo art. 73, comma 1, lett. a), TUIR, purché «con una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale, richiamata dall'articolo 2346 del codice civile, e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento

forma di dividendo) con riguardo a soggetti, i soci delle suddette società, che esplicano i loro poteri in modo diretto e sono a queste legati da un particolare vincolo di natura personale». In tema di semplificazione fiscale, autorevole dottrina (MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 671-672), dopo aver premesso che «le strutture societarie sono sostanzialmente "veicoli" che producono ricchezza che andrà poi ad essere distribuita ai relativi partecipanti» e che, ove si tassi «la ricchezza in capo agli enti (al momento della sua produzione), si pone pertanto il problema se si debba tener conto o meno del fatto che quella stessa ricchezza possa essere tassata una seconda volta in capo ai partecipanti (al momento della distribuzione)», rileva che trattasi di questione riconducibile alla «doppia imposizione c.d. "economica" (intesa come doppia tassazione della medesima ricchezza in senso economico in capo a soggetti diversi [...]), che il principio di trasparenza risolve nel modo più semplice e radicale, tassando soltanto i soci».

²¹ Secondo Corte cost., 21 giugno 2017 (dep. 13 luglio 2017), n. 181, in www.cortecostituzionale.it, nell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi deve ravvisarsi «una sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato-comunità e il principio della capacità contributiva, tutelati dall'art. 53, primo comma, Cost.».

²² Trattasi delle seguenti società: «le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e non superiore al 50 per cento»²³, possono essere sottoposte al regime di trasparenza fiscale societaria esercitando, congiuntamente alle società partecipanti²⁴, apposita opzione.

Per effetto dell'esercizio dell'opzione, il reddito imponibile della società partecipata viene imputato a ciascuna società partecipante proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili della prima, ma indipendentemente dall'effettiva percezione degli stessi e la «società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito»²⁵.

L'opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata, decorsi i quali essa «si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione»²⁶.

La possibilità di esercitare l'opzione di cui all'art. 115 TUIR – con le modalità e alle condizioni di cui al medesimo articolo, e con conseguente tassazione per trasparenza dei soci²⁷ –

²³ Così la prima parte dell'art. 115, comma 1, TUIR. Il medesimo comma prevede poi che «Ai soli fini dell'ammissione al regime di cui al presente articolo, nella percentuale di partecipazione agli utili di cui al periodo precedente non si considerano le azioni prive del predetto diritto di voto e la quota di utili delle azioni di cui all'articolo 2350, secondo comma, primo periodo, del codice civile, si assume pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesime. I requisiti di cui al primo periodo devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione. L'esercizio dell'opzione non è consentito nel caso in cui: a) i soci partecipanti fruiscano della riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società; b) la società partecipata eserciti l'opzione di cui agli articoli 117 e 130».

²⁴ Trova, quindi, applicazione la regola “*all in, all out*”.

²⁵ Art. 115, comma 8, TUIR.

²⁶ Art. 115, comma 4, TUIR (analoga previsione è contenuta nell'art. 117, comma 3, TUIR).

²⁷ Le criticità di tale soluzione sono chiaramente evidenziate, tra gli altri, da FANTOZZI A.-SPOTO A., *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, cit., 686, i quali rilevano che «i redditi societari sono [...] destinati ad essere ripartiti tra i soci, ma non sono disponibili per questi ultimi fino a quando e nella misura in cui non siano distribuiti. Pertanto, tassarli a prescindere dalla distribuzione significherebbe colpire una capacità contributiva meramente potenziale; d'altra parte,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

viene estesa dall'art. 116 TUIR anche alle società di capitali partecipate da persone fisiche, purché ricorrano specifiche condizioni: in particolare, possono optare per il regime di trasparenza fiscale societaria anche le società a responsabilità limitata e le società cooperative a responsabilità limitata caratterizzate da un volume di ricavi non superiore alle soglie previste per l'applicazione degli studi di settore²⁸ e da una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a dieci o, per le società cooperative, venti. Per effetto dell'opzione di cui sopra, il reddito imponibile delle summenzionate società viene imputato *pro quota* alle persone fisiche partecipanti ad esse, così producendo quella stessa «deviazione rispetto alla logica soggettiva precipua di una imposta rivolta tipicamente alle persone fisiche»²⁹ descritta in relazione alle società di persone partecipate da persone fisiche.

Sebbene assimilati *ex lege*, i regimi opzionali di trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 TUIR rispondono a una *ratio* distinta. Infatti, come rilevato in dottrina, mentre l'art. 115 TUIR mira a compensare gli effetti

attendere la distribuzione consentirebbe ai contribuenti di rinviare indefinitamente il prelievo».

²⁸ Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, «gli studi di settore, elaborati mediante analisi economiche e tecniche statistico-matematiche, consentono di stimare i ricavi o i compensi che possono essere attribuiti al contribuente. Individuano, a tal fine, le relazioni esistenti tra le variabili strutturali e contabili delle imprese e dei lavoratori autonomi con riferimento al settore economico di appartenenza, ai processi produttivi utilizzati, all'organizzazione, ai prodotti e servizi oggetto dell'attività, alla localizzazione geografica e agli altri elementi significativi (ad esempio area di vendita, andamento della domanda, livello dei prezzi, concorrenza, ecc.). Gli studi di settore sono utilizzati dal contribuente per verificare, in fase dichiarativa, il posizionamento rispetto alla congruità (il contribuente è congruo se i ricavi o i compensi dichiarati sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica) e alla coerenza (la coerenza misura il comportamento del contribuente rispetto ai valori di indicatori economici predeterminati, per ciascuna attività, dallo studio di settore), e dall'Amministrazione finanziaria quale ausilio all'attività di controllo» (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/studi-di-settore-2018>).

²⁹ BORIA P., *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 219.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'indeducibilità delle perdite della società partecipata (sotto forma di svalutazione delle partecipazioni)³⁰, il successivo art. 116 TUIR disciplina la trasparenza delle società a responsabilità limitata quale «strumento d'imputazione del reddito che elimina alla radice il problema della doppia tassazione»³¹.

Vediamo adesso se e come la disciplina tributaria inerente alla trasparenza fiscale possa incidere (*recte*: incida) oggi sulla responsabilità degli enti dipendente dai reati tributari di cui all'art. 25-*quiquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Se appare indubbio che un soggetto qualificato *ex art. 5*, d.lgs. n. 231/2001 (apicale o subordinato) di una società fiscalmente trasparente possa commettere i delitti tributari attualmente previsti quali *predicate crimes* della responsabilità degli enti e che possa riscontrarsi, al ricorrere delle condizioni richieste *ex lege*, una colpa di organizzazione della società stessa, sembra che non si possa giungere alle medesime conclusioni in relazione alla configurabilità dei criteri di imputazione oggettiva rappresentati dall'interesse e dal vantaggio (a venire in considerazione, per la

³⁰ Secondo DE MARCO S., *Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità*, cit. 1135, con l'introduzione della tassazione per trasparenza in relazione alle società di capitali, come con il consolidato fiscale, il legislatore mirava a ripristinare la trasmissibilità delle perdite. Tuttavia, se «nel consolidato le perdite confluiscono direttamente alla capogruppo, nella trasparenza, invece, si distribuiscono tra tutte le società partecipanti». Di qui la definizione di “gruppo accentrato”, in relazione al consolidato, e di “gruppo stellare”, rispetto alla trasparenza (così RUSSO P., *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 330).

³¹ DE MARCO S., *Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità*, cit. 1136. Per un'approfondita disamina del tema: MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 672, il quale rileva che, di fatto, l'opzione di cui all'art. 116 TUIR consente alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria di avvalersi del «sistema c.d. “di integrazione piena” (c.d. “full integration system” o “conduit system”», che considera società ed azionisti come un tutt'uno, eliminando l'imposta societaria e tassando i soli azionisti, con l'imposta prevista per le persone fisiche, sulla quota di profitti ad essi attribuibile, indipendentemente dalla loro distribuzione: in tal modo, non si verificano fenomeni di doppia imposizione economica».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

peculiare formulazione normativa, sono, in particolare, i delitti previsti e puniti dagli artt. 2, 3 e 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000³²). Infatti, ci pare che su questi ultimi la trasparenza fiscale societaria abbia un'incidenza tale da determinare, infine (quanto ai delitti di cui agli artt. 2, 3 e 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000), l'esclusione della configurabilità di una responsabilità dell'ente.

Gli effetti (e le problematiche) del regime di trasparenza fiscale societaria sono, però, in parte distinti a seconda che a venire in considerazione siano società trasparenti partecipate da persone fisiche (il riferimento è tanto alle società di persone quanto alle società a responsabilità limitata *ex art. 116 TUIR*) o società trasparenti partecipate da altre società (si considerino le seguenti ipotesi: società di persone partecipate da altre società di persone; società di capitali partecipate da altre società di capitali *ex art. 115 TUIR*; società di persone partecipate da società di capitali).

Soffermiamoci, in primo luogo, sulle società di persone partecipate da persone fisiche e sulle società *ex art. 116 TUIR*, considerando, in particolare, l'ipotesi in cui un amministratore della società commetta uno dei delitti di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs.

³² I delitti di cui agli artt. 8, 10 e 11, comma 2, a differenza di quelli citati, non sono caratterizzati da un dolo (intenzionale o specifico, a seconda dell'orientamento al quale si preferisca aderire) di evasione esclusivamente propria delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ovvero sia dall'elemento che, alla luce di quanto si dirà nel prosieguo della trattazione, ci pare ostacolare l'accertamento dei criteri dell'interesse o del vantaggio in relazione ad enti trasparenti. Se è vero che tale elemento connota, invece, i delitti di cui agli artt. 4 e 5, d.lgs. 74/2000, occorre, però, evidenziare che tali reati (come, del resto, quello di cui all'art. 10-*quater* del medesimo decreto) sono suscettibili di determinare una responsabilità dell'ente unicamente ove commessi nell'ambito di sistemi transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per almeno dieci milioni di euro, sicché non assumono rilevanza in questa sede, avendo il regime di trasparenza fiscale riflessi in merito alla determinazione e all'adempimento delle sole imposte sui redditi. Quanto, infine, ai delitti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, d.lgs. 74/2000, essi non assumono rilevanza in quanto (*ex ante*) non ricompresi, ad oggi, nel *numerus clausus* dei reati-presupposto della responsabilità degli enti.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

n. 74/2000. Ebbene, in tal caso ci sembra che all'ente non possa ascrivere una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001. Tale conclusione si basa su due distinte argomentazioni: in primo luogo, ci sembra che i delitti previsti e puniti dalle summenzionate norme incriminatrici non siano configurabili; in secondo luogo, pur ammettendo la configurabilità dei delitti di cui sopra, essi non possano essere considerati (effettivamente) commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

Quanto alla prima delle due argomentazioni, occorre considerare, da un lato, che, secondo l'art. 1, lett. e), d.lgs. n. 74/2000, ove i fatti tipizzati dagli artt. 2 ss. del medesimo decreto siano commessi da taluno in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di una società o di un ente (o di una persona fisica), il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento", richiesti dalle norme incriminatrici di riferimento, dovrebbero intendersi riferiti alla società o all'ente (o alla persona fisica) e, dall'altro lato, che, in ragione dell'abolizione dell'ILOR, le società di persone non sono più soggette ad alcuna imposta sui redditi.

Rebus sic stantibus, poiché nessuna imposta grava sulle società di persone, dovendo la stessa essere assolta dai soci delle stesse, *pro quota*, a tali enti non potrebbe ascrivere nessuna evasione d'imposta o sottrazione fraudolenta al pagamento della stessa e, di conseguenza, non si potrebbe ravvisare in capo ai rispettivi apicali un dolo intenzionale – o specifico, a seconda dell'orientamento preso a riferimento – di evasione o sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte dovute dagli enti stessi.

Ci pare, dunque, condivisibile l'orientamento espresso da autorevole dottrina, la quale – muovendo, implicitamente, dalle premesse di cui sopra e prendendo in esame i delitti in materia di

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dichiarazione fraudolenta (ma con considerazioni estendibili, *mutatis mutandis*, alla sottrazione fraudolenta al pagamento, tra l'altro, di imposte sui redditi, di cui al primo comma dell'art. 11, d.lgs. n. 74/2000) – rileva che, in relazione alle società di persone (trattasi, però, di argomentazione applicabile anche alle società a responsabilità limitata a ristretta base azionaria), «nei casi di presentazione di una falsa dichiarazione [...], da parte degli amministratori, non si realizza alcuna evasione diretta di imposte da parte del soggetto rappresentato e, correlativamente, gli amministratori stessi non agiscono al fine di evasione delle imposte di quest'ultimo [...] così che, in definitiva, i fatti non risulteranno punibili *ex se* a norma degli artt. 2, 3 [...] del decreto»³³.

A diverse conclusioni pare doversi pervenire ove a commettere il fatto tipico sia un soggetto che cumuli in sé la qualifica di amministratore e quella di socio: in tale ipotesi, infatti, in ragione degli effetti della trasparenza societaria, ben potrebbero configurarsi, nel fatto del socio amministratore, gli elementi oggettivi e soggettivi dei delitti di cui sopra, perseguendo lo stesso uno scopo di evasione proprio (in quanto – anche – socio, appunto).

Tuttavia, anche in tal caso la responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 della società di persone (o di una società a responsabilità limitata a ristretta base azionaria, che abbia esercitato l'opzione di cui all'art. 116 TUIR), della quale il soggetto attivo sia socio e amministratore, dovrebbe essere esclusa: infatti, pur ammettendo che un soggetto qualificato dell'ente fiscalmente trasparente possa essere giudicato responsabile dei delitti di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000, questi ultimi non potrebbero ritenersi commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso (e,

³³ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 42.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dunque, comportare l'iscrizione ad esso di una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001).

Quanto al criterio del vantaggio, poiché, in ragione di quanto previsto dalla disciplina della trasparenza fiscale, la struttura societaria assume la natura di una mera "casa di vetro", attraverso le cui pareti il Fisco è in grado (*recte*: deve) guardare, al fine di individuare i soggetti (ossia i soci) chiamati a concorrere – *pro quota* e a fini IRPEF – alla spesa pubblica mediante assolvimento del debito tributario legato alla ricchezza generata dall'ente, ci pare che i delitti di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 non possano che determinare un vantaggio per i soli soci dell'ente (unici beneficiari, finali ed effettivi, dell'evasione), e non anche per quest'ultimo.

Ad analoghe conclusioni sembra si debba pervenire, poi, in relazione al criterio dell'interesse: l'unico interesse perseguibile attraverso la commissione, da parte dell'apicale di un ente fiscalmente trasparente, dei reati tributari di cui sopra è, infatti, quello dei soci dell'ente stesso. In particolare, poiché, ove l'autore del delitto sia, al contempo, amministratore e socio dell'ente fiscalmente trasparente, lo stesso agirebbe, di fatto, nell'interesse esclusivo proprio (in quanto socio, appunto), mentre ove il soggetto attivo non abbia la qualifica di socio, lo stesso agirebbe nell'interesse esclusivo dei soci dell'ente, ossia di soggetti terzi, ci pare che in relazione agli enti fiscalmente trasparenti trovi sempre applicazione il secondo comma dell'art. 5 del d.lgs. n. 231/2001 e che, pertanto, la responsabilità di tali enti *ex art. 25-quinquiesdecies* del medesimo decreto debba

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

essere sempre esclusa.³⁴

Tutto ciò premesso, sostenere la configurabilità dei criteri dell'interesse e del vantaggio nei confronti dell'ente fiscalmente trasparente significherebbe, a nostro parere, anteporre l'apparenza alla sostanza, sopravvalutando la preliminare evasione (o la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) dell'ente che costituisce l'effetto immediato (ma non definitivo) della commissione dei summenzionati delitti da parte degli apicali di uno degli enti di cui agli artt. 5 e 116 TUIR e sottovalutando, invece, l'effetto consequenziale (e ultimo) della stessa, ovverosia l'effettiva evasione d'imposta (o la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) da parte dei soci.

La pericolosità di una tale *fictio iuris* è evidente: ad essa consegue la trasformazione dell'ente in un capro espiatorio, un "porto sicuro" nel quale sequestro e confisca, eventualmente non efficacemente utilizzabili nei confronti dei soci, possano sempre trovare applicazione, sebbene a costo di uno stravolgimento della relativa *ratio* , in quanto – poiché a beneficiare del reato tributario, per effetto della trasparenza fiscale societaria, sono i singoli soci e non l'ente – essi finirebbero per avere ad oggetto una ricchezza (quella dell'ente) priva di legami con il reato tributario commesso dal soggetto qualificato dell'ente stesso.

Consideriamo ora la seconda ipotesi di trasparenza fiscale societaria prima delineata, soffermandoci, in modo distinto, sui seguenti casi di società trasparenti partecipate da altre società: società

³⁴ Non ci pare, dunque, condivisibile la tesi sostenuta da autorevole dottrina, secondo la quale «nel caso dei reati tributari commessi in ambito corporativo [...] non appare in alcun modo congetturabile una distonia fra l'interesse/vantaggio derivante dall'illecito tributario stesso e la *personne morale* -contribuente: la più volte segnalata completa coincidenza fra ente e centro di imputazione dei rapporti economico-giuridici con il Fisco esclude già sul piano teorico la identificazione di un interesse totalmente alieno rispetto all'ente ed esclusivo della persona fisica autrice del reato» (MUCCIARELLI F., *I reati tributari nel 'catalogo 231'* . Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d'impresa, in *Sist. pen. online* , 28 marzo 2022, 8).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di persone partecipate da società di persone; società di capitali partecipate da altre società di capitali; società di persone partecipate da società di capitali.

Prendiamo le mosse dall'ipotesi della commissione di un delitto di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 da parte dell'amministratore di una società di persone partecipata da altre società di persone.

In tal caso, per le ragioni precedentemente esposte, ci pare che si debba escludere la configurabilità di una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 della società di persone partecipata, potendo i relativi delitti dirsi commessi solo nell'interesse o a vantaggio dei soci. Tuttavia, essendo questi ultimi, a propria volta, società di persone e, come tali, fiscalmente trasparenti, pare che anche rispetto ad essi (*recte*: alle società di persone partecipanti ad altre società di persone) non possa configurarsi l'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001: infatti, l'evasione sarebbe commessa solo apparentemente nell'interesse o a vantaggio delle società di persone-socie, comportando, però, in concreto, un beneficio per le sole persone fisiche che siano, a propria volta, socie di queste ultime.

Consideriamo ora l'ipotesi della commissione di un delitto di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 da parte dell'apicale di una società di capitali partecipata da altre società di capitali e trasparente, per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui all'art. 115 TUIR.

Anche in tal caso, ci sembra che l'ente partecipato non possa essere chiamato a rispondere dell'illecito *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001. Infatti, per effetto

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'esercizio dell'opzione di cui all'art. 115 TUIR, il reddito dell'ente partecipato, imponibile a fini IRES, «è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili»³⁵. Pertanto, se è innegabile che un soggetto qualificato dell'ente partecipato possa commettere uno dei *predicate crimes* di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 prima citati (così integrando due dei criteri oggettivi di imputazione della responsabilità all'ente), non pare che si possa pervenire alle medesime conclusioni in relazione al terzo criterio, costituito dalla commissione del *predicate crime* nell'interesse o a vantaggio dell'ente, in quanto a beneficiare (effettivamente) dell'eventuale delitto tributario sarebbero gli enti partecipanti allo stesso.

Occorre, allora, chiedersi se e a quali condizioni questi ultimi (ovverosia le società di capitali socie della società di capitali trasparente) possano essere chiamati a rispondere dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 in caso di commissione di uno dei summenzionati delitti tributari da parte di apicali dell'ente partecipato.

Al fine di rispondere a tale interrogativo, occorre distinguere le ipotesi in cui le società di capitali partecipanti siano a propria volta trasparenti dalle ipotesi in cui queste ultime non abbiano optato per il regime di cui all'art. 115 TUIR.

Quanto al primo caso, pare doversi escludere – sulla base delle medesime considerazioni esposte in relazione alla responsabilità della società di capitali partecipata – che le società di capitali trasparenti partecipanti ad altra società di capitali trasparente possano essere chiamate a rispondere dell'illecito *ex art. 25-*quinqüesdecies**, d.lgs. n. 231/2001: infatti, il regime di trasparenza interesserebbe, “a cascata”,

³⁵ Art. 115, comma 1, TUIR.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

la catena societaria e «la società alla quale viene imputato, per trasparenza, il reddito della partecipata può, a sua volta, imputare per trasparenza il proprio reddito alle sue partecipanti. Sempreché, naturalmente, tutte le società coinvolte abbiano esercitato l'opzione e soddisfino le condizioni previste dalla legge»³⁶.

Percorrendo ancora la catena societaria, occorre allora chiedersi se una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 possa essere ascritta alle società di capitali non trasparenti che siano eventualmente socie delle società di capitali trasparenti partecipanti alla società di capitali trasparente nel cui ambito sia stato commesso il delitto tributario.

Facendo applicazione dei principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità più recente e consolidata³⁷, pare che a tale interrogativo possa darsi risposta positiva – con specifico riguardo ai criteri oggettivi di cui all'art. 5, d.lgs. n. 231/2001 – solo nel caso in cui si accerti che un soggetto qualificato di tali società (ossia delle società di capitali socie di una società di capitali trasparente, a sua volta partecipante ad un'altra società di capitali trasparente, il cui soggetto qualificato abbia commesso uno dei *predicate crimes* di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000), abbia concorso nel reato (ovvero abbia commesso personalmente il reato, in quanto intraneo anche all'ente trasparente partecipato, oltre che all'ente trasparente partecipante). Quanto ai criteri dell'interesse e del vantaggio, essi paiono di agevole accertamento rispetto a tali enti: per effetto dell'applicazione del regime di trasparenza lungo la catena

³⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 49/E. Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali. Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*, 22 novembre 2004, 12. In tema: DE MARCO S., *Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità*, cit., 1140-1141.

³⁷ Cap. III, § 2.2.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

societaria, le società di capitali non trasparenti socie di società di capitali trasparenti partecipanti ad altre società di capitali trasparenti sarebbero, infatti, le sole “beneficiarie” finali ed effettive dei delitti di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 eventualmente commessi nell’ambito della società di capitali trasparente partecipata da un’altra società di capitali trasparente della quale le prime siano socie.

Esaminato il caso di società di capitali trasparenti partecipate da altre società di capitali trasparenti, consideriamo ora l’ipotesi di società di capitali trasparenti partecipate da società di capitali non trasparenti.

Anche in tal caso, premessa l’impossibilità di ravvisare, per effetto della trasparenza fiscale, una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 in capo alle società di capitali partecipate, pare potersi sostenere che, perché le società di capitali non trasparenti partecipanti alle prime possano essere chiamate a rispondere dell’illecito di cui all’art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, con specifico riguardo ai criteri oggettivi di imputazione della responsabilità, è necessario che un soggetto qualificato delle medesime concorra (o coincida) con il soggetto qualificato dell’ente partecipato, autore del *predicate crime* tributario, e che il *predicate crime* stesso venga commesso – anche – nell’interesse o a vantaggio dell’ente partecipante³⁸ (criteri, questi ultimi, di agevole accertamento, sulla base delle considerazioni espresse poc’anzi, trattando delle società di capitali non trasparenti che “chiudano la catena societaria” in quanto socie di società di capitali trasparenti che partecipino, a propria volta, a società di capitali trasparenti).

Tutto ciò premesso in merito alla realizzazione di un reato

³⁸ Tale conclusione pare “imposta” dalla giurisprudenza consolidata in tema di gruppi di imprese e responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato, per cui si rinvia a Cap. III, § 2.2.

tributario da parte degli apicali di società di persone partecipate da altre società di persone e degli apicali di società di capitali partecipate da altre società di capitali, esaminiamo, infine, l'ipotesi della commissione di un delitto di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 da parte dell'apicale di una società di persone partecipata da una società di capitali.

In particolare, dovendosi escludere anche in tal caso, per effetto della trasparenza fiscale, una responsabilità delle società di persone partecipate, occorre interrogarsi in merito all'ascrivibilità dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 dipendente dai delitti di cui agli artt. 2, 3, 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2001 nei confronti delle società di capitali che siano socie delle prime.

A tal fine, è necessario effettuare una distinzione preliminare e considerare, da un lato, l'ipotesi in cui le società partecipanti alle società di persone siano società di capitali non trasparenti e, dall'altro lato, l'ipotesi in cui le società di capitali partecipanti alle società di persone siano invece trasparenti (avendo esercitato l'opzione *ex art. 115 TUIR*).

Nel primo caso, la società di capitali non trasparente partecipante alla società di persone potrebbe essere chiamata a rispondere dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, purché – con specifico riguardo ai criteri oggettivi di cui all'art. 5, d.lgs. n. 231/2001 – un soggetto qualificato della stessa concorra (o coincida) con il soggetto qualificato dell'ente partecipato, autore del *predicate crime*, e agisca (anche) nell'interesse o a vantaggio della società di capitali stessa³⁹.

³⁹ I criteri dell'interesse e del vantaggio risultano di agevole accertamento in ragione delle considerazioni precedentemente esposte, alle quali si rinvia.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Nel secondo caso (ove, cioè, la società di capitali socia della società di persone abbia optato per il regime di cui all'art. 115 TUIR), in ragione delle considerazioni espresse in precedenza in relazione alla responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 di società di capitali trasparenti, dovrebbe escludersi l'ascrivibilità del summenzionato illecito amministrativo alle società di capitali (trasparenti) partecipanti a società di persone.

In tale ipotesi, occorre, però, chiedersi se una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 possa essere ascritta alle società di capitali non trasparenti che siano eventualmente socie delle società di capitali trasparenti partecipanti alla società di persone nel cui ambito sia stato commesso uno dei delitti tributari prima citati. La soluzione di tale questione non può che basarsi sui principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità consolidata, sicché – con specifico riguardo ai criteri oggettivi di cui all'art. 5, d.lgs. n. 231/2001 – tali società possono essere chiamate a rispondere del summenzionato illecito amministrativo solo nel caso in cui si accerti che un soggetto qualificato delle stesse abbia concorso alla commissione del reato da parte del soggetto qualificato della società di persone ovvero coincida (fisicamente) con quest'ultimo e che abbia agito (anche) nell'interesse o a vantaggio dell'ente non trasparente che “chiuda la catena societaria”, quale socio di società di capitali trasparente, a sua volta socia di una società di persone (naturalmente) trasparente.

1.2. La responsabilità autonoma dell'ente: l'introduzione dei reati tributari e l'improrogabile riforma dell'art. 8, d.lgs. n. 231 del 2001.

L'art. 13, d.lgs. n. 74/2000 esclude la punibilità dell'autore dei

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

reati tributari ivi previsti, ogniqualvolta lo stesso esegua, entro determinati termini, specifici adempimenti. In particolare, tale articolo, come modificato dall'art. 39, comma 1, lett. q-bis), d.l. n. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 157/2019, prevede che «1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. 2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti 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».

Rinviando alla precedente trattazione per un'analisi della causa di non punibilità *de qua*⁴⁰, occorre ora interrogarsi sulla (eventuale) rilevanza che essa è suscettibile di assumere sul piano della responsabilità amministrativa degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Come si vedrà nel prosieguo della trattazione, trattasi di questione di particolare importanza, in ragione del fatto che, di regola, l'*intraneus* che commetta uno dei delitti di cui all'art. 25-quinquiesdecies, d.lgs. n. 231/2001 nell'interesse o a vantaggio dell'ente non dispone (al

⁴⁰ Cap. I, § 1.3 e 1.4.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

contrario dell'ente stesso) delle risorse necessarie per effettuare i pagamenti suscettibili di assicurargli l'impunità, *ex art. 13, d.lgs. n. 74/2000*, mentre, d'altro canto, l'ente avvantaggiatosi del fatto evasivo avrebbe tali risorse e, tuttavia, dovrebbe essere incentivato a impiegarle al fine di assicurare alla persona fisica la non punibilità, potendo contare sull'estensione degli effetti dei summenzionati pagamenti sul piano della responsabilità *ex d.lgs. n. 231/2001*.

Ai fini della definizione del rapporto tra la responsabilità penale della persona fisica per fatto non punibile e la responsabilità amministrativa degli enti, occorre prendere le mosse dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 231/2001. Secondo tale disposizione, rubricata "Autonomia della responsabilità dell'ente"⁴¹, «La responsabilità dell'ente sussiste anche quando: a) l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile; b) il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia». Pertanto, qualora l'autore qualificato del *predicate crime* non sia identificato o imputabile, come anche ove sia configurabile una causa di estinzione del reato-presupposto diversa dall'amnistia, la responsabilità dell'ente non potrebbe essere considerata automaticamente esclusa, dovendo il giudice (comunque) accertare se, nel caso concreto, sussistano i presupposti oggettivi e soggettivi di cui agli artt. 5 e ss. del decreto.⁴²

Assumendo l'art. 8, d.lgs. n. 231/2001 quale principale riferimento normativo, due sono le tesi astrattamente sostenibili in relazione alla questione inerente all'applicabilità delle cause di non

⁴¹ Preme rilevare che, a dispetto del dato normativo, esclude comunque che la responsabilità dell'ente abbia carattere autonomo rispetto alla responsabilità della persona fisica ROMANO M., *La responsabilità amministrativa degli enti, società o associazioni: profili generali*, in *Riv. soc.*, 2002, 2-3, 406, il quale rileva che «quella dell'ente, seppure distinta, non può definirsi una responsabilità davvero autonoma». In senso (condivisibilmente) critico sul punto: SCAROINA E., *Societas delinquere potest. Il problema del gruppo di imprese*, Milano-Roma, 2006, 142.

⁴² PELISSERO M., *Principi generali*, cit., 154-161.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

punibilità (e, in particolare, ai fini di nostro interesse, della causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000) nei confronti dell'ente.

La soluzione favorevole all'esclusione della punibilità dell'ente per illeciti amministrativi dipendenti da reati non punibili parrebbe sostenibile sulla base di argomenti alquanto diversi tra loro.

In primo luogo, concentrandoci sulle cause di estinzione del reato, occorre evidenziare che, alla luce della lettera b) del primo comma dell'art. 8 del decreto, di regola (e con l'espressa eccezione dell'amnistia), l'estinzione del reato-presupposto non assume rilevanza sul piano della responsabilità amministrativa degli enti. Pertanto, premesso che le cause di estinzione del reato costituiscono solo una *species* del più ampio *genus* delle cause di esclusione della punibilità e che tutte le cause di estinzione del reato sono anche cause di non punibilità (in quanto il reato estinto è, *ipso facto*, non punibile), mentre non è sempre vero il contrario, si potrebbe allora sostenere che l'art. 8, comma primo, del d. lgs. n. 231/2001 non costituisca un referente normativo idoneo a escludere che le cause di non punibilità possano produrre effetti sul piano della responsabilità degli enti: non essendo espressamente prevista dall'art. 8 del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 l'ipotesi in cui il *predicate crime* sia (non già estinto, bensì) “unicamente” non punibile, la nota massima *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit* imporrebbe, infatti, di concludere nel senso della non operatività dell'art. 8, comma primo, del d.lgs. n. 231/2001 ogniqualvolta l'illecito amministrativo contestato all'ente dipenda da un reato-presupposto non punibile.⁴³

⁴³ Tale tesi è sostenuta in dottrina (sebbene in relazione alla causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p.), tra gli altri, da CIRILLO P., *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 5, 170, il quale evidenzia che «alla non punibilità *ex art. 131 bis c.p.*, non qualificabile causa estintiva [...] non è possibile estendere la disciplina specifica espressamente riservata dal legislatore ad una diversa e peculiare categoria, le cui ipotesi esplicative

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In secondo luogo, alla conclusione favorevole alla rilevanza della causa di non punibilità applicabile al reato presupposto sul piano della responsabilità dell'ente si può pervenire anche evidenziando come l'eventuale limitazione degli effetti della causa di non punibilità all'ambito della sola responsabilità (*rectius*, punibilità) della persona fisica sarebbe in contrasto con la *voluntas legis*, sulla base di ragioni legate tanto al diritto sostanziale quanto al diritto processuale⁴⁴. Infatti, si potrebbe sostenere che si finirebbe per tradire lo spirito che informa il primo comma dell'art. 38 del d.lgs. n. 231/2001 (secondo il quale «il procedimento per l'illecito amministrativo dell'ente è riunito al procedimento penale instaurato nei confronti dell'autore del reato da cui l'illecito dipende»): poiché dietro la norma *de qua* sarebbe ravvisabile l'intento del legislatore di creare un *fil rouge* normativo volto a legare – salvo che nei casi tassativamente previsti dal secondo comma – le sorti del procedimento a carico della persona fisica a quelle del procedimento a carico dell'ente, è evidente che l'esclusione dell'estensione degli effetti della causa di non punibilità nei confronti dell'ente si risolverebbe in un sostanziale tradimento della *ratio* sottesa alla regola del *simultaneus processus* di cui all'art. 38 del d.lgs. n. 231/2001. Inoltre, l'eventualità che l'ente sia chiamato a rispondere di un illecito amministrativo dipendente da un fatto criminoso considerato dall'ordinamento non (più) punibile⁴⁵ pare essere circostanza connotata da un'insanabile illogicità sistemica.

A sostegno della tesi favorevole all'estensione agli enti degli

rappresentano un *numerus clausus*», nonché da CORSO P., “Responsabilità dell'ente da reato non punibile per particolare tenuità del fatto”, in *Quotidiano giuridico Ipsa*, 24 marzo 2015.

⁴⁴ GUERRERIO A., *Quale sorte avranno i procedimenti a carico dell'ente nel caso di esclusione della punibilità per il reato presupposto per particolare tenuità del fatto?*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 2, 94.

⁴⁵ PALAZZO F., *Corso di diritto penale. Parte generale*, Torino, 2006, 23 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

effetti delle cause di non punibilità applicabili alle persone fisiche, si potrebbe, poi, evidenziare che, poiché le sanzioni di cui all'art. 9, d.lgs. n. 231/2001 dispiegano i propri effetti negativi nei confronti non solo dell'ente, ma anche (e soprattutto) di soggetti che sono del tutto estranei all'illecito amministrativo (e, ancor prima, al reato da cui esso dipenda), ovverosia gli *stakeholders* (quali, ad esempio, i dipendenti dell'ente sottoposto a procedimento), non sembra rispondere a canoni di equità e giustizia (nel senso più ampio del termine) che l'ente (e, di conseguenza, gli *stakeholders*) non possa beneficiare del regime di *favor* previsto *ex lege* per l'autore del reato.⁴⁶ L'ingiustizia e l'iniquità di tale soluzione ci paiono particolarmente evidenti ove si prenda in considerazione la causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000 e, in particolare, l'ipotesi in cui la stessa risulti applicabile alla persona fisica in ragione dell'adempimento, da parte di quest'ultima, dei pagamenti ivi previsti, facendo ricorso a risorse ad essa conferite dall'ente.

Ancora, la limitazione degli effetti delle cause di non punibilità all'ambito della sola responsabilità della persona fisica sembra porsi in contrasto con la logica (*recte*: finalità) “deflattiva processuale” sottesa

⁴⁶ In tema: FIORELLA A.-MASUCCI M., *Logica, criticità e riforme del sistema punitivo per l'illecito dell'ente da reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, 1, 527; GUERINI T., *Clausole di esclusione della punibilità e responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, 1, 141; SCAROINA E., *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2020, 2, 202. Quest'ultima Autrice rileva, altresì, che «la sanzione nei confronti dell'ente nella prospettiva, di per sé condivisibile, di una lotta a tutto campo nei confronti della criminalità d'impresa, deve essere usata con parsimonia, come del resto sempre dovrebbe essere in materia (latamente) penale, tenendo conto altresì del rischio di fermare i “battelli sul Reno”, ovvero di estendere le conseguenze della sanzione a un numero indefinito di soggetti e ben oltre i limiti di tollerabilità per un sistema economico, qual è quello italiano, già fragile ed esposto alle intemperie della crisi economica» (così 208).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

alle stesse⁴⁷: tale limitazione, infatti, imponendo di avviare comunque la macchina processuale – seppur ai fini dell'accertamento del solo illecito dell'ente – comporterebbe una sostanziale vanificazione del summenzionato obiettivo di deflazione processuale.

Come la tesi favorevole all'estensione degli effetti delle cause di non punibilità al piano della responsabilità degli enti, anche l'opposto orientamento pare sorretto da diverse argomentazioni.

In primo luogo, anche a sostegno della tesi secondo la quale l'esclusione della punibilità della persona fisica non si rifletterebbe sul piano della responsabilità dell'ente si potrebbe invocare, quale referente normativo, l'art. 8, d.lgs. n. 231/2001, sebbene sulla base di un'interpretazione diversa (*recte*: opposta) rispetto a quella richiamata in precedenza. In particolare, il fatto che l'art. 8 del d.lgs. n. 231/2001 preveda che la responsabilità dell'ente non sia esclusa nel caso in cui l'autore del reato presupposto non sia identificato o imputabile ovvero qualora ricorra una causa di estinzione del reato (diversa dall'amnistia) potrebbe portare a concludere nel senso che l'applicazione di una causa di non punibilità in favore della persona fisica non possa avere effetti premiali per l'ente sulla base del seguente ragionamento: se la responsabilità dell'ente può configurarsi anche nel caso in cui ricorrano, per ipotesi, le condizioni di cui alle lettere a) e b) del decreto (dunque, qualora l'autore del *predicate crime* non sia identificato⁴⁸ o imputabile ovvero nel caso in cui il reato sia estinto per causa diversa dall'amnistia⁴⁹), a maggior ragione essa non può essere esclusa in

⁴⁷ Si considerino, ad esempio, le riflessioni di GROSSO C.F., *La non punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 5, 517 (inerenti alla causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p.).

⁴⁸ In giurisprudenza, *ex multis*, Cass. pen., Sez. V, 4 aprile 2013 (dep. 9 maggio 2013), n. 20060, in www.iusexplorer.it e Cass. pen., Sez. I, 2 luglio 2015 (dep. 2 settembre 2015), n. 35818, in www.iusexplorer.it.

⁴⁹ Si considerino, ad esempio, in tema di estinzione del reato presupposto per intervenuta prescrizione: Cass. Pen., Sez. VI, 25 gennaio 2013 (dep. 17 maggio 2013),

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

relazione a reati presupposto che siano commessi da soggetti identificati e imputabili e rispetto ai quali non ricorra alcuna causa di estinzione del reato, ma una mera causa di non punibilità dello stesso.⁵⁰

In secondo luogo, si potrebbe sostenere che l'esclusione dell'estensione, nei confronti dell'ente, degli effetti delle cause di non punibilità previste in favore della persona fisica sia del tutto conforme all'art. 38 del d.lgs. n. 231/2001: infatti, quest'ultimo, dopo aver sancito la regola generale della riunione dei procedimenti a carico della persona fisica e dell'ente, ai fini di una trattazione congiunta degli stessi davanti al giudice penale, prevede alcune specifiche eccezioni, così esplicitando il carattere relativo, e non assoluto, dell'inderogabilità del primo comma.

Invero, i problemi interpretativi di cui sopra risultano acuiti ove si consideri il passo della Relazione al d.lgs. n. 231/2001⁵¹ nel quale si afferma che «le cause di estinzione della pena (emblematici i casi di grazia o di indulto), al pari delle eventuali cause di non punibilità e, in generale, delle vicende che ineriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in capo all'ente, non escludendo la sussistenza di un reato».

Deve, peraltro, darsi atto del fatto che propende nel senso della non comunicabilità all'ente delle cause di non punibilità previste *ex lege* per la persona fisica anche la giurisprudenza – ormai consolidata – in tema di particolare tenuità del fatto *ex art. 131-bis c.p.*⁵², la quale ritiene

n. 21192, in www.iusexplorer.it e Cass. pen., Sez. IV, 18 aprile 2018 (dep. 21 maggio 2018), n. 22468, in www.iusexplorer.it.

⁵⁰ Sul punto CIRILLO P., *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, cit., 157 ss.; PIRGU E., *Per la Cassazione la particolare tenuità del fatto di reato (presupposto) non esclude la responsabilità dell'ente ex d.lgs. 231/2001*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 4, 185 ss.

⁵¹ PELISSERO M., *Principi generali*, cit., 155.

⁵² Ad onor del vero, preme rilevare che, all'interno della magistratura, si riscontra una voce favorevole alla produzione, da parte dell'art. 131-bis c.p., di effetti sul piano della responsabilità dell'ente. Essa proviene dalla Procura della Repubblica presso il

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

che l'art. 8 del d.lgs. n. 231/2001 leghi le sorti dell'ente – escludendone la responsabilità – a quelle dell'autore del reato presupposto nella sola ipotesi in cui ricorra quella particolare causa di estinzione del reato costituita dall'ammnistia propria, a nulla rilevando, dunque, l'applicabilità, nei confronti della persona fisica, di una mera causa di non punibilità⁵³.

Tribunale di Palermo. In alcune linee guida emanate al fine di definire una strategia accusatoria comune all'interno del Circondario di riferimento, si riportavano le seguenti considerazioni: «La disciplina segnata dall'art. 8 del D.lvo n. 231/ 2001 prevede soltanto che l'estinzione del reato, salvo che nell'ipotesi di amnistia, non esclude la responsabilità amministrativa dell'ente con conseguente prosecuzione del procedimento penale nei suoi confronti. Una simile clausola di salvaguardia non è stata introdotta anche con riferimento all'istituto della tenuità del danno, sicché l'archiviazione per la causa di non punibilità in esame riguardante la persona fisica si estende senza dubbio anche a quella giuridica» (PROCURA DELLA REPUBBLICA PRESSO IL TRIBUNALE DI PALERMO, *Linee guida*, 2 luglio 2015). Tuttavia, tale indirizzo della Procura palermitana non ha sinora trovato – né sembra, ad onor del vero, destinato a trovare – terreno fertile nella giurisprudenza di legittimità.

Per un'analisi dottrina del tema della (ir)rilevanza della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p. nei confronti degli enti, si vedano, *ex multis*: PIERGALLINI C., *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, cit., 542-543 e SCAROINA E., *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, cit., 197-201.

⁵³ Così Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2019 (dep. 15 marzo 2019), n. 11518, in www.iusexplorer.it, commentata da D'ALTILIA L., *D.lgs. 231/2001. La dichiarazione di non punibilità ex art. 131-bis per la persona fisica autore del reato salva anche l'ente?*, in www.ilpenalista.it, 15 maggio 2019, nella quale i giudici di legittimità confermano, perfezionandolo, l'orientamento già espresso in Cass. pen., Sez. III, 17 novembre 2017 (dep. 28 febbraio 2018), n. 9072, in www.iusexplorer.it – annotata da SABIA R., *Nota a Cass. pen., sez. III, 17.11.2017 (dep. 28.2.2018), n. 9072*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2018, 1-2, 428 ss. e da MINNITI G., *La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto e le ripercussioni nel processo alla persona giuridica*, in www.ilsocietario.it, 14 maggio 2018 – ove si affermava che «In tema di responsabilità degli enti, in presenza di una sentenza di applicazione della particolare tenuità del fatto, nei confronti della persona fisica responsabile della commissione del reato, il giudice deve procedere all'accertamento autonomo della responsabilità amministrativa della persona giuridica nel cui interesse e nel cui vantaggio il reato fu commesso; accertamento di responsabilità che non può prescindere da una opportuna verifica della sussistenza in concreto del fatto reato, in quanto l'applicazione dell'art. 131-bis c.p. non esclude la responsabilità dell'ente, in via astratta, ma la stessa deve essere accertata effettivamente in concreto; non potendosi utilizzare, allo scopo, automaticamente la decisione di applicazione della particolare tenuità del fatto, emessa nei confronti della persona fisica». La più recente Cass. pen., Sez. III, 10 luglio 2019 (dep. 15 gennaio 2020), n. 1420, in www.iusexplorer.it, con nota di SANTORIELLO C., *Niente particolare tenuità nel processo contro gli enti collettivi*, in www.ilpenalista.it, 7 febbraio 2020, chiude l'iter “edificativo” dell'orientamento

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ebbene, *rebus sic stantibus*, l'analisi sin qui condotta consente di prevedere che la giurisprudenza si orienterà nel senso dell'applicazione dell'art. 8, d.lgs. n. 231/2001 (anche) in relazione alla causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000.

Ci pare, però, che un tale indirizzo giurisprudenziale tradisca la *ratio* (non solo premiale, ma anche, e soprattutto,) riscossiva della relativa norma proprio in relazione alle evasioni più ingenti (e, dunque, dannose per l'Erario), quali sono quelle perpetrate a livello societario, in quanto destinato a risolversi in un irrimediabile paradosso: pur essendo l'ente a beneficiare del reato tributario di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 eventualmente commesso da un soggetto apicale nel suo interesse o a suo vantaggio⁵⁴ e ad avere, di conseguenza, la disponibilità della liquidità necessaria per effettuare gli adempimenti ai quali l'art. 13, d.lgs. n. 74/2000 ricollega la non punibilità della persona fisica, tuttavia, lo stesso, non potendo beneficiare degli effetti della causa di non punibilità applicabile alla persona fisica (ma, al massimo, di una mitigazione del trattamento sanzionatorio⁵⁵), non ha, di fatto, alcun interesse a fornire a quest'ultima

giurisprudenziale di legittimità in tema di (in)applicabilità dell'art. 131-*bis* c.p. nei confronti dell'ente. Anche in tale pronuncia la Corte di cassazione rinvia al principio di autonomia di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 231/2001. Sul fronte dottrinario, per alcune, ampie, riflessioni inerenti all'autonomia della responsabilità degli enti: MONGILLO V., *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Torino, 2018, 332 ss.;

⁵⁴ Come rilevato, trattasi di ipotesi configurabile solo in relazione ad enti non fiscalmente trasparenti.

⁵⁵ In particolare, secondo l'art. dell'art. 12, commi secondo e terzo, del d.lgs. n. 231/2001, «2. La sanzione è ridotta da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado: a) l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; b) è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi. 3. Nel caso in cui concorrono entrambe le condizioni previste dalle lettere del precedente comma, la sanzione è ridotta dalla metà ai due terzi». Inoltre, l'art. 17 del d.lgs. n. 231/2001 esclude, poi, l'applicabilità delle sanzioni interdittive ogniqualvolta l'ente: metta a disposizione il profitto ai fini della confisca; adotti efficacemente un modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato idoneo a prevenire

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

le risorse necessarie agli adempimenti di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000 (i quali equivarrebbero a una denuncia dell'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001), sicché risultano assai remote (*recte*: nulle) le possibilità di applicazione della relativa norma proprio nei casi nei quali è, invece, massimo l'interesse statale alla sua operatività (quali sono, appunto, quelli delle evasioni societarie).⁵⁶

Rebus sic stantibus, in relazione ai reati tributari di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 (nonché alla relativa causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000), il seguente assunto, formulato da autorevole dottrina in tema di criminalità ambientale, pare particolarmente (*recte*: ancor più che in relazione ai reati ambientali) valido e condivisibile: «si è al cospetto di violazioni che si situano nel cono d'ombra del rischio di impresa, dunque criminologicamente riferibili all'ente, e le correlative azioni riparatorie non possono che vedere l'ente come protagonista [...] specie quando comportano un impegno di spesa, una deliberazione degli organi societari o di una funzione dirigenziale. La persona fisica, autrice dell'infrazione, non

reati della specie di quello verificatosi; risarcisca integralmente il danno ed elimini le conseguenze dannose o pericolose del reato (o si adoperi efficacemente in tal senso).⁵⁶ Come rileva INGRASSIA A., *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, cit., 315, «la persona fisica potrebbe avere interesse a pagare per lucrare la non punibilità, ma non avere le risorse per provvedervi; l'ente, al contrario, potrebbe avere la possibilità economica di pagare il *quantum* dovuto, ma mancare dell'interesse a procedere all'autodenuncia, esponendosi altrimenti al rischio di una sanzione pecuniaria assai elevata e ad una misura interdittiva». BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 228 evidenzia, inoltre, «un ulteriore esito irrazionale-disfunzionale: da un lato, proprio la riforma del 2019 ha esteso nei confronti della persona fisica il perimetro della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 anche alle condotte fraudolente, ma, dall'altro lato, è ben possibile che la causa di non punibilità finisca per essere inoperante anche per la stessa persona fisica, visto che la persona fisica non ha i mezzi per pagare e l'ente non ha interesse a pagare per autodenunciarsi andando poi incontro alla responsabilità». Sulla questione di sofferma, tra gli altri, anche LUCEV R., *Struttura del reato tributario*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 354.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

vanta, il più delle volte, alcun potere in tal senso. In definitiva, l'illecito viene partorito dall'ente e l'ente stesso provvede alla rimozione delle sue cause. L'impossibilità, sancita dalla legge, di coinvolgere l'ente in tali vicende estintive appare, pertanto, ingiustificata»⁵⁷.

Certamente pregevole è, dunque, l'auspicio di quell'attenta dottrina che – premessa la possibilità di «operare su un piano interpretativo, affermando che l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 231/2001, non opera rispetto alla causa di non punibilità dei reati tributari», in quanto, «Assumendo come criterio interpretativo la *ratio* riscossiva del sistema penale tributario, i due sistemi, “umano” e dell'ente, non possono che essere trattati alla stessa stregua» – propone, quale alternativa a tale soluzione, la prospettazione di «una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui non è applicabile agli enti responsabili ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001»⁵⁸.

In un'ottica *de iure condendo*, ci sembrano comunque maturi i tempi per un intervento legislativo volto a porre rimedio al disallineamento prodottosi tra punibilità della persona fisica e punibilità dell'ente, costruendo un sottosistema di disciplina ritagliato su quest'ultimo e, in particolare, estendendo espressamente all'ente gli

⁵⁷ Così PIERGALLINI C., *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 4, 546, richiamando PALAZZO F., *I nuovi reati ambientali. Tra responsabilità degli individui e responsabilità dell'ente*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 1, 334, il quale evidenzia che «Per evitare questa possibile distorsione non resta che intraprendere una difficile operazione interpretativa dell'art. 8 in chiave restrittiva, ritenendo cioè che l'esclusione dell'effetto estintivo concerna quelle cause che non consistono in attività del soggetto collettivo responsabile ma in meri fatti oggettivi come principalmente ad esempio il trascorrere del tempo ai fini della prescrizione, oppure in comportamenti del tutto propri del soggetto individuale».

⁵⁸ BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 220, il quale precisa anche che «posto che la disciplina dell'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 necessita ormai di una profonda revisione a seguito del consistente profluvio di nuove cause di non punibilità (particolare tenuità del fatto, messa alla prova, condotte riparatorie), si aprirebbe una piccola breccia giustificata dalla particolare *ratio* del sistema penale tributario».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

effetti delle cause di non punibilità fondate – come quella di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000 – su di un meccanismo premiale, ogniqualvolta si accerti che, nel caso concreto, quest'ultimo riesca ad operare (anche) grazie all'ente stesso (si pensi all'ipotesi in cui gli adempimenti richiesti *ex lege* per l'applicabilità di una causa di non punibilità – come, ad esempio, i pagamenti di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000 – siano posti in essere dall'ente o, meglio, dalla persona fisica, ma avvalendosi di mezzi o risorse dell'ente)⁵⁹.

1.3. Responsabilità degli enti da reato tributario e principio di *ne bis in idem*

1.3.1. Il principio del *ne bis in idem*: il quadro giurisprudenziale sovranazionale di riferimento

Tra le questioni esegetiche che maggiormente impegnano gli studiosi del diritto penale dell'economia vi è quella del *ne bis in idem*, la cui problematicità è particolarmente evidente in relazione tanto agli

⁵⁹ BELLACOSA M., *I reati tributari e i reati di contrabbando*, cit., 622 si sofferma in particolar modo sull'irragionevolezza della soluzione contraria (oggi vigente) con specifico riguardo alla causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000. Particolarmente condivisibili sono poi le riflessioni di SEVERINO P., *L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 129, la quale evidenzia come «la cooperazione debba essere incentivata attraverso forme di *reward* a favore dell'ente, come peraltro in ambito tributario già accade per la persona fisica, anche per non innescare meccanismi di irragionevole disparità». Propone, invece, di agire sul piano processuale e non su quello sostanziale LUCEV R., *Struttura del reato tributario*, cit., 355, per cui si potrebbe introdurre «una causa di improcedibilità dell'azione penale nei confronti dell'ente qualora il reato presupposto sia stato estinto o risulti comunque non punibile per effetto di condotte risarcitorie del danno».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

abusi di mercato quanto, ai fini di nostro interesse, ai reati tributari.⁶⁰

Prima di chiedersi se e come, nel settore penale tributario, il principio del *ne bis in idem* possa essere trasposto dal piano individuale delle persone fisiche a quello meta-individuale degli enti, per effetto della recente introduzione dei reati tributari nel d.lgs. n. 231/2001, occorre soffermarsi brevemente sull'evoluzione generale del principio stesso, guardando alla responsabilità delle persone fisiche.

In primo luogo, occorre precisare che il principio del *ne bis in idem*, il quale costituisce un'evoluzione del principio di diritto romano secondo cui *bis de eadem re ne sit actio*⁶¹, è astrattamente comprensivo di un *ne bis in idem* sostanziale e di un *ne bis in idem* processuale. Mentre il primo si fonda sull'«esigenza di evitare la duplice qualificazione e perciò la duplicazione della sanzione

⁶⁰ Come rileva VIGANÒ F., *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani Riflessioni de lege lata e ferenda sull'impatto della sentenza Grande Stevens nell'ordinamento italiano*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2016, 1, 187, il “diritto dei diritti umani”, del quale il principio del *ne bis in idem* è parte integrante, sebbene originariamente pensato per terribili scenari (l'Autore fa riferimento, a titolo esemplificativo, a casi di detenzione illegittima, tortura o genocidi), «ha un raggio di applicazione assai più esteso nei momenti ordinari della vita del diritto, giungendo a lambire territori assai lontani [...]. Come, per l'appunto, la materia del *droit pénal des affaires*, per dirla alla francese: dove abitualmente si controverte, più che di dignità umana, di interessi finanziari, e cioè – più prosaicamente – di denari. Non c'è, d'altronde, da stupirsi poi troppo. Diritti come l'“equo processo” o il *ne bis in idem*, enunciati sin dal XVIII secolo a tutela dell'individuo contro le aberrazioni del processo penale di *ancien régime*, si sono rivelati nella loro concreta declinazione ad opera della giurisprudenza come contenitori duttili, in grado di accogliere sempre nuovi risvolti di tutela degli interessi dell'individuo contro la potestà punitiva dello Stato; una tutela che il sistema europeo di protezione dei diritti umani estende d'altronde alle persone giuridiche oltre che agli individui in carne ed ossa – e dunque anche a fondazioni, partiti, organizzazioni non governative e, naturalmente, società commerciali. Una tutela, ancora, che si rivolge non solo contro gli organi del potere giudiziario, chiamati ad esercitare l'azione penale e a giudicare nella materia dei delitti e delle pene; ma anche, e ancor prima, contro lo stesso legislatore».

⁶¹ Sul tale principio: PIZZONIA G., *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, cit., 117 (nota 51).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rispetto a un medesimo fatto»⁶², il secondo, «tradotto in termini di divieto di “procedere” una seconda volta (*id est*, di aprire un nuovo procedimento o di proseguire un procedimento già aperto) rispetto al medesimo fatto già giudicato in maniera definitiva, [...] risponderebbe all'esigenza di assicurare finalità di razionalizzazione dei tempi e delle risorse processuali e di certezza in senso oggettivo delle situazioni giuridiche (con l'effetto di scongiurare conflitti tra giudicati). [...] Si vuole evidenziare come il divieto di *bis in idem* processuale, avendo a oggetto la duplicazione di procedimenti per un medesimo fatto, non possa che ricomprendere in sé [...] il divieto di duplicazione di condanne per lo stesso fatto»⁶³.

Preme rilevare sin d'ora che, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, la giurisprudenza sovranazionale, originariamente propugnatrice di una dimensione processuale del *ne bis in idem*, ha gradualmente mutato orientamento, attribuendo, infine, rilevanza dirimente alla dimensione sostanziale del medesimo principio.

Nell'ordinamento italiano, la norma di riferimento in tema di *ne bis in idem* è l'art. 649 c.p.p., il quale impedisce che un soggetto, che sia stato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili⁶⁴, possa essere di nuovo sottoposto a procedimento penale

⁶² TRIPODI A. F., *Ne bis in idem e reati tributari*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2017, 671.

⁶³ TRIPODI A. F., *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 671. Sulla stretta connessione tra dimensione sostanziale e processuale del principio del *ne bis in idem*: COPPI F., *Reato continuato e cosa giudicata*, Napoli, 1969, 322 ss.

⁶⁴ Cass. pen., Sez. un., 28 giugno 2005 (dep. 28 settembre 2005), n. 34655, in www.iusexplorer.it, facendo applicazione del brocardo “*bis de eadem re ne sit actio*”, hanno però esteso l'ambito di applicazione del principio in esame, affermando il seguente principio di diritto: «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

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

per il medesimo fatto, anche ove tale fatto venga «diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze»⁶⁵.

Come evidente, l'art. 649 c.p.p., da un lato, è improntato a una dimensione processuale del principio del *ne bis in idem* e, dall'altro lato, ne limita l'ambito applicativo al settore formalmente (e non anche solo sostanzialmente) penale.⁶⁶

Con specifico riguardo a tale seconda constatazione, preme rilevare che sono diverse le questioni di legittimità costituzionale sollevate (seppur senza successo) in relazione all'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 117 Cost., assumendo, quale parametro interposto, l'art. 4 del protocollo 7 CEDU.

Si consideri, ad esempio, che, con ordinanza del 30 giugno 2016, il Tribunale ordinario di Monza sollevava questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., con specifico riguardo all'art. 117 Cost., in relazione all'art. 4 del protocollo 7 CEDU, nella parte in cui «non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata

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».

⁶⁵ Art. 649, comma 1, c.p.p.

⁶⁶ In tema, autorevole dottrina rileva che l'art. 649 c.p.p. si distingue dall'art. 4, prot. 7, CEDU in relazione a due aspetti. Si evidenzia, in primo luogo, che nell'ordinamento italiano «il *ne bis in idem* ha certamente lo *status* di principio sotteso alla legislazione ordinaria, ma non ha di per sé rango costituzionale; mentre nell'ordinamento convenzionale, del quale lo Stato italiano è parte, esso ha natura di diritto fondamentale dell'individuo – e di diritto fondamentale dal rango particolarmente elevato, dal momento che nessuna deroga a tale diritto è consentita, nemmeno in tempo di guerra o in situazioni di emergenza (art. 4 § 3 Prot. 7)»; in secondo luogo, che «il *ne bis in idem* convenzionale non presuppone la formale qualificazione come “penale”, da parte dell'ordinamento nazionale, del provvedimento definitivo che chiude il primo procedimento sul medesimo fatto, né la formale qualificazione come “reato” dell'illecito che ne è stato l'oggetto» (così VIGANÒ F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2014, 3-4, 224).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli». Con sentenza n. 43 del 2018⁶⁷, la Corte costituzionale si è, allora, limitata a restituire gli atti al giudice *a quo* perché valutasse la (perdurante) rilevanza della questione a seguito del *revirement* sovranazionale che aveva interessato la norma interposta.

Certamente significativa è, poi, la nota (e complessa) vicenda “Menci”, nell'ambito della quale il Tribunale di Bergamo, dopo aver sottoposto (come si vedrà nel prosieguo della trattazione) alla Corte di giustizia dell'Unione europea una questione pregiudiziale d'interpretazione inerente all'idoneità dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007) – interpretato alla luce dell'art. 4 del protocollo 7 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) e della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo – ad ostacolare la celebrazione di un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (nella specie: un omesso versamento di IVA) per cui il soggetto imputato fosse già stato sottoposto a sanzione amministrativa irrevocabile, con ordinanza del 27 giugno 2018, sollevava una questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione (quest'ultimo in relazione all'art. 4 del protocollo 7 CEDU), «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al quale, con riguardo agli

⁶⁷ Corte cost., 24 gennaio 2018 (dep. 2 marzo 2018), n. 43, in www.cortecostituzionale.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli». Con sentenza n. 222 del 2019⁶⁸, la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate dal giudice *a quo*, evidenziando come l'ordinanza di rimessione non chiarisse «adeguatamente le ragioni per le quali non sarebbero soddisfatte nel caso di specie le condizioni di ammissibilità di un “doppio binario” procedimentale e sanzionatorio per l'omesso versamento di IVA, così come enunciate dalla giurisprudenza europea evocata»⁶⁹.

⁶⁸ Corte cost., 15 luglio 2019 (dep. 24 ottobre 2019), n. 222, in www.cortecostituzionale.it.

⁶⁹ La Corte costituzionale prosegue precisando che il ricorrente si limitava «a sottolineare la natura “punitiva” della sanzione amministrativa irrogata all'imputato ai sensi dell'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, nonché l'identità storico-naturalistica del fatto (l'omesso versamento del debito IVA) astrattamente oggetto tanto di sanzione penale, quanto di sanzione amministrativa: circostanza, quest'ultima, che vale indubbiamente a distinguere l'illecito qui all'esame da quelli penalmente sanzionati dagli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, caratterizzati da condotte prodromiche o comunque diverse rispetto alla mera evasione del tributo. Tuttavia, la recente giurisprudenza tanto della Corte europea dei diritti dell'uomo, quanto della Corte di giustizia dell'Unione europea, da cui il rimettente prende le mosse, non affermano 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*. Come già questa Corte ha avuto modo di rammentare (sentenza n. 43 del 2018), infatti, nella citata sentenza A e B contro Norvegia la Grande 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; legame che deve essere ravvisato, in particolare: quando le due sanzioni perseguono scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito. Al contempo – come sottolineato ancora dalla sentenza n. 43 del 2018 – «si dovrà valutare», ai fini della verifica della possibile lesione dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU, «se le sanzioni, pur convenzionalmente penali,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Della legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., alla luce del principio di *ne bis in idem* europeo, dubitava parimenti il Tribunale ordinario di Rovigo che, con ordinanza del 14 febbraio 2019, sollevava, infatti, specifica questione di legittimità costituzionale. Con ordinanza n. 114 del 2020⁷⁰, la Corte costituzionale ha dichiarato la questione manifestamente inammissibile, ravvisando nell'ordinanza del giudice *a quo* le medesime carenze argomentative alla base della sentenza n. 222 del 2019.

La medesima questione di legittimità costituzionale è stata nuovamente sottoposta alla Corte costituzionale, con ordinanze del 30 marzo e del 3 giugno 2020, dalla Corte d'appello di Bologna. Con ordinanza n. 136 del 2021, la Corte costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibili anche tali questioni, ritenendo che il giudice *a quo* non si fosse confrontato con la sentenza n. 222 del 2019, riproducendo le medesime lacune argomentative allora ravvisate dalla Corte nell'ordinanza del Tribunale ordinario di Bergamo.⁷¹

Tutto ciò premesso in merito all'art. 649 c.p.p., preme rilevare che il principio del *ne bis in idem* trova concretizzazione normativa anche (e soprattutto) nel contesto sovranazionale e, in particolare, europeo, il quale «si contraddistingue per un'accentuata frammentazione di fonti normative volte a consacrare la centralità di tale principio»⁷².

appartengano o no al nocciolo duro del diritto penale, perché in caso affermativo si sarà più severi nello scrutinare la sussistenza del legame e più riluttanti a riconoscerlo in concreto».

⁷⁰ Corte cost., 20 maggio 2020 (dep. 12 giugno 2020), n. 114, in www.cortecostituzionale.it.

⁷¹ In tema: COSTANZO L., *Il principio del ne bis in idem tributario tra garanzie del contribuente e istituti di integrazione procedimentale*, in *Riv. dir. trib.*, 15 ottobre 2021.

⁷² DE AMICIS G., *Ne bis in idem e “doppio binario” sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza “Grande Stevens” nell'ordinamento italiano*, in *Atti*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La presente analisi sarà, dunque, incentrata sull'art. 4 del protocollo 7 CEDU e sugli artt. 50 e 52 della Carta di Nizza.

A venire in rilievo è, in primo luogo, l'art. 4 del protocollo 7 CEDU⁷³: sebbene un'interpretazione letterale di tale articolo imporrebbe di assimilarlo all'art. 649 c.p.p., quanto alla limitazione del relativo ambito applicativo a processi formalmente penali, la Corte EDU ne estende l'area di operatività. Infatti, la Corte riconduce a tale articolo (e, dunque, assoggetta al principio del *ne bis in idem*) tutti i processi e, soprattutto, le sanzioni che risultino sostanzialmente

*dell'incontro di studio "Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza europea e diritto interno", 23 giugno 2014, 4. Le difficoltà esegetiche derivanti dalla complessità della normativa europea sono state efficacemente descritte (con riflessioni di ampio respiro sul contesto normativo sovranazionale) da SCAROINA E., *Costi e benefici del dialogo tra Corti in materia penale. La giurisprudenza nazionale in cammino dopo la sentenza Grande Stevens tra disorientamento e riscoperta dei diritti fondamentali*, in *Cass. pen.*, 2015, 7-8, (in particolare) 2912, nonché da MANES V., *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012, (soprattutto) 131-171 e SOTIS C., *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente*, Milano, 2007, XV.*

⁷³ ALLEGREZZA S., *Art. 4 Protocollo n. 7*, in (a cura di) BARTOLE S.-DESENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 894 ss.; MANCUSO E.M.-VIGANÒ F., *Sub art. 4 Prot. n. 7*, in (a cura di) UBERTIS G.-VIGANÒ F., *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Torino, 2016, 374 ss. Il principio trova, inoltre, "consacrazione" normativa anche in altre fonti sovranazionali e, in particolare: nell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea; nell'art. 14, § 7, Patto internazionale sui diritti civili e politici; negli artt. 54 ss. della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen; nell'art. 8 § 4 della Convenzione interamericana dei diritti umani. Per un esame della rilevanza del principio del *ne bis in idem* in ambito sovranazionale, non solo europeo: VERVAELE J., *Ne bis in idem: verso un principio costituzionale transnazionale in UE*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 1, 32 ss.; DELLA MONICA G., *Ne bis in idem*, in (a cura di) GAITO A., *I principi europei del processo penale*, Roma, 2016, 325 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

penali⁷⁴ alla luce dei “criteri Engel”⁷⁵, ovverosia dei seguenti tre criteri, fra loro alternativi: «a) la qualificazione giuridica dell’illecito compiuta dal diritto interno (che se è già di tipo penale fa scattare, senza necessità di ulteriori passaggi, le garanzie convenzionali); b) la natura dell’infrazione (rispetto alla quale si tiene conto del carattere e della struttura della norma trasgredita, ad esempio verificando se essa si caratterizza in termini di generalità dei destinatari o valutando la caratura degli interessi che essa tutela); c) la natura e il grado di severità della sanzione (dove la gravità attiene ai profili contenutistici dell’intervento sanzionatorio e la natura si desume principalmente dallo scopo della sanzione o dalla pertinenzialità a un fatto di reato o, ancora, dalle procedure correlate alla sua adozione e

⁷⁴ Sull’approccio sostanzialistico della Corte EDU ai fini della delimitazione della “materia penale”, *ex multis*: ESPOSITO A., *Il diritto penale “flessibile”*, Torino, 2008, 820 ss.; MANES V., *La lunga marcia della Convenzione europea ed i “nuovi” vincoli per l’ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in (a cura di) MANES V.-ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo nell’ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, in particolare 38 ss.; ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo e il principio di legalità in materia penale*, in (a cura di) MANES V.-ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo nell’ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, in particolare 74 ss.

⁷⁵ Corte EDU, *Engel c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976. Come evidenzia VIGANÒ F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis idem: verso una diretta applicazione dell’art. 50 della Carta?*, cit., 224, «il *ne bis in idem* convenzionale non presuppone la formale qualificazione come “penale”, da parte dell’ordinamento nazionale, del provvedimento definitivo che chiude il primo procedimento sul medesimo fatto, né la formale qualificazione come “reato” dell’illecito che ne è stato l’oggetto. Come è noto anche a chi abbia non più che un’infarinatura della giurisprudenza di Strasburgo, la Corte adotta a partire dalla sentenza Engel – uno dei grandi *leading cases* di quella giurisprudenza – un criterio di qualificazione ‘autonomo’ e ‘sostanziale’ di ciò che deve considerarsi, ai fini dell’applicazione delle garanzie convenzionali, come *matière pénale*: e dunque di ciò che si deve considerare come ‘reato’ (*infraction* nel testo francese e *offence* in quello inglese), di ciò che si deve considerare come ‘procedimento’ o ‘condanna’ penale, e di ciò che si deve considerare come ‘pena’. La Corte valuta dunque essa stessa, sulla base appunto dei criteri enunciati in Engel e sviluppati dalla giurisprudenza successiva, che cosa sia la *matière pénale* alla quale applicare l’insieme delle garanzie previste, appunto, per il diritto e il processo penale: garanzie del ‘processo penale equo’ (*volet pénal* dell’art. 6), *nullum crimen* e corollari (art. 7), diritto al doppio grado di giurisdizione, diritto alla riparazione dell’errore giudiziario e – appunto – *ne bis in idem* (artt. 2, 3 e 4 Prot. 7)».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

esecuzione)»⁷⁶.

Oltre che mediante adozione di una concezione sostanziale, e non meramente formale, di *matière pénale*⁷⁷, l'ambito di applicazione del principio del *ne bis in idem* viene delineato dalla Corte EDU come significativamente esteso anche sulla base di una particolare interpretazione, affermatasi nel 2009⁷⁸ (e successivamente consolidatasi), del presupposto dell'*idem*: la Corte EDU, a partire dalla sentenza *Zolotoukhine c. Russia* del 10 febbraio 2009, delinea, infatti, tale requisito in termini non già legali⁷⁹, bensì fattuali, evidenziando la necessità di concentrarsi, ai fini della valutazione della sussistenza di un *bis in idem*, su «*those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space, the existence of which must be demonstrated in order to secure a conviction or institute criminal*

⁷⁶ TRIPODI A. F., *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 673-674. In dottrina, con specifico riguardo all'elaborazione esegetica sviluppatasi in merito alla nozione di "materia penale" convenzionale, tra gli altri: PALIERO C. E., "*Materia penale*" e *illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione "classica" a una svolta radicale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 3, 894 ss.;

⁷⁷ Trattasi di concezione consolidata, riproposta, ad esempio, anche in tema di confisca urbanistica di cui all'art. 44, comma 2, d.P.R. n. 380/2001 tanto nel caso *Sud Fondi* (Corte EDU, Sez. II, 10 maggio 2012, *Sud Fondi e altri c. Italia*, in www.iusexplorer.it) quanto nel successivo caso *Varvara* (Corte EDU, Sez. II, 29 ottobre 2013, *Varvara c. Italia*, in www.iusexplorer.it). Per un commento si rinvia a VIGANÒ F., *Confisca urbanistica e prescrizione: a Strasburgo il re è nudo*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2014, 3-4, 278-281.

⁷⁸ Corte EDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Zolotoukhine c. Russia*, in www.iusexplorer.it.

⁷⁹ Tale era la tesi che caratterizzava, invece, il diritto vivente italiano, come evincibile dall'ordinanza del 24 luglio 2015, con la quale il Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale ordinario di Torino promuoveva il giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., «nella parte in cui tale disposizione «limita l'applicazione del principio del *ne bis in idem* all'esistenza del medesimo "fatto giuridico", nei suoi elementi costitutivi, sebbene diversamente qualificato, invece che all'esistenza del medesimo "fatto storico"», con riferimento all'art. 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali» [Corte cost., 31 maggio 2016 (dep. 21 luglio 2016), n. 200, in www.cortecostituzionale.it].

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

*proceedings»*⁸⁰.

Premessa, dunque, la necessità di apprezzare la medesimezza del fatto alla luce delle circostanze fattuali concrete, indissolubilmente legate nel tempo e nello spazio, la Corte EDU – in questa, come nelle successive pronunce in tema di *ne bis in idem (factum)*⁸¹ – non si sofferma, però, sull'esatta ampiezza del concetto di “fatto storico” rilevante: nello specifico, nulla viene precisato in merito alla rilevanza della sola condotta ovvero anche dell'evento e, di conseguenza, del necessario nesso causale tra i due.

Trattasi di lacuna colmata, quanto alla realtà italiana, nel 2016, dalla Corte costituzionale. Quest'ultima, “receptendo” le indicazioni sovranazionali in tema di *idem factum*, ha, infatti, ritenuto rilevanti tanto la condotta quanto l'evento e il nesso sussistente tra la prima e il secondo⁸².

In particolare, la Corte, chiamata dal Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale ordinario di Torino a pronunciarsi in merito alla legittimità costituzionale – con riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU – dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui «limita l'applicazione del principio del *ne bis in idem* all'esistenza del medesimo “fatto giuridico”, nei suoi elementi costitutivi, sebbene diversamente qualificato, invece che all'esistenza del medesimo “fatto storico”», richiamando una

⁸⁰ Corte EDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Zolotoukhine c. Russia*, cit., § 84.

⁸¹ Corte EDU, Sez. II, 4 marzo 2014, *Grande Stevens ed altri c. Italia*, in www.iusexplorer.it; Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, *Nykanen c. Finlandia*, in www.iusexplorer.it; Corte EDU, Sez. V, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, in www.iusexplorer.it; Corte EDU, Sez. IV, 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*, in www.iusexplorer.it.

⁸² Corte Cost., 31 maggio 2016 (dep. 21 luglio 2016), n. 200, cit. Per un commento alla sentenza: FALCINELLI D., *Il fatto di reato sullo sfondo del ne bis in idem nazionale-europeo*, in *Arch. pen.*, 2017, 1, 63 ss. Per un'analisi del diritto vivente antecedente all'intervento della Corte costituzionale: SCAROINA E., *Ancora sul caso Eternit: la “giustizia” e il sacrificio dei diritti*, in *Arch. pen.*, 2015, 3, 877 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

precedente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione⁸³, ha affermato espressamente la sussumibilità, nell'ambito del "medesimo fatto", della triade "condotta-nesso causale-evento naturalistico".⁸⁴

Tutto ciò premesso, occorre precisare che l'orientamento della Corte di Strasburgo in tema di *ne bis in idem* ha subito una notevole evoluzione: la rigidità della risalente giurisprudenza è stata, infatti, mitigata dalle più recenti pronunce. Al fine di comprendere tale affermazione, pare opportuno prendere le mosse dal caso *Grande Stevens* contro Italia⁸⁵ ed esaminare, poi, la pronuncia A e B contro Norvegia⁸⁶.

Nel caso *Grande Stevens* c. Italia⁸⁷, la Corte EDU era

⁸³ Cass. pen., Sez. un., 28 giugno 2005 (dep. 28 settembre 2005), n. 34655, in *www.iusexplorer.it*, nella quale si afferma, sebbene *sub specie* di *obiter*, che il concetto di "medesimo fatto" debba essere inteso «come coincidenza di tutte le componenti della fattispecie concreta oggetto dei due processi, onde il "medesimo fatto" esprime l'identità storico - naturalistica del reato, in tutti i suoi elementi costitutivi identificati nella condotta, nell'evento e nel rapporto di causalità, in riferimento alle stesse condizioni di tempo, di luogo e di persona». Dopo aver menzionato tale sentenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione, la Corte costituzionale pare motivare la necessità di ribadire il suddetto principio rilevando che «persiste nella stessa giurisprudenza di legittimità un orientamento minoritario, diverso da quello adottato dalle sezioni unite fin dal 2005. Lo stesso rimettente ha individuato con esattezza alcuni esempi di decisioni che si limitano a echeggiare il principio di diritto affermato dalle sezioni unite, ma lo corrompono aggiungendo che va tenuta in conto non solo la dimensione storico-naturalistica del fatto ma anche quella giuridica; ovvero che vanno considerate le implicazioni penalistiche dell'accadimento. Queste e altre simili formule celano un criterio di giudizio legato all'*idem* legale, che non è compatibile, né con la Costituzione, né con la CEDU, sicché è necessario che esso sia definitivamente abbandonato».

⁸⁴ Secondo la Corte, *rebus sic stantibus*, «il giudice può affermare che il fatto oggetto del nuovo giudizio è il medesimo solo se riscontra la coincidenza di tutti questi elementi, assunti in una dimensione empirica, sicché non dovrebbe esservi dubbio, ad esempio, sulla diversità dei fatti, qualora da un'unica condotta scaturisca la morte o la lesione dell'integrità fisica di una persona non considerata nel precedente giudizio, e dunque un nuovo evento in senso storico». In tema: PULITANÒ D., *Ne bis in idem. Novità dalla Corte costituzionale e problemi aperti*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 12, 1591.

⁸⁵ Corte EDU, Sez. II, 4 marzo 2014, *Grande Stevens ed altri c. Italia*, cit.

⁸⁶ Corte EDU, Grande camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, in *www.iusexplorer.it*.

⁸⁷ Per un'analisi dei fatti e della vicenda processuale alla base di tale pronuncia: VIGANÒ F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis idem: verso una diretta*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

chiamata a pronunciarsi (tra l'altro) in merito all'incompatibilità della normativa italiana in materia di abusi di mercato⁸⁸ con il principio del *ne bis in idem*. Nel caso di specie, i ricorrenti (ovverosia Franzo Grande Stevens, Gianluigi Gabetti e Virgilio Marrone, nonché Exor S.p.A. e Giovanni Agnelli & C. S.a.p.A.) deducevano di essere stati vittime di una violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU da parte dell'Italia. In particolare, il 20 febbraio 2006, la Divisione mercati e consulenza economica – ufficio *Insider Trading* – della CONSOB contestava ai ricorrenti la violazione dell'articolo 187-ter, n. 1, d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 per aver diffuso, in data 24 agosto 2005, comunicati stampa nei quali nulla veniva specificato in merito al piano – già elaborato e in corso di esecuzione – volto ad assicurare ad Exor una partecipazione del 30 % nel capitale di FIAT sulla base della

applicazione dell'art. 50 della Carta?, cit., 221-222; TRIPODI A. F., *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 9 marzo 2014.

⁸⁸ In senso fortemente contrario alla scelta legislativa di costruire il sistema sanzionatorio degli abusi di mercato su due pilastri, l'uno penale e l'altro amministrativo, si esprimevano, ben prima della pronuncia Grande Stevens c. Italia, gli esponenti della dottrina italiana. Tra gli stessi, ALESSANDRI A., *Attività d'impresa e responsabilità penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 2, 555 evidenziava che il «coacervo di disposizioni appare improvvisato, nel nome di una reazione repressiva quanto più energica possibile, confidando che mettendo in una sorta di competizione sanzione penale e amministrativa, almeno una delle due riesca a giungere al traguardo! Soluzione che non sembra frutto di una sintassi corretta. Il principio di specialità appare essere un razionale principio di carattere generale che è teso ad evitare il sostanziale *bis in idem* di sanzioni afflittive per lo stesso fatto. Un principio che non pare — razionalmente, appunto — suscettibile di permettere la sperimentazione di possibili aggiramenti, in nome di una visione repressiva quanto sfiduciata e disillusa circa le effettive possibilità penalistiche, che sollecitano un rimedio supplementare e affiancato. L'irrazionalità sanzionatoria genera fatalmente grovigli interpretativi e applicativi. La sanzione amministrativa o diventa padrona del campo, in base ad una ponderata scelta che pone a raffronto condotte assunte come disfunzionali con la probabilità di accertamento e di efficace, puntuale, tempestiva applicazione della sanzione, o resta in una posizione gradualisticamente subordinata a quella penale, nel senso di essere chiamata ad intervenire non a tutela degli stessi beni, ma, semmai, nel caso di identità del bene finale, di stadi diversi dell'offesa. L'affiancamento, oltre ad essere assai discutibile sul piano razionale e costituzionale, risulta evidentemente portatore di duplicazione degli sforzi investigativi e di impegno processuale, duplicazione della quale non si comprende la ragione, attesa la scarsità delle risorse disponibili».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rinegoziazione di un contratto previamente sottoscritto con Merrill Lynch International Ltd.⁸⁹

I ricorrenti erano stati, quindi, accusati «di avere dichiarato, nei comunicati stampa del 24 agosto 2005, che la Exor auspicava di rimanere l'azionista di riferimento della FIAT e non aveva né avviato né studiato iniziative riguardanti la scadenza del prestito convertendo, mentre l'accordo che modificava l'*equity swap* era già stato esaminato e concluso, informazione che sarebbe stata tenuta nascosta al fine di evitare un probabile crollo del prezzo delle azioni FIAT»⁹⁰.

Con provvedimento n. 15760 del 9 febbraio 2007, la CONSOB comminava ai ricorrenti ingenti sanzioni amministrative pecuniarie.⁹¹ Ai sigg. Gabetti, Grande Stevens e Marrone veniva, inoltre, applicato il divieto di assumere incarichi di amministrazione, direzione e controllo di società quotate in borsa, rispettivamente per sei, quattro e due mesi.

In data 7 novembre 2008 i ricorrenti erano stati anche rinviati a giudizio per il delitto di cui all'art. 185, n. 1, d.lgs. n. 58/1998.

⁸⁹ Come specificato nella sentenza della Corte EDU, «in data 26 luglio 2002, la società anonima FIAT (Fabbrica Italiana Automobili Torino) sottoscrisse un prestito convertendo con otto banche. Il contratto scadeva il 20 settembre 2005 e prevedeva che, in caso di mancato rimborso del prestito da parte della FIAT, le banche avrebbero potuto compensare il loro credito sottoscrivendo un aumento del capitale societario. Così, le banche avrebbero acquisito il 28% del capitale sociale della FIAT, mentre la partecipazione della società anonima IFIL Investments (diventa poi, il 20 febbraio 2009, Exor s.p.a., come sarà di seguito denominata) sarebbe passata dal 30,06% al 22% circa. [...] Il 23 agosto 2005, la CONSOB chiese alle società Exor e Giovanni Agnelli di diffondere un comunicato stampa che indicasse le iniziative assunte in vista della scadenza del prestito convertendo con le banche, i fatti nuovi riguardanti la società FIAT e i fatti utili a spiegare le fluttuazioni delle azioni FIAT sul mercato. [...] Il 20 settembre 2005 la FIAT aumentò il suo capitale; le nuove azioni emesse furono acquisite dalle otto banche a compensazione dei loro crediti. Lo stesso giorno, entrò in vigore l'accordo che modificava il contratto di equity swap. Di conseguenza, la Exor conservò la sua partecipazione del 30% nel capitale FIAT.

⁹⁰ Così Corte EDU, Sez. II, 4 marzo 2014, *Grande Stevens ed altri c. Italia*, cit.

⁹¹ Le sanzioni erano del seguente ammontare: 5.000.000 euro al sigg. Gabetti; 3.000.000 euro al sigg. Grande Stevens; 500.000 euro al sigg. Marrone; 4.500.000 euro alla società Exor; 3.000.000 euro alla società Giovanni Agnelli.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

All'assoluzione di tutti gli imputati da parte del Tribunale di Torino, con sentenza del 21 dicembre 2010, seguiva (salvo che per l'imputato Marrone) l'accoglimento del ricorso per cassazione della Procura, *sub specie* di annullamento con rinvio della sentenza censurata in sede di legittimità, e, infine, in data 28 febbraio 2013, la condanna, da parte della Corte d'appello di Torino, degli imputati Gabetti e Grande Stevens (e l'assoluzione delle società Exor S.p.A. e Giovanni Agnelli & C. S.a.p.A). Le pene inflitte venivano, tuttavia, infine "travolte" da un giudizio di annullamento, senza rinvio, della Corte di cassazione, che dichiarava il reato estinto per intervenuta prescrizione.⁹²

Ebbene, la Corte, premessa l'invalidità della riserva apposta dall'Italia all'atto di ratifica del protocollo 7 del 1991⁹³, ravvisando l'identità dei fatti che, nel caso concreto, avevano dato luogo⁹⁴ tanto a un procedimento amministrativo quanto a un procedimento penale in materia di abusi di mercato e sussumendo nella categoria

⁹² FLICK G. M.-NAPOLEONI V., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. soc.*, 2014, 5, 955 (nota 5).

⁹³ Secondo tale riserva, «*La République italienne déclare que les articles de 2 à 4 du protocole ne s'appliquent qu'aux infractions, aux procédures et aux décisions qualifiées pénales par la loi italienne*». VIGANÒ F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, cit., 224-225 rileva che si trattava di «un evidente tentativo, da parte del nostro governo, di sottrarsi alle conseguenze della dottrina Engel, e di vincolare la Corte europea alla qualificazione formale degli illeciti, delle procedure e delle decisioni secondo l'ordinamento nazionale», precisando, inoltre, che «la Corte ha ritenuto invalida tale riserva ai sensi dell'art. 57 CEDU, che consente agli Stati di formulare riserve su una specifica disposizione della Convenzione o dei suoi protocolli nella misura in cui una legge in vigore sul loro territorio al momento della ratifica non sia conforme a tale disposizione, escludendo peraltro la validità di riserve di carattere generale: come, per l'appunto, quella formulata dal governo italiano, che non indicava alcuna specifica disposizione dell'ordinamento giuridico interno da escludere dall'ambito di applicazione dell'art. 4 Prot. 7».

⁹⁴ In particolare, «nessun dubbio poteva sussistere sull'affermazione che i ricorrenti fossero processati in sede penale esattamente per il medesimo fatto storico – le falsità contenute nel comunicato stampa diffuso il 23 agosto 2005 – per il quale erano già stati giudicati e sanzionati dalla CONSOB, con provvedimento divenuto definitivo nel giugno 2009 (VIGANÒ F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, cit., 225).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

(rispettivamente) della *accusation en matière pénale* e della *matière pénale* non solo quest'ultimo e le relative sanzioni, ma anche il primo e le sanzioni irrogabili all'esito dello stesso⁹⁵, ha ritenuto la normativa italiana in materia di abusi di mercato incompatibile con l'art. 4 del protocollo 7 CEDU, in ragione della previsione, per un medesimo fatto, di un doppio binario procedimentale e sanzionatorio.

Gli snodi fondamentali della sentenza Grande Stevens, alla base del relativo *decisum*, sono due: da un lato, la riconduzione alla *matière pénale* ed alla *accusation en matière pénale*, rispettivamente, dell'illecito amministrativo e del procedimento di accertamento dello stesso; dall'altro lato, l'interpretazione storico-naturalistica, e non meramente formale, dell'*idem*, inteso quale *idem factum* e non quale

⁹⁵ Come rilevato da autorevole dottrina, nel caso Grande Stevens, la Corte EDU non ha elaborato principi innovativi in tema di *ne bis in idem*, limitandosi a riprodurre principi già sanciti in precedenza, di fatto rimestando «rumorosamente le acque dello stagno, facendo affiorare quel che giaceva sotto la sua superficie. Vale a dire, preoccupanti profili di frizione dell'ordinamento interno con le garanzie convenzionali, collegati alla valenza "sostanzialistica" della nozione di «*matière pénale*», che di esse segna il perimetro: nozione capace notoriamente di inglobare — nella lettura dei giudici di Strasburgo — un ampio parco di illeciti e sanzioni etichettati in altro modo (e, segnatamente, come «amministrativi») dal diritto nazionale. Gli esiti del giudizio della Corte europea — in verità tutt'altro che imprevedibili, alla luce dei precedenti — assumono, per questo verso, secondo la corale notazione dei commentatori, una portata che va ben oltre l'*hortus* della disciplina del *market abuse*, in cui si collocava la specifica vicenda oggetto di esame. Essi si espandono a raggiera nell'intero sistema sanzionatorio, incuneandovi dispositivi d'arresto che minacciano di far saltare più di un suo snodo» (FLICK G. M., NAPOLEONI V., *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. soc.*, 2015, 5, 869).

In senso analogo all'approdo della Corte EDU in *Grande Stevens* si era espressa, nel 2009, la Corte di Giustizia dell'Unione europea (Corte di Giustizia UE, Sez. III, 23 dicembre 2009, *Spector Photo Group NV e Chris Van Raemdonck contro Commissie voor het Bank-, Financier- en Assurantiewezen*), nonché la stessa Corte EDU, sebbene in relazione al procedimento dinanzi all'AGCM ed alle sanzioni irrogabili in materia *antitrust* (Corte EDU, Sez. II, *Menarini Diagnostics S.r.l. c. Italia*, 27 settembre 2011, in www.iusexplorer.it). Su quest'ultimo tema, alle medesime conclusioni era pervenuta anche la Corte di giustizia dell'Unione europea, con specifico riguardo alle sanzioni inflitte dalla Commissione europea a tutela della concorrenza (*ex multis*: Corte di Giustizia UE, Sez. VI, 8 luglio 1999, *Hüls AG contro Commissione delle Comunità europee*, in www.eur-lex.europa.eu).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

idem legale.⁹⁶ La conclusione alla quale la Corte EDU perviene è la seguente: in presenza dei due presupposti di cui sopra, l'inizio (o la prosecuzione) di un successivo procedimento dopo che il primo sia giunto a una pronuncia definitiva costituisce (automaticamente) una violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, precludendo quest'ultimo l'inizio o la prosecuzione di un secondo procedimento nel caso in cui il primo si sia già concluso in via definitiva.⁹⁷

La pronuncia resa dalla Corte EDU nel caso Grande Stevens sembra caratterizzata dalla medesima *ratio* sottesa alla sentenza emessa dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea nel cosiddetto "caso *Fransson*"⁹⁸, il quale trae origine da un rinvio pregiudiziale disposto nel corso di un procedimento penale per frode fiscale aggravata nei confronti di un soggetto che era già stato sanzionato definitivamente per il corrispondente illecito tributario amministrativo.

Le due pronunce non sono, tuttavia, del tutto

⁹⁶ TRIPODI A. F., *Corte europea dei diritti dell'uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?*, in *Le società*, 2018, 1, 81. CARACCIOLI I., *La progressiva assimilazione tra sanzioni penali e sanzioni amministrative e l'inevitabile approdo al principio del ne bis in idem*, in *Il Fisco*, 2014, 24, 2374 evidenzia, poi, che la sentenza Grande Stevens si poneva «in contrasto con l'orientamento della Corte di giustizia europea» la quale all'epoca applicava «la regola del *ne bis in idem* esclusivamente all'interno dei rispettivi procedimenti, non quanto ai rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo».

⁹⁷ In tema, di recente, DEAGLIO L., *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 10, 1437. *Funditus*: FIDELBO G., *Considerazioni sul principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: la sentenza 4 Marzo 2014, Grande Stevens e altri c. Italia*, in *Corte di cassazione, Ufficio del Massimario*, rel. 35/2014, 8 maggio 2014; ALESSANDRI A., *Prime riflessioni sulla decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, 5, 855 ss.; BOZZI G. M., *Manipolazione del mercato: la Corte EDU condanna l'Italia per violazione dei principi dell'equo processo e del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2014, 9, 3099 ss.; D'ALESSANDRO F., *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 5, 614 ss.

⁹⁸ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, in *www.iusexplorer.it*. In tema: MANACORDA S., *Dalle Carte dei diritti a un diritto penale "à la carte"?*, in *Giust. pen.*, 2014, 1, 21 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sovrapponibili. è ben vero che, da un lato, nel caso *Grande Stevens*, la Corte EDU ha ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 4 del Protocollo 7 CEDU, in ragione del doppio binario procedimentale e sanzionatorio, sostanzialmente penale, caratterizzante l'ordinamento italiano in materia di abusi di mercato e che, dall'altro lato, nel caso *Fransson*, «i Giudici di Strasburgo hanno [...] affermato che l'omologo principio del *ne bis in idem*, sancito dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni tributarie (nella specie, relative ad obblighi dichiarativi in materia di IVA), dapprima una sanzione amministrativa (nella specie, una sovrattassa) e, successivamente, una sanzione penale: ma ciò solo alla condizione che la prima non debba considerarsi “sostanzialmente” penale alla luce di parametri che ripetono scopertamente gli “*Engel criteria*”»⁹⁹. Tuttavia – ed è questo l'elemento che distingue in maggior misura la pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea dalla sentenza *Grande Stevens* – la sentenza *Fransson* affida al singolo giudice il compito di valutare se, alla luce dei criteri Engel, il cumulo di sanzioni tributarie e penali eventualmente previsto dalla legislazione nazionale di riferimento sia incompatibile con il principio del *ne bis in idem*, subordinando la disapplicazione della “seconda” sanzione da parte del giudice alla condizione che «le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e

⁹⁹ FLICK G. M.-NAPOLEONI V., *Cumulo tra sanzioni penale e amministrative: doppio binario o binario morto?*, cit., 969. Nel § 35 della sentenza, la Corte di Giustizia dell'Unione europea richiama, infatti, i criteri sanciti nel § 37 del proprio precedente inerente al caso *Bonda* (CGUE, Grande Sezione, 5 giugno 2012, *Bonda*), il quale rinviava espressamente ai criteri Engel.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dissuasive»¹⁰⁰.

Dunque, «l'interpretazione dell'art. 50 CDFUE pare scostarsi da quella abitualmente fornita dalla Corte EDU in ordine all'art. 4, Prot. n. 7, CEDU, giacché si concretizza in una lettura tendenzialmente restrittiva del divieto di un secondo giudizio, non fosse altro per il fatto che tale diritto va bilanciato dal giudice con l'esigenza di adeguate sanzioni residuali»¹⁰¹. Come si evidenzierà nel prosieguo della trattazione, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha, di fatto, preparato il terreno al *revirement* della Corte EDU di cui alla sentenza A e B c. Norvegia, “sacrificando” la dimensione processuale del *ne bis in idem* in favore di quella sostanziale, ma con una rilevante differenza concernente la valutazione del trattamento sanzionatorio: mentre, infatti, la verifica di proporzionalità (ma anche di effettività e deterrenza) della Corte di Giustizia è incentrata sulla

¹⁰⁰ Così Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, cit. In tema: FLICK G. M.-NAPOLEONI V., *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, cit., 882; FIMIANI P., *Market abuse e doppio binario sanzionatorio dopo la sentenza della Corte E.D.U., Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 2, 15-16. In senso critico rispetto a tale orientamento sovranazionale si esprime DE AMICIS G., *Diritto dell'UE e della CEDU e problema del bis in idem*, in *Il Libro dell'anno del diritto 2015*, Roma, 2015, 665.

¹⁰¹ VOZZA D., *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. pen. cont.*, 15 aprile 2013, 8. Come rilevato da CONSULICH F., *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 7, 955, «storicamente la giurisprudenza dei Giudici di Lussemburgo, per il penalista nostrano, ha restituito spesso l'immagine di un giudice non imparziale, engagé rispetto all'obiettivo di legittimare l'Unione come attore del dibattito politico-criminale europeo. [...] Anche sul piano del *ne bis in idem* la vocazione efficientista della Corte di Giustizia si era fatta sentire, generando un sostanziale disallineamento tra i risultati interpretativi raggiunti in ordine alla portata dell'art. 4 prot. VII Cedu dalla Corte di Strasburgo e gli approdi dei Giudici di Lussemburgo in ordine all'art. 50 CDFUE[...] Così, per la Corte di Giustizia il divieto di doppio processo e doppia punizione rimaneva comunque subordinato alla verifica sul carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo delle sanzioni applicate, sicché, qualora la risposta sanzionatoria offerta dallo Stato membro all'esito del primo procedimento fosse da ritenersi insufficiente, ben poteva ammettersi un secondo giudizio».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sanzione irrogata per prima, quella della Corte di Strasburgo, all'esito del *revirement* di cui al caso A e B c. Norvegia, (come si vedrà) si basa sul complesso delle sanzioni delle quali il ricorrente risulti destinatario.

Tutto ciò premesso in merito al rapporto tra la sentenza *Grande Stevens* della Corte EDU e la sentenza *Fransson* della Corte di Giustizia dell'Unione europea, occorre esaminare la più significativa giurisprudenza della Corte EDU successiva al caso *Grande Stevens* e, in particolare, le pronunce *Nykanen c. Finlandia* (20 maggio 2014), *Lucky Dev c. Svezia* (27 novembre 2014) e *Kiiveri c. Finlandia* (10 febbraio 2015), particolarmente rilevanti, in quanto relative alla materia tributaria.

Nella sentenza *Nykanen c. Finlandia*¹⁰², la quarta sezione della Corte EDU è stata chiamata a pronunciarsi nuovamente in materia di *ne bis in idem* per mezzo del ricorso presentato da Mikko Tapani Nykänen, il quale era stato accusato di aver ricevuto, nel 2003, in modo occulto, dividendi pari a 33.000 euro, e, pertanto, si era visto irrogare, nel 2005, dalle autorità fiscali finlandesi una sanzione amministrativa pecuniaria (“sovrattassa”) di 1.700 euro e, nel 2008, era stato sottoposto, sulla base del medesimo fatto, a procedimento penale per frode fiscale e condannato a dieci mesi di reclusione e al pagamento di 12.420 euro di multa.

La Corte EDU si è interrogata, in primo luogo, sulla natura (sostanzialmente penale) della sovrattassa irrogata al ricorrente all'esito del primo dei due procedimenti. Facendo applicazione dei criteri Engel (e sulla base del proprio precedente *Jussila c.*

¹⁰² Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, *Nykanen c. Finlandia*, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Finlandia del 2006¹⁰³), la Corte EDU ha ravvisato nella sovrattassa una vera e propria pena, in quanto «*The tax surcharges were imposed by general legal provisions applying to taxpayers generally. Further, under Finnish law, the tax surcharges were not intended as pecuniary compensation for damage but as a punishment to deter re-offending. The surcharges were thus imposed by a rule the purpose of which was deterrent and punitive*».

Premessa la natura sostanzialmente penale di entrambi i procedimenti e di entrambe le sanzioni irrogate nei confronti del ricorrente, la Corte EDU si è poi interrogata in merito alla sussistenza del presupposto di operatività del divieto di *bis in idem*, costituito dall'identità del fatto alla base della duplicazione procedimentale e sanzionatoria alla quale era stato sottoposto Nykänen. Dopo aver evidenziato che le parti concordavano in merito all'identità dei fatti alla base dei due procedimenti, la Corte EDU ha confermato tale assunto, precisando che il fatto in questione consisteva nell'omessa dichiarazione dei redditi da parte del ricorrente e specificando, altresì, che i procedimenti concernevano il medesimo periodo d'imposta e la medesima somma di denaro sottratta a tassazione.

Inoltre, la Corte EDU ha richiamato la tesi espressa in alcuni precedenti¹⁰⁴, secondo i quali, ove diverse sanzioni relative al medesimo fatto siano imposte ai medesimi soggetti da autorità distinte e in procedimenti differenti e questi ultimi siano avvinti da una «*sufficiently*

¹⁰³ Corte EDU, Grande Camera, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, in www.iusexplorer.it.

¹⁰⁴ Il riferimento è alla tesi della compatibilità con l'art. 4, prot. 7, CEDU della duplicazione di procedimenti avvinti da una "*close connection in substance and in time*" di cui a Corte EDU, *R.T. v. Svizzera*, no. 31982/96, 30 maggio 2000 e Corte EDU, *Nilsson c. Svezia*, no. 73661/01, 13 dicembre 2005. Il principio sarà alla base del *revirement* della giurisprudenza di Strasburgo di cui alla sentenza A e B c. Norvegia.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

*close connection, [...] in substance and in time»¹⁰⁵, l'art. 4 protocollo 7 CEDU non potrebbe dirsi violato, non essendo possibile sostenere in tal caso che i soggetti interessati siano stati «*tried or punished again for an offence for which they had already been finally convicted in breach of Article 4 § 1 of Protocol No. 7 to the Convention and that there was thus no repetition of the proceedings*». Nel caso di specie, la Corte EDU ha escluso che i procedimenti (sostanzialmente) penali ai quali era stato sottoposto il ricorrente fossero avvinti da una stretta connessione sostanziale e temporale, essendosi svolti, conformemente alla normativa finlandese, in modo del tutto autonomo e indipendente l'uno dall'altro e senza che le autorità rispettivamente “responsabili” interagissero in alcun modo, anche (e soprattutto) in sede di determinazione della sanzione.¹⁰⁶ La Corte ha, dunque, ritenuto violato l'art. 4 del protocollo 7 CEDU, pervenendo, infine, alla condanna della Finlandia.*

Nel caso *Lucky Dev c. Svezia*¹⁰⁷, la Corte EDU è tornata a pronunciarsi in tema di *ne bis in idem* e illeciti tributari. In particolare, nel caso di specie, la ricorrente, *Lucky Dev*, lamentava la violazione dell'art. 4 protocollo 7 CEDU, in quanto, nel 2004, era stata condannata dall'Agenzia delle entrate svedese – secondo la quale la stessa, nel 2002, aveva omesso di dichiarare redditi per circa 83.000 euro e di versare l'IVA per circa 41.000 euro – a pagare, rispettivamente, una sovrattassa del 40 % e del 20 % e,

¹⁰⁵ Corte EDU, Sez. IV, *Nykanen c. Finlandia*, 20 maggio 2014, cit.

¹⁰⁶ La Corte evidenzia che «*both sets of proceedings follow their own separate course and become final independently from each other. Moreover, neither of the sanctions is taken into consideration by the other court or authority in determining the severity of the sanction, nor is there any other interaction between the relevant authorities*».

¹⁰⁷ Corte EDU, Sez. V, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, cit. Per un commento: DOVA M., *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in *Dir. pen. cont.*, 11 dicembre 2014.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sulla base del medesimo fatto, nel 2005, era stata sottoposta a procedimento penale e condannata, all'esito dello stesso, (sebbene con pena condizionalmente sospesa alla prestazione di 160 ore di lavoro di pubblica utilità) per non aver tenuto correttamente le scritture contabili (venendo, invece, assolta in relazione al reato di frode fiscale derivante dalla mancata dichiarazione dei propri redditi e dall'evasione dell'IVA). Entrambi i procedimenti, amministrativo e penale, divenivano definitivi nel 2009.

Prendendo le mosse dal caso *Grande Stevens c. Italia*, e analogamente al caso *Nykänen*, la Corte ha richiamato l'orientamento fondato sul principio della *sufficiently close connection in substance and in time* quale criterio di esclusione della violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, escludendone l'operatività nel caso concreto (in quanto «*both sets of proceedings followed their own separate course and they became final at different times. Moreover, the Supreme Administrative Court did not take into account the fact that the applicant had been acquitted of the tax offence when it refused leave to appeal and thereby made the imposition of tax surcharges final*») e condannando, di conseguenza, la Svezia per violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU.

Anche alla base del caso *Kiiveri c. Finlandia*¹⁰⁸ vi è l'instaurazione di un doppio procedimento, uno amministrativo-tributario e uno penale-tributario, nei confronti del ricorrente, Timo Veikko Kiiveri, socio di maggioranza e amministratore di una società, accusato di aver dichiarato infedelmente i redditi societari e, di conseguenza, di aver omesso di versare le imposte dovute negli anni 2002, 2003, 2005 e 2006. Pertanto, nel 2008, il ricorrente veniva

¹⁰⁸ Corte EDU, Sez. IV, *Kiiveri c. Finlandia*, 10 febbraio 2015, cit. In tema: DOVA M., *Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*, in *Dir. pen. cont.*, 27 marzo 2015.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

condannato al pagamento di una sanzione amministrativa pecuniaria (sovrattassa) e, nel 2009, all'esito di un processo penale per frode fiscale, era condannato a tre anni di reclusione e al pagamento di una multa di oltre 685 mila euro.

Anche nella pronuncia in questione la Corte EDU ha preso in esame, dapprima, la natura sostanzialmente penale della sanzione amministrativa e, in seguito, la sussistenza dei presupposti dell'*idem factum* e di una "*final decision*", nonché di una duplicazione di procedimenti, non strettamente connessi *in substance and in time*. Analogamente ai precedenti *Nykänen* e *Lucky Dev* la Corte EDU ha ritenuto che la duplicazione di procedimenti e sanzioni sostanzialmente penali, prevista dall'ordinamento finlandese, violasse il principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 4 del protocollo 7 CEDU.

Invero, il criterio della "*close connection in substance and time*" – trascurato in *Grande Stevens* e solo timidamente richiamato nelle successive pronunce *Nykänen*, *Lucky Dev* e *Kiiveri* (e, ancor prima, nelle sentenze alla base delle stesse, ovverosia: R.T. c. Svizzera, del 2000, e *Nilsson* c. Svezia, del 2005) – è, invece, divenuto, a partire dalla pronuncia A e B c. Norvegia, del 15 novembre 2016, il criterio-guida per tracciare la linea di confine tra ordinamenti rispettosi del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 4, prot. 7, CEDU e ordinamenti in contrasto con quest'ultimo.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Come rileva VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 18 novembre 2016, in A e B c. Norvegia, la «Corte evidenzia anzitutto come dal proprio *case law* emerge pacificamente l'applicabilità, in linea di principio, della garanzia convenzionale anche ai casi di procedimenti paralleli per il medesimo fatto, una volta che uno di essi si concluda con un provvedimento definitivo», precisando poi che «in alcuni casi la Corte aveva, tuttavia, fatto riferimento alla mancanza di una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" tra i due procedimenti, come requisito ulteriore

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Con la sentenza *A e B c. Norvegia*¹¹⁰, la Corte EDU, pur confermando i principali argomenti del precedente *Grande Stevens*, ha “sfumato”, in un certo senso, la portata del principio ivi sancito, abbandonando un'interpretazione prettamente processuale dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU in favore di un'interpretazione sostanziale dello stesso, così confermando la fondatezza dei timori espressi da autorevole dottrina (quando il relativo giudizio era ancora solo pendente) con il noto brocardo *habent sua sidera lites*¹¹¹.

In particolare, come poc'anzi anticipato, quella *close connection*

per l'accertamento della violazione» e, in particolare che tale ulteriore requisito era stato evocato in difesa del doppio binario procedimentale e sanzionatorio previsto in materia tributaria negli ordinamenti svedese e finlandese e che, tuttavia, in tali casi «la Corte aveva negato che tra i due procedimenti paralleli (penale e amministrativo-tributario) intercorresse alcuna particolare connessione, con il risultato che la violazione del *ne bis in idem* convenzionale era stata comunque riconosciuta». CONSULICH F., *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, cit., 953 sottolinea che «la portata innovativa della sentenza *A e B vs Norvegia* risiede nella più compiuta teorizzazione del parametro della “*sufficiently close connection in substance and time*” tra i procedimenti “sostanzialmente” penali, mediante l'enucleazione [di] indici analitici e sintomatici della connessione sostanziale e temporale».

¹¹⁰ Corte EDU, Grande camera, *A e B c. Norvegia*, 15 novembre 2016, cit.

¹¹¹ Il riferimento è a VIGANÒ F. *A never-ending story? Alla Corte di giustizia dell'Unione europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 17 ottobre 2016, il quale segnalava che «la giurisprudenza della Corte EDU in materia di *ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio è attualmente posta in discussione in un caso, *A e B c. Norvegia*, che dovrebbe essere presto deciso dalla Grande Camera, e che potrebbe determinare, ove fossero accolte le difese del governo norvegese e di vari altri governi costituitisi in suo appoggio, un vero e proprio *revirement* di quella giurisprudenza». Trattasi di riflessioni poi riprese e confermate dal medesimo Autore in VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, cit., ove si evidenzia che «il *caveat* non era infondato: perché, a dispetto di una catena di precedenti in senso contrario, la Grande Camera afferma ora – in chiusura di un procedimento in cui erano intervenuti, a sostegno del governo resistente, altri sei Stati vincolati dal Prot. 7 CEDU (Bulgaria, Repubblica Ceca, Grecia, Francia, Moldavia e Svizzera), e con il solo dissenso del giudice Pinto de Albuquerque – che non viola il *ne bis in idem* convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30% dell'imposta evasa), purché sussista tra i due procedimenti una “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

in substance and time, che non aveva avuto spazio in *Grande Stevens* e che aveva fatto la sua comparsa, sebbene relegata a un ruolo del tutto marginale, (tra l'altro) nelle pronunce *Nykänen*, *Lucky Dev* e *Kiiveri*, diviene, a partire da A e B c. Norvegia, il principale μέτρον di verifica della sussistenza di un'effettiva duplicazione procedimentale e, conseguentemente, di valutazione del rispetto del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 4 del protocollo 7 CEDU, portando la dottrina ad elaborare una distinzione tra una *editio maior* del principio del *ne bis in idem*, ravvisabile nella pronuncia *Grande Stevens*, e una *editio minor* del medesimo principio, inaugurata da A e B c. Norvegia e attualmente prevalente.¹¹²

In A e B c. Norvegia, la Corte EDU era chiamata a pronunciarsi su di un'ipotesi di *ne bis in idem* in materia tributaria.

Nello specifico, A, accusato di non aver dichiarato al Fisco la somma di 360.000 euro ricavata da transazioni all'estero, nell'ottobre 2008, veniva rinviato a giudizio per il reato di frode fiscale e, nel novembre dello stesso anno, veniva condannato dall'Amministrazione finanziaria norvegese al pagamento di una sanzione pecuniaria pari al 30 % dell'importo dallo stesso non dichiarato. Dopo aver definito la propria posizione con il Fisco, pagando la somma dovuta, all'esito del processo penale, nel marzo 2009, A veniva condannato a un anno di reclusione (pena determinata, come affermato dal giudice di primo grado, tenendo in considerazione la sanzione tributaria irrogata all'imputato e dallo stesso prontamente versata). A deduceva, quindi, di essere stato vittima di una violazione del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 4 del protocollo 7 CEDU

¹¹² CONSULICH F., *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, cit., 952-953.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sia in sede di appello sia in sede di ricorso dinanzi alla Corte suprema norvegese. L'esperimento dei rispettivi mezzi di impugnazione si rilevava, tuttavia, infruttuoso. In particolare, la Corte suprema, pur riconoscendo l'esistenza di un *idem factum* alla base dei due procedimenti – di cui il primo, quello amministrativo, divenuto definitivo quando il procedimento penale era in corso – e pur attribuendo natura sostanzialmente penale alla sovrattassa irrogata al ricorrente, affermava che «il divieto di cui all'art. 4 prot. 7 CEDU varrebbe in maniera assoluta rispetto a procedimenti consecutivi per lo stesso fatto (e cioè in quelle situazioni in cui il secondo procedimento venga avviato dopo la conclusione del primo), mentre andrebbe declinato in maniera meno stringente nell'ipotesi in cui i due procedimenti siano paralleli, come nel caso di specie», precisando, infine, che «tra i due procedimenti (tributario e penale) esistesse nel caso di specie una “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta” (*sufficient connection in substance and time*) da far sì che le due sanzioni potessero essere considerate come parti di un'unica reazione sanzionatoria apprestata dall'ordinamento contro l'illecito rappresentato dall'evasione fiscale, e non come due distinti processi per il medesimo fatto»¹¹³. Nel 2010, la condanna penale diveniva, dunque, definitiva.

Anche il secondo ricorrente, B, accusato di non aver dichiarato profitti derivanti da transazioni estere per circa 500.000 euro e coinvolto nella medesima indagine che aveva portato alla condanna di A per il reato di frode fiscale, nell'ottobre 2008, si vedeva irrogare dall'Amministrazione finanziaria norvegese una sanzione amministrativa pecuniaria, *sub specie* di sovrattassa pari al 30 % del

¹¹³ Questa la ricostruzione di VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

quantum evaso. B pagava prontamente la sanzione, così determinando la chiusura del relativo procedimento amministrativo nel dicembre 2008. Tuttavia, come A, anche B veniva rinviato a giudizio per il reato di frode fiscale e condannato, nel novembre 2009, ad un anno di reclusione (anche in tal caso il giudice di primo grado determinava la pena tenendo conto della sanzione tributaria precedentemente irrogata all'imputato e dallo stesso prontamente versata). La tesi di B, volta a far valere la violazione del divieto del *bis in idem* non trovava terreno fertile né dinanzi alla Corte d'appello, adita dall'imputato, né dinanzi alla Corte suprema norvegese, sicché anche la sentenza di condanna emanata nei suoi confronti diveniva definitiva.

Questo *l'iter* che portava A e B a ricorrere alla Corte EDU, lamentando una violazione dell'art. 4, prot. 7, CEDU e che determinava, dato il particolare rilievo delle questioni dedotte dalle parti, l'assegnazione del caso alla Grande Camera della Corte di Strasburgo.

Le doglianze dei ricorrenti non hanno trovato, però, accoglimento neppure in sede sovranazionale: la Corte EDU, restringendo l'ambito di applicazione dell'art. 4, prot. 7, CEDU, ha, infatti, escluso (con la sola opinione dissenziente del Giudice Pinto de Albuquerque) la configurabilità di una violazione dell'art. 4, prot. 7, CEDU.

Poiché tale pronuncia costituisce il punto di riferimento dell'attuale (ormai consolidata) giurisprudenza sovranazionale e nazionale in tema di *ne bis in idem*, è opportuno soffermarsi su alcune considerazioni.

Ebbene, in primo luogo, si rileva che, in tale pronuncia, la

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Corte di Strasburgo si è conformata al proprio precedente orientamento sia quanto alla dimensione storica, e non legale, dell'*idem* sia rispetto alla concezione sostanziale, e non meramente formale, della “materia penale”: difatti, da un lato, ha ravvisato la base della duplicazione procedimentale e sanzionatoria in un medesimo fatto-storico, individuato nell'omessa dichiarazione dei redditi e, dall'altro lato, ha riconosciuto carattere penale alle sanzioni amministrative (aventi natura di “sovratasse”) irrogate ai ricorrenti.

Nella pronuncia in esame, la Corte ha, invece, preso le distanze dalla propria, precedente giurisprudenza, optando per una espressa distinzione tra procedimenti consecutivi e procedimenti paralleli e affermando che mentre, nei procedimenti consecutivi, il principio del *ne bis in idem* dovrebbe trovare generale applicazione, nei procedimenti paralleli, tale principio avrebbe carattere non già di regola, bensì di eccezione,¹¹⁴ dovendosi escludere l'operatività ogniqualvolta sussista «un meccanismo in grado di unificare, in qualche stadio della procedura, i due procedimenti sanzionatori, in modo tale da garantire l'irrogazione delle differenti sanzioni da parte di un'unica autorità e nell'ambito di un unico processo»¹¹⁵ o, meglio, qualora i procedimenti siano avvinti da una *sufficiently close connection in substance and in time*¹¹⁶. In relazione a tale seconda ipotesi, la Corte EDU ha individuato

¹¹⁴ PERRONE A., *Il criterio della “sufficiently close connection” ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, 1131.

¹¹⁵ Così VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, cit., il quale riprende la sentenza A e B c. Norvegia, nella parte (§130) in cui afferma che «*in relation to matters subject to repression under both criminal and administrative law, the surest manner of ensuring compliance with Article 4 of Protocol No. 7 is the provision, at some appropriate stage, of a single-track procedure enabling the parallel strands of legal regulation of the activity concerned to be brought together, so that the different needs of society in responding to the offence can be addressed within the framework of a single process*».

¹¹⁶ «*Un lien matériel et temporel suffisamment étroit*», nella versione francese. La Corte (§130) evidenzia che «*Article 4 of Protocol No. 7 does not exclude the conduct of dual proceedings, even to their term, provided that certain conditions are fulfilled*».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

le condizioni (i cosiddetti “*material factors*”) al ricorrere delle quali tale connessione tra procedimenti dovrebbe ritenersi sussistente, con conseguente esclusione della violazione del principio del *ne bis in idem* di cui all’art. 4, prot. 7, CEDU.

Con particolare riguardo alla connessione “*in substance*”, secondo la Corte, perché essa possa dirsi sussistente, è necessario verificare «se i procedimenti previsti per la violazione abbiano scopi differenti, e abbiano ad oggetto – non solo in astratto ma anche in concreto – profili diversi della medesima condotta antisociale; se la duplicità dei procedimenti sia una conseguenza prevedibile della condotta; se i due procedimenti siano condotti in modo da evitare “per quanto possibile” ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, in particolare attraverso una “adeguata interazione tra le varie autorità competenti in modo da far sì che l’accertamento dei fatti in un procedimento sia utilizzato altresì nell’altro procedimento”; e, infine, se la sanzione imposta nel procedimento che si concluda per primo sia tenuta in considerazione nell’altro procedimento, in modo che venga in ogni caso rispettata l’esigenza di una proporzionalità complessiva della pena»¹¹⁷.

Perché sussista, poi, una (parimenti necessaria) stretta

*In particular, for the Court to be satisfied that there is no duplication of trial or punishment (bis) as proscribed by Article 4 of Protocol No. 7, the respondent State must demonstrate convincingly that the dual proceedings in question have been “sufficiently closely connected in substance and in time”. In other words, it must be shown that they have been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole. This implies not only that the purposes pursued and the means used to achieve them should in essence be complementary and linked in time, but also that the possible consequences of organising the legal treatment of the conduct concerned in such a manner should be proportionate and foreseeable for the persons affected». In tema: DORIGO S., *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 6, 478.*

¹¹⁷ Così VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, cit., richiamando i criteri di cui al § 132 della sentenza A e B c. Norvegia.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

connessione temporale tra procedimenti, la Corte EDU ha ritenuto rilevante non solo la durata complessiva degli stessi, ma anche il relativo sviluppo¹¹⁸: in particolare, secondo la Corte, non è indispensabile che i procedimenti abbiano svolgimento perfettamente parallelo, ovverosia che inizino e si concludano contestualmente, essendo, invece, “sufficiente” che il relativo svolgimento non assoggetti il singolo ad una perdurante incertezza.¹¹⁹

Riprendendo le parole dei giudici di Strasburgo: *«for the Court to be satisfied that there is no duplication of trial or punishment (bis) as proscribed by Article 4 of Protocol No. 7, the respondent State must demonstrate convincingly that the dual proceedings in question have been “sufficiently closely connected in substance and in time”. In other words, it must be shown that they have been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole. This implies not only that the purposes pursued and the means used to achieve them should in essence be complementary and linked in time, but also that the possible consequences of organising the legal treatment of the conduct concerned in such a manner should be proportionate and foreseeable*

¹¹⁸ DEAGLIO L., *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, cit., 1439.

¹¹⁹ Secondo il § 134 della sentenza A e B c. Norvegia, *«where the connection in substance is sufficiently strong, the requirement of a connection in time nonetheless remains and must be satisfied. This does not mean, however, that the two sets of proceedings have to be conducted simultaneously from beginning to end. It should be open to States to opt for conducting the proceedings progressively in instances where doing so is motivated by interests of efficiency and the proper administration of justice, pursued for different social purposes, and has not caused the applicant to suffer disproportionate prejudice. However, as indicated above, the connection in time must always be present. Thus, the connection in time must be sufficiently close to protect the individual from being subjected to uncertainty and delay and from proceedings becoming protracted over time [...], even where the relevant national system provides for an “integrated” scheme separating administrative and criminal components. The weaker the connection in time the greater the burden on the State to explain and justify any such delay as may be attributable to its conduct of the proceedings».*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

for the persons affected»¹²⁰.

In applicazione dei *material factors*, nel caso alla base del ricorso di A e B, la Corte EDU, accertati tanto l'*idem factum* quanto la natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie irrogate ai ricorrenti, ha, infine, ritenuto configurabile una stretta connessione sostanziale e temporale tra i due procedimenti (il procedimento formalmente e sostanzialmente penale e il procedimento formalmente amministrativo e sostanzialmente penale) ai quali erano stati sottoposti i ricorrenti: richiamando i propri precedenti in merito alla natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie e alla identificazione di un *idem factum*, quale base della duplicazione procedimentale e sanzionatoria, la Corte EDU ha, infine, escluso la configurabilità di una violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, in ragione dell'esito positivo del *test della close connection in substance and in time*. Secondo i giudici di Strasburgo, il procedimento amministrativo e il procedimento penale, ai quali i ricorrenti erano stati sottoposti, non solo perseguivano scopi differenti, ma erano anche volti a sanzionare aspetti diversi del medesimo fatto e risultavano caratterizzati da una notevole integrazione probatoria; inoltre, la duplicazione procedimentale per il fatto addebitato ad A e B era prevedibile e aveva comportato, comunque, l'irrogazione di una sanzione complessivamente proporzionata alla gravità del fatto, avendo il giudice penale determinato la pena tenendo conto della sanzione amministrativa previamente irrogata ai ricorrenti. Infine, i due procedimenti dovevano ritenersi avvinti da una stretta connessione temporale, essendosi svolti, per lo più, parallelamente.

Il cuore della pronuncia A e B c. Norvegia, come

¹²⁰ Corte EDU, Grande camera, A e B c. Norvegia, 15 novembre 2016, cit., § 130.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

puntualmente descritto dalla Corte costituzionale, è ravvisabile nel passaggio «dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata»¹²¹.

Particolarmente interessanti le critiche formulate – tanto in relazione ai *material factors* “selezionati” dalla maggioranza quanto rispetto all'applicazione degli stessi al caso concreto – dal Giudice Pinto de Albuquerque nella *dissenting opinion* riportata in calce alla sentenza A e B c. Norvegia (sostanzialmente condivise dalla dottrina italiana¹²²).

A suscitare perplessità è, in primo luogo (e soprattutto), la tesi sostenuta dalla Corte EDU, secondo la quale i procedimenti, instaurati e conclusi nei confronti dei ricorrenti, oltre ad avere ad oggetto aspetti diversi della medesima condotta antisociale, perseguivano scopi differenti. In particolare, la Corte è pervenuta a tale conclusione attribuendo alla sanzione penale funzione punitiva e alle sovrattasse funzione per lo più compensatoria, così avvicinandosi pericolosamente al crinale di un'incoerenza sistematica (che non è sfuggita al Giudice Pinto de Albuquerque, prima, e ad attenta dottrina, poi). Invero, l'attribuzione di natura compensatoria alla sanzione tributaria¹²³ non

¹²¹ Corte cost., 24 gennaio 2018 (dep. 2 marzo 2018), n. 43, in www.cortecostituzionale.it.

¹²² VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, cit.; TRIPODI A. F., *Corte europea dei diritti dell'uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?*, cit., (in particolare) 83-84.

¹²³ *Dissenting opinion* in calce alla sentenza A e B c. Norvegia della Corte EDU (§ 53).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

solo pare in contrasto con la precedente giurisprudenza della Corte EDU, ma comporta anche l'inapplicabilità dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, impedendo di ricondurre alla "materia penale", sulla base dei criteri Engel, il procedimento e la sanzione tributari.¹²⁴ «Insomma, se la sanzione amministrativa tende a perdere la sua connotazione di afflittività, per assumere veste risarcitorio/patrimoniale, fatalmente si elimina il c.d. *bis*, perché non vi è più concorso fra sanzione penale e sanzione sostanzialmente penale. La Grande Camera, allora, avrebbe dovuto riconoscere che l'art. 4, prot. 7, CEDU non si applica perché non ricorre uno dei c.d. *Engel criteria* (quello della severità della sanzione) e cioè quegli elementi che tradizionalmente attribuiscono carattere sostanzialmente penale alla sanzione amministrativa»¹²⁵.

Come le conclusioni della Corte in merito al primo criterio, anche gli approdi inerenti al secondo, ovverosia alla prevedibilità, da parte di A e B, della duplicazione procedimentale e sanzionatoria, sono oggetto di osservazioni critiche da parte del Giudice dissenziente, il quale ha evidenziato, tra l'altro, che, in virtù delle cosiddette "*Guidelines Camilleri*"¹²⁶, si poteva presumere che lo Stato norvegese non considerasse più il doppio

¹²⁴ TRIPODI A.F., *Corte europea dei diritti dell'uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?*, cit., 83.

¹²⁵ PERRONE A., *Il criterio della "sufficiently close connection" ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, cit., 1142. E, ancora, «o si ammette che le sanzioni amministrative tributarie sono afflittive nella misura in cui esse perseguono una funzione retributiva, o, se si esclude quest'ultima funzione, si deve giocoforza escludere il carattere afflittivo di tali sanzioni [...] ma si dovrà conseguentemente disconoscere il carattere sostanzialmente penale delle stesse e, con esso, la stessa sussistenza del *bis* sanzionatorio» (così ancora PERRONE A., *Il criterio della "sufficiently close connection" ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, cit., 1144).

¹²⁶ Corte EDU, Sez. IV, 22 gennaio 2013, *Camilleri v. Malta*, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

binario procedimentale e sanzionatorio nazionale in materia di illeciti tributari compatibile la Convenzione e che, pertanto, esso non potesse più trovare applicazione concreta.¹²⁷

Le perplessità connesse al terzo criterio di determinazione di una *close connection in substance* tra procedimenti, inerente a interazioni e integrazioni probatorie, derivano per lo più dalla scelta della Corte EDU di delinearlo come una mera raccomandazione *de jure condendo* per i legislatori degli Stati membri, esortati (“*as far as possible*”) a evitare duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove. In relazione a tale criterio si è osservato, in senso critico, da un lato, che la riconducibilità dell’interazione e dell’integrazione probatorie a meri “*non-binding dicta*” rimette, di fatto, alla discrezionalità degli Stati la tutela di un diritto individuale fondamentale¹²⁸ e, dall’altro lato, che (in Norvegia, come in Italia) «i criteri di valutazione della prova dei due procedimenti sono intrinsecamente distinti, ispirandosi, quello penale, al più rigoroso *al di là di ogni ragionevole dubbio*»¹²⁹.

Anche il quarto criterio – inerente alla compensazione tra le sanzioni e ritenuto, nel caso di specie, configurabile dalla Corte EDU –

¹²⁷ Come evincibile dal § 59 della *Dissenting opinion* in calce alla sentenza A e B c. Norvegia della Corte EDU, «*the discretion left by the Guidelines is impermissible in the light of Camilleri. This discretion raises an issue of legal uncertainty. The Guidelines created an expectation that the State no longer considered the Norwegian two-track system for the punishment of tax fraud lawful or in compliance with the Convention, and therefore the public prosecuting authorities had a legal obligation to appeal against convictions and, prior to their delivery, to drop the charges. The decision of the public prosecuting authorities to proceed differently in the applicants' cases was not foreseeable*».

¹²⁸ *Dissenting opinion* in calce alla sentenza A e B c. Norvegia della Corte EDU (§ 61).

¹²⁹ TRIPODI A. F., *Corte europea dei diritti dell'uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?*, cit., 83. In tema anche: PERRONE A., *Il criterio della “sufficiently close connection” ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, cit., 1147-1148.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

è attinto da alcune osservazioni da parte del Giudice dissenziente: ad essere oggetto di critiche è, tra l'altro, la scelta della Corte EDU di affidare al criterio della compensazione tra sanzione penale e sanzione amministrativa la funzione di assicurare la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo rispetto alla gravità del fatto commesso, non prendendo in esame altre, pure efficaci, opzioni come, ad esempio, quella della sospensione di un procedimento in pendenza dell'altro o dell'applicazione del principio di specialità o, ancora, della fissazione di un ammontare massimo della sanzione complessiva.¹³⁰

Infine, affrontando il tema della connessione temporale tra procedimenti, il giudice Pinto de Albuquerque, richiamando precedenti della Corte, evidenzia l'arbitrarietà dei criteri di volta in volta utilizzati dalla stessa per affermarne o negarne la sussistenza, concludendo, incisivamente, nel senso che *«the ne bis in idem guarantee becomes flexible, having a narrower scope when the defendant exercises her or his own procedural rights and a wider scope when he or she does not. The punitive mindset of the majority could not be more eloquently shown»*.

Come rilevato, il *test della sufficiently close connection in substance and time* era timidamente comparso nella giurisprudenza della Corte EDU ben prima della sentenza A e B c. Norvegia, ma è solo con tale pronuncia che esso ha assunto un ruolo-chiave, ai fini dell'applicabilità dell'art. 4, prot. 7, CEDU. Tale *revirement* giurisprudenziale ha trovato, difatti, deciso consolidamento nelle successive pronunce della Corte di

¹³⁰ *Dissenting opinion* in calce alla sentenza A e B c. Norvegia della Corte EDU (§ 65).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Strasburgo. Tra le più significative, si ricordano le sentenze *Jóhannesson c. Islanda*¹³¹, *Bjarni Armannsson c. Islanda*¹³², *Nodet c. Francia*¹³³, nonché *Velkov c. Bulgaria*¹³⁴.

Alla base della pronuncia *Jóhannesson c. Islanda*, del 2017, vi è il ricorso, per violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, presentato da due persone fisiche, accusate di aver dichiarato infedelmente i propri redditi e, pertanto, sanzionate, nel 2004 e nel 2005, dall'Amministrazione fiscale islandese con irrogazione di sovrattasse pari al 25% dei tributi evasi, nonché rinviate a giudizio, nel 2008, per diversi reati fiscali e per questi condannate, nel 2011 (con sentenza confermata dalla Corte suprema islandese), all'esito di un complesso *iter* processuale penale.

La Corte EDU, come nel precedente A e B c. Norvegia, dapprima, ha sancito la natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie irrogate ai ricorrenti (*sub specie* di sovrattasse) e, in seguito, ha individuato un *idem factum* alla base del procedimento penale e del procedimento amministrativo. Facendo poi applicazione del *test* della *sufficiently close connection in substance and time*, la Corte è pervenuta a una soluzione del caso opposta rispetto a quella della sentenza A e B c. Norvegia, ravvisando una violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, in quanto le modalità di raccolta e valutazione delle prove nei

¹³¹ Corte EDU, Sez. I, 18 maggio 2017, *Jóhannesson e a. c. Islanda*, in www.iusexplorer.it. Per un commento: VIGANÒ F., *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 5, 392 ss.

¹³² Corte EDU, Sez. II, 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, in www.iusexplorer.it. Per un commento: GALLUCCIO A., *Non solo proporzione della pena: la Corte EDU ancora sul bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 7 maggio 2019.

¹³³ Corte EDU, Sez. V, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*, in www.iuexplorer.it. Per un commento: SCOLETTA M., *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte EDU sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell'ordinamento italiano)*, in *Dir. pen. cont.*, 17 giugno 2019.

¹³⁴ Corte EDU, Sez. IV, 21 luglio 2020, *Velkov c. Bulgaria*, in www.iusexplorer.it. Per un commento: CANESCHI G., *Ne bis in idem: una garanzia ancora in cerca d'identità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 4, 2107 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

due procedimenti, come anche il collegamento temporale degli stessi, non consentivano di considerarli come «parti di un unico procedimento sanzionatorio integrato»¹³⁵: infatti, a differenza di quanto accertato nel caso A e B c. Norvegia, da un lato, non vi era stata un'effettiva interazione probatoria tra i due procedimenti e, dall'altro lato, questi ultimi avevano avuto svolgimento contestuale per un periodo di tempo estremamente ridotto, costringendo ad uno stato di profonda incertezza i ricorrenti per quasi dieci anni.

Nella sentenza *Jóhannesson c. Islanda*, la Corte EDU ha fatto applicazione dei medesimi principi elaborati in A e B c. Norvegia, effettuando, però, una più precisa (*recte*: esplicita) perimetrazione della *close connection in substance and time*: da tale pronuncia si evince, infatti, che, perché quest'ultima possa dirsi sussistente, i criteri elaborati in A e B c. Norvegia dovrebbero sussistere cumulativamente, a nulla rilevando la configurabilità solo di alcuni di essi ai fini dell'esclusione della violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, in caso di doppio binario procedimentale e sanzionatorio.¹³⁶ Sulla base di tali considerazioni la Corte EDU ha ritenuto che tanto la assai limitata sovrapposizione nel tempo dei due procedimenti quanto la sostanziale mancanza di un effettivo coordinamento in punto di raccolta e valutazione delle prove nei procedimenti stessi non consentissero di ravvisare «quella connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta necessaria per rendere la presenza di un doppio binario

¹³⁵ VIGANÒ F., *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, cit., 393.

¹³⁶ DEAGLIO L., *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, cit., 1438.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sanzionatorio compatibile con il diritto al *ne bis in idem*»¹³⁷.

Facendo applicazione dei principi di cui al caso A e B c. Norvegia, così come (più) chiaramente delineati in *Jóhannesson c. Islanda*, la Corte EDU ha ravvisato una violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU anche nel caso *Bjarni Armannsson c. Islanda* del 2019, ove il ricorrente lamentava di essere stato vittima di una violazione del divieto di *bis in idem*, in quanto, sulla base di un medesimo fatto, consistente nell'omessa dichiarazione del profitto ricavato dalla vendita di alcune azioni, dapprima, nel 2012, all'esito di un procedimento amministrativo, era stato sanzionato con una sovrattassa pari al 25 % dell'imposta evasa e, in seguito, nel 2014, all'esito di un processo penale, era stato condannato a sei mesi di reclusione e al pagamento di una multa di circa 241 mila euro, determinata dal giudice tenendo conto della sanzione amministrativa.

Premesse la natura penale della sovrattassa e la coincidenza dei fatti alla base del doppio binario procedimentale e sanzionatorio instaurato nei confronti del ricorrente, la Corte EDU, facendo applicazione del *test* della *sufficiently close connection in substance and time*, ha ritenuto nuovamente che, in ragione della sostanziale autonomia – quanto alla raccolta e alla valutazione delle prove – caratterizzante il procedimento amministrativo e il procedimento penale, nonché del mancato coordinamento degli stessi sul piano temporale, l'Islanda fosse incorsa nella violazione dell'art. 4, prot. 7, CEDU.

Similmente, nel caso *Nodet c. Francia*, di poco successivo, la Corte EDU ha affermato la contrarietà all'art. 4 del protocollo 7 CEDU del doppio binario procedimentale e sanzionatorio previsto

¹³⁷ VIGANÒ F., *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, cit., 394.

nell'ordinamento francese in materia di abusi di mercato. Nello specifico, il ricorrente, un analista finanziario, era stato accusato di aver commesso, nel 2006, alcuni fatti di manipolazione del mercato attraverso operazioni di *trading* ed era stato, pertanto, sottoposto a procedimento amministrativo da parte dell'*Autorité des marchés financiers* (AMF) e a procedimento penale, essendo, infine, destinatario, nel 2007, di una sanzione amministrativa pari a 250 mila euro – divenuta definitiva nel 2009 – e, nel 2009, di una condanna – divenuta definitiva nel 2014 – a otto mesi di reclusione (ridotti a tre in appello). Anche in tal caso la Corte EDU ha ravvisato una violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, in ragione dell'assenza di uno stretto legame probatorio e temporale tra i due procedimenti, nonché di una complementarità degli scopi dagli stessi perseguiti (sanzionando essi il medesimo fatto, al fine di tutelare lo stesso bene giuridico).

Infine, certamente rilevante è la recente sentenza *Velkov c. Bulgaria*¹³⁸ con la quale la Corte EDU è tornata a pronunciarsi in tema di *ne bis in idem*, in un caso connesso a violenti scontri tra tifoserie, avvenuti in occasione di una partita di calcio, ai quali il ricorrente aveva partecipato attivamente, venendo, pertanto, sottoposto, dapprima, a procedimento amministrativo e, in seguito, a procedimento penale per disturbo dell'ordine pubblico ed essendo sanzionato in entrambe le sedi procedimentali.

Anche nel caso in esame la Corte EDU ha riscontrato il fallimento del *test della sufficiently close connection in substance and in time* e, di conseguenza, una violazione dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU, ritenendo che procedimento amministrativo e procedimento penale fossero strettamente connessi sul piano

¹³⁸ Corte EDU, Sez. IV, 21 luglio 2020, *Velkov c. Bulgaria*, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

temporale, ma non anche sul piano sostanziale, in quanto non solo il giudice penale non aveva tenuto in considerazione la ricostruzione dei fatti avvenuta nel corso del procedimento amministrativo, come anche la sanzione irrogata all'esito dello stesso, ma i due procedimenti risultavano anche volti a perseguire scopi non già complementari, bensì identici.

Il «passaggio da un *ne bis in idem* processuale, affermatosi con la sentenza Grande Stevens, ad un *ne bis in idem* sostanziale, inaugurato con la sentenza A e B c. Norvegia»¹³⁹, sulla base del ruolo-chiave riconosciuto al criterio della *sufficiently close connection in substance and in time*, al centro del *revirement* della giurisprudenza della Corte EDU, caratterizza, a partire dal 2018, anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Particolarmente significative sono le tre sentenze con le quali, in data 20 marzo 2018, la Corte di Giustizia si è pronunciata – per la prima volta, dopo il *revirement* della Corte di Strasburgo del 2016 – in merito alla compatibilità con la normativa europea – e, in particolare, con gli artt. 50 e 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – del doppio binario sanzionatorio caratterizzante l'ordinamento italiano in materia di abusi di mercato e di reati tributari. Il riferimento è alle pronunce *Menci c. Procura della Repubblica*¹⁴⁰, *Garlsson Real Estate* e altri c. Consob¹⁴¹, nonché *Di Puma e Zecca c. Consob*¹⁴², inerenti, la prima, al doppio binario sanzionatorio italiano in materia tributaria e, la seconda e la terza, al doppio binario sanzionatorio caratterizzante la

¹³⁹ DEAGLIO L., *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, cit., 1444.

¹⁴⁰ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, in www.iusexplorer.it.

¹⁴¹ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Garlsson Real Estate*, in www.iusexplorer.it.

¹⁴² Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Di Puma e Zecca*, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

materia degli abusi di mercato.

Nelle pronunce su indicate, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha affermato che non tutte le duplicazioni, procedurali e sanzionatorie, basate su di un medesimo fatto storico determinano una violazione del principio del *ne bis in idem* europeo, come definito dall'art. 50 CDFUE, dovendo essere ritenute, infatti, lecite, ogniquale volta ricorrano, contestualmente, le condizioni di cui all'art. 52 CDFUE e, dunque, ove: siano previste dalla legge e, pertanto, caratterizzate da tassatività e prevedibilità; rispettino il contenuto essenziale dei diritti e delle libertà garantite dalla Carta; siano proporzionate, ossia necessarie ed effettivamente rispondenti «a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui»¹⁴³.

Nel (già citato) caso *Menci c. Procura della Repubblica*¹⁴⁴, la Corte di Giustizia dell'Unione europea era chiamata a pronunciarsi su di un rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* relativo al doppio binario sanzionatorio che, nell'ordinamento italiano, caratterizza la materia tributaria.

Al ricorrente, Luca Menci, titolare dell'omonima ditta individuale, era stato contestato l'illecito amministrativo tributario di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, *sub specie* di omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione dell'anno d'imposta 2011, per un ammontare di oltre duecentomila euro. All'esito del procedimento amministrativo, al Menci veniva ingiunto il pagamento non solo del *quantum* dovuto a titolo di IVA, ma anche di una sovrattassa

¹⁴³ Art. 52, § 1, CDFUE.

¹⁴⁴ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

pari al 30 % di tale somma.

Dopo la conclusione definitiva del procedimento amministrativo, il Menci veniva sottoposto, con decreto di citazione diretta a giudizio dinanzi al Tribunale di Bergamo, a processo penale per il delitto di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74/2000, in relazione al medesimo fatto.

Invero, come rilevato in precedenza, con ordinanza del 16 settembre 2015, il Tribunale di Bergamo ha sottoposto alla Corte la seguente questione: «se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile».

Pronunciandosi sulla questione, la Corte di giustizia dell'Unione europea, con sentenza del 20 marzo 2018¹⁴⁵, in primo luogo, ha affermato che l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea non osta a che una normativa nazionale preveda l'avvio di un procedimento penale a carico di una persona, ove a tale persona sia già stata inflitta, per il medesimo fatto, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi dell'art. 50 della Carta, purché tale normativa persegua un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni.¹⁴⁶

In secondo luogo, la Corte di Giustizia ha confermato la validità dei criteri elaborati dalla Corte EDU con il *revirement* di cui alla

¹⁴⁵ Corte di giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, cit.

¹⁴⁶ Secondo CORSO P., *Cumulo di sanzioni: il bis in idem non è automatico né contrario alla normativa comunitaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 4, 306, la pronuncia Menci «è importante perché puntualizza che la duplicazione di sanzioni nei confronti della stessa persona e per il medesimo illecito non è ontologicamente in contrasto con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali della UE».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

pronuncia A e B c. Norvegia. Secondo la Corte, infatti, «nella misura in cui la Carta contiene diritti corrispondenti a diritti garantiti dalla CEDU, l'articolo 52, paragrafo 3, della Carta, prevede che il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. Occorre dunque tenere conto dell'articolo 4 del protocollo n. 7 della CEDU ai fini dell'interpretazione dell'articolo 50 della Carta [...]. A tale riguardo, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha giudicato che un cumulo di procedimenti e di sanzioni tributarie e penali volte a reprimere una medesima violazione della legge tributaria non lede il principio del *ne bis in idem*, sancito all'articolo 4 del protocollo n. 7 della CEDU, quando i procedimenti tributari e penali di cui trattasi presentano un nesso temporale e materiale sufficientemente stretto».

Combinando quanto previsto dagli artt. 50 e 52 CDFUE con i requisiti della connessione sostanziale e temporale di cui alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo¹⁴⁷, i giudici di Lussemburgo sono, infine, giunti ad affermare che l'art. 50 della Carta non osti a una normativa nazionale che consenta di avviare

¹⁴⁷ Come rileva DEAGLIO L., *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, cit., 1439, di fatto, nel caso *Menci*, come anche nei giudizi *Garlsson Real Estate* e *Di Puma e Zecca*, «la Corte riprende gli insegnamenti della sentenza A e B c. Norvegia, interpretando ed elaborando in maniera in parte creativa gli indicatori espressivi della *sufficiently close connection in substance and time*». Quanto a quest'ultima, in particolare, preme rilevare che la Corte di Giustizia non si è pronunciata sulla necessità di una connessione temporale sufficientemente stretta tra procedimento penale e procedimento amministrativo. Di una trascuratezza della dimensione processuale del *ne bis in idem* parla, pertanto, CALZOLARI A., *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 16 settembre 2020, 5. Trattasi di tesi, invero, criticata da ALFANO R.-TRAVERSA E., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2021, 1, 45, secondo i quali il silenzio della Corte in merito alla connessione temporale tra i procedimenti non sarebbe riconducibile ad un atteggiamento di noncuranza della Corte, ma si spiegherebbe con l'omessa contestazione, da parte dei ricorrenti, dell'insussistenza di tale connessione.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

un procedimento penale per omesso versamento dell'IVA a carico di una persona alla quale sia stata già inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura sostanzialmente penale, purché tale normativa: «sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di IVA, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari»; «contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti»; «preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitato a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti». Invero, come rilevato in dottrina, «la verifica di tutti i requisiti suddetti è compiuta dalla Corte di giustizia avendo riguardo alla normativa in materia, che appare astrattamente idonea a garantire il contemperamento degli interessi in gioco. Tuttavia [...] cruciale è la concreta applicazione che delle norme esaminate danno le autorità e gli organi giurisdizionali nazionali»¹⁴⁸.

Nelle cause *Garlsson Real Estate* e altri c. Consob¹⁴⁹ e *Di Puma e Zecca* c. Consob¹⁵⁰, la Corte di giustizia dell'Unione europea è stata chiamata a pronunciarsi in merito alla compatibilità con il principio del *ne bis in idem* europeo del doppio binario, amministrativo e penale, che caratterizza la normativa italiana in materia di *market abuse*, muovendo

¹⁴⁸ GALLUCCIO A., *La Grande Sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 3, 291. La Corte di Giustizia affida, infatti, al giudice del rinvio il compito di «valutare la proporzionalità dell'applicazione concreta della summenzionata normativa nell'ambito del procedimento principale, ponderando, da un lato, la gravità del reato tributario in discussione e, dall'altro, l'onere risultante concretamente per l'interessato dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni di cui al procedimento principale» (così, appunto, Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, cit.).

¹⁴⁹ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Garlsson Real Estate*, cit.

¹⁵⁰ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Di Puma e Zecca*, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

da casi opposti a quello alla base della pronuncia *Menci*. Mentre, infatti, in *Menci*, il procedimento amministrativo era giunto a termine prima del procedimento penale, in *Garlsson Real Estate* e *Di Puma* e *Zecca*, il procedimento amministrativo si era concluso con l'inflizione, nei confronti dei ricorrenti, di una sanzione amministrativa, rispettivamente, *ex art.* 187-ter T.U.F. e 184-bis T.U.F., a seguito della definizione del procedimento penale, rispettivamente, con una sentenza di condanna (*sub specie* di applicazione della pena su richiesta delle parti) in relazione al reato di cui all'art. 185 T.U.F. e con una sentenza di assoluzione per il reato di cui all'art. 184 T.U.F.

Tanto in *Garlsson Real Estate* quanto in *Di Puma*, la Corte ha ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem* europeo.¹⁵¹

Nella sentenza *Garlsson*, la Corte ha evidenziato che l'eventuale condanna, che intervenga in sede penale, è, salvo prova contraria (che costituisce una vera e propria *probatio diabolica* a carico dell'Amministrazione finanziaria) di per sé idonea ad assorbire l'intero disvalore del fatto e a soddisfare la pretesa punitiva dello Stato e, come tale, a reprimere l'infrazione in modo efficace, proporzionato e dissuasivo.¹⁵² La Corte ha precisato, infatti, che «L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea dev'essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, che consente di celebrare un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale nei confronti di

¹⁵¹ SCOLETTA M., *Abusi di mercato e ne bis in idem: il doppio binario (e la legalità della pena) alla mercè degli interpreti*, in *Le società*, 2019, 5, 538.

¹⁵² ALFANO R.-TRAVERSA E., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, cit., 41.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

una persona per condotte illecite che integrano una manipolazione del mercato, per le quali è già stata pronunciata una condanna penale definitiva a suo carico, nei limiti in cui tale condanna, tenuto conto del danno causato alla società dal reato commesso, sia idonea a reprimere tale reato in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva».

Nella sentenza *Di Puma e Zecca*, la Corte ha, invece, affermato che l'art. 50 della Carta precluda la possibilità di avviare o proseguire un procedimento volto all'irrogazione di una sanzione pecuniaria formalmente amministrativa, ma sostanzialmente penale, ove sia già intervenuta, in sede penale, una sentenza di assoluzione dell'imputato. In particolare, secondo la Corte, «la prosecuzione di un procedimento inteso all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale eccederebbe manifestamente quanto necessario per conseguire l'obiettivo» di proteggere l'integrità dei mercati finanziari e la fiducia del pubblico negli strumenti finanziari «una volta che esiste una sentenza penale definitiva di assoluzione che dichiara l'assenza degli elementi costitutivi dell'infrazione che l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/6 è inteso a sanzionare. Infatti, alla luce di una siffatta considerazione, dotata dell'autorità di cosa giudicata anche rispetto a detto procedimento, la prosecuzione di quest'ultimo risulta sprovvista di qualsivoglia fondamento. L'articolo 50 della Carta osta, pertanto, in un tale contesto, alla prosecuzione di un procedimento inteso all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale, come quelle oggetto del procedimento principale, ferma restando la possibilità [...] di un'eventuale riapertura del processo penale, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza penale pronunciata».

Tutto ciò premesso in merito alla giurisprudenza della Corte EDU

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e della Corte di Giustizia dell'Unione europea inerente alla configurabilità di una duplicazione di procedimenti sanzionatori (*bis*), occorre soffermarsi su di una precisazione, indispensabile per comprendere quando tale giurisprudenza (nonché, a monte, la normativa sovranazionale in tema di *ne bis in idem*) assuma rilevanza. In particolare, è necessario ricordare che in tanto può aversi un “*bis*” (ossia una duplicazione di procedimenti sanzionatori sostanzialmente penali suscettibile di violare – in assenza di una *sufficiently close connection in substance and in time* – il principio del *ne bis in idem*) in quanto, *ex ante*, vi sia identità, oltre che del fatto storico (*idem*), anche della persona sottoposta a duplicazione procedimentale e sanzionatoria (*eadem persona*). Pertanto, ove, sulla base di un medesimo fatto, vengano applicate sia una sanzione penale sia una sanzione formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale, e, tuttavia, tali sanzioni abbiano destinatari diversi, allora dovrebbe senz'altro escludersi una violazione del divieto di *bis in idem* (non già in ragione della mancanza di una duplicazione di procedimenti sanzionatori, bensì, *ex ante*, per l'assenza di uno dei presupposti fondamentali di applicazione del divieto stesso).¹⁵³

Particolarmente significativa è, in tema, la sentenza *Orsi e Baldetti c. Italia* con la quale la Corte di Giustizia dell'Unione europea¹⁵⁴ (sulla base del principio già sancito dalla Corte EDU nella pronuncia *Pirttimäki c. Finlandia*¹⁵⁵), ha escluso la

¹⁵³ D'ARCANGELO F., *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 176.

¹⁵⁴ Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, *Orsi e Baldetti*, in www.iusexplorer.it.

¹⁵⁵ Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, *Pirttimäki c. Finlandia*, in www.iusexplorer.it. In senso conforme: Corte EDU, Sez. III, 2 ottobre 2003, *Isaksen c. Norvegia*, in www.iusexplorer.it. e Corte EDU, Sez. III, 14 settembre 1999, *Ponsetti and Chesnel c. Francia*, in www.iusexplorer.it.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

configurabilità di una violazione del principio del *ne bis in idem* ogniqualvolta la duplicazione sanzionatoria riguardi entità (persone fisiche o enti) giuridicamente distinte.

Il caso alla base della pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea può essere riassunto nei termini che seguono.

All'esito di accertamenti, nei confronti delle società "S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio" ed "Evoluzione Maglia" venivano instaurati procedimenti tributari per l'illecito di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/199, i quali si concludevano con la liquidazione del debito tributario e l'irrogazione, nei confronti delle predette società, di una sanzione tributaria, *sub specie* di sovrattassa, nella misura del 30% dell'importo dovuto a titolo di IVA.

Dopo la conclusione dei procedimenti tributari, Orsi e Baldetti – legali rappresentanti, il primo, della S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio Srl e, il secondo, della Evoluzione Maglia Srl – erano sottoposti a procedimento penale per gli stessi fatti di cui al procedimento amministrativo, vedendosi contestare, in particolare, il reato previsto e punito dall'articolo 10-ter del d.lgs. n. 74/2000: secondo la tesi accusatoria, quali legali rappresentanti delle predette società, gli stessi avevano omesso di versare entro i termini previsti *ex lege* l'IVA dovuta sulla base della dichiarazione annuale, per una somma superiore a un milione di euro.

Il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, chiamato a pronunciarsi in merito alla responsabilità dei due legali rappresentanti, sospendeva i procedimenti e, con ordinanze del 23 aprile 2015 e del 23 giugno 2015, sottoponeva alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, *ex art. 267 TFUE*, la seguente questione pregiudiziale: «Se ai sensi degli articoli 4 del protocollo n. 7 alla CEDU e 50 della Carta, sia conforme

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

al diritto dell'Unione la disposizione di cui all'articolo 10 *ter* del decreto legislativo n. 74/2000 nella parte in cui consente di procedere alla valutazione della responsabilità penale di un soggetto il quale, per lo stesso fatto (omissione del versamento dell'IVA), sia già stato destinatario di un accertamento definitivo da parte dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, con irrogazione di una sanzione amministrativa (...)»¹⁵⁶.

Sebbene il quesito apparisse, in astratto, assai complesso, in ragione delle peculiarità del caso concreto, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha avuto modo di risolverlo agevolmente¹⁵⁷, in quanto le sanzioni amministrative erano state irrogate nei confronti degli enti dei quali Orsi e Baldetti erano legali rappresentanti, mentre questi ultimi erano stati destinatari delle sole sanzioni penali, sicché mancava, di fatto, un presupposto fondamentale per l'applicazione del principio del *ne bis in idem* (ossia l'identità del soggetto destinatario della duplicazione sanzionatoria sostanzialmente penale per un medesimo fatto¹⁵⁸) e,

¹⁵⁶ Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, *Orsi e Baldetti*, cit.

¹⁵⁷ SCOLETTA M., *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 4, 333 parla di un «easy case».

¹⁵⁸ SCOLETTA M., *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, cit., 334 evidenzia che le perplessità inerenti alla «disciplina normativa della responsabilità *ex crimine* degli enti collettivi, dove in caso di società 'di piccole dimensioni' la sanzione punitiva irrogata alla persona giuridica è spesso percepita come un ingiusto duplicato della pena infitta, per il medesimo fatto di reato, alla persona fisica autrice materiale della condotta illecita» possano (*recte*: debbano) essere risolte «sulla base dell'argomento della 'alterità' giuridica e patrimoniale della persona giuridica (o dell'ente anche privo di personalità giuridica in senso stretto) rispetto a quella fisica», precisando, tuttavia, che ad opposte conclusioni si dovrebbe pervenire in relazione ad eccezioni di violazioni del principio del *ne bis in idem* sollevate a fronte di duplicazioni sanzionatorie che interessino la persona fisica e la ditta individuale. Su questo ultimo aspetto, dirimente è, senza alcun dubbio, la pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea nel caso Menci, poc'anzi esaminato, inerente ad un'ipotesi di duplicazione sanzionatoria, rispetto alla quale VIGANÒ F., *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.*, 28 settembre 2015, evidenziava che «fuori discussione è che il

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

pertanto, nessuna violazione dell'art. 50 CDFUE poteva dirsi ravvisabile nel caso concreto.¹⁵⁹ Infine, la Corte di Giustizia ha precisato che «l'articolo 50 della Carta deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'IVA dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica».

1.3.2. L'introduzione dell'art. 25-*quinqüesdecies* nel d.lgs. n. 231/2001: le tensioni con il principio del *ne bis in idem*.

Dopo aver richiamato la più rilevante giurisprudenza sovranazionale, CEDU e unionale, inerente al principio del *ne bis in idem* e tracciate, dunque, le coordinate di riferimento, è ora possibile soffermarsi sulla questione della compatibilità con tale principio della disciplina italiana inerente alla duplice responsabilità, amministrativa tributaria e amministrativa dipendente da reato, degli enti per (rispettivamente) illeciti amministrativi tributari e illeciti amministrativi dipendenti da delitti tributari di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

provvedimento sanzionatorio dell'amministrazione tributaria abbia qui colpito la stessa persona che riveste la qualità di imputato nel procedimento penale ora pendente, trattandosi in questo caso di imprenditore individuale e non già, come spesso avviene in questi casi, del legale rappresentante di una persona giuridica»).

¹⁵⁹ In tema: ALFANO R.-TRAVERSA E., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, cit., 31-32; FERRARA M., *La Corte di Giustizia sulla carenza del requisito di eadem persona nell'applicazione del ne bis in idem in materia tributaria. I casi Orsi e Baldetti*, in DPCE, 2017, 3, 700; CENTORE P., *La doppia sanzione per gli illeciti fiscali commessi dalla società (e dai suoi amministratori)*, in *Corr. trib.*, 2017, 20, 1559.

Si consideri l'ipotesi in cui taluno commetta, nell'interesse o a vantaggio di un ente, un fatto riconducibile tanto a un illecito tributario amministrativo quanto a uno dei reati tributari di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001. Facendo applicazione dei principi sin qui richiamati, occorre interrogarsi in merito alla ricorrenza dei presupposti fondamentali per l'operatività del divieto di *bis in idem*, ossia: l'*idem*; la riconducibilità delle sanzioni amministrative tributarie e delle sanzioni amministrative di cui al d.lgs. n. 231/2001 alla *matière penale*; l'*eadem persona*; la sussistenza di un *bis* rilevante (*rectius*: l'assenza di una stretta connessione sostanziale e temporale tra il procedimento amministrativo tributario e il procedimento amministrativo dipendente da reato).

Soffermiamoci, in primo luogo, sul requisito dell'*idem factum*.

Poiché, alla luce della su esaminata giurisprudenza sovranazionale e nazionale in materia di *ne bis in idem*, quest'ultimo in tanto sarebbe configurabile in quanto taluno sia destinatario di una duplicazione procedimentale e sanzionatoria in relazione a un *idem factum*, «inteso come “dimensione squisitamente naturalistica e materiale della fattispecie concreta”, da determinarsi con riguardo al contesto spazio-temporale di riferimento»¹⁶⁰, occorre chiedersi se vi sia identità tra il fatto alla base della responsabilità dell'ente per illecito amministrativo tributario e il fatto dal quale derivi la responsabilità dell'ente *ex* d.lgs. n. 231/2001.

Sul punto, in dottrina, si sono affermati due distinti orientamenti.

¹⁶⁰ D'ARCANDELO F., *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 178.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Secondo un primo indirizzo esegetico, tra l'oggetto del procedimento amministrativo tributario e quello del procedimento di cui al d.lgs. n. 231/2001, eventualmente instaurati nei confronti dell'ente, non potrebbe ravvisarsi una vera e propria "medesimezza fattuale".¹⁶¹

Sono diverse le argomentazioni a sostegno di tale tesi.

In primo luogo, si esclude che il procedimento amministrativo tributario e il procedimento di cui al d.lgs. n. 231/2001 abbiano ad oggetto un *idem factum*, in quanto, mentre il primo sorge per effetto (automatico) della mera posizione contributiva dell'ente, il secondo presuppone un difetto organizzativo dell'ente stesso.¹⁶² Invero, quanto all'illecito amministrativo tributario, come rilevato¹⁶³, 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

¹⁶¹ PIVA D., *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel ma non di sistema*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2020, 3, 278; TRIPODI A.F., *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen. online*, 28 dicembre 2020, 13-18; CONSULICH F., *L'ente alla Corte. Il D.Lgs. 231/2001 al banco di prova delle carte dei diritti*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2019, 4, 41.

¹⁶² TRIPODI A.F., *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, cit., 16-17 rileva, peraltro, che «una diversa conclusione non potrebbe poggiare sulla ritenuta estraneità dell'elemento soggettivo al perimetro del fatto per come tracciato dal criterio dell'*idem factum*. Partendo da questo assunto, si dovrebbe mantenere fuori dal perimetro fattuale ogni profilo afferente all'organizzazione della *societas* e i suoi riflessi sull'evento (*ex art. 6 d.lgs. n. 231 del 2001*), poiché inquadrati sul terreno della colpevolezza della *societas* e, dunque, ritenuti appartenenti, almeno secondo le tradizionali categorie del diritto penale individuale, all'elemento soggettivo. Il fatto dell'ente, allora, "fotografato" dal solo canale di imputazione oggettiva del reato individuale (*ex art. 5 d.lgs. n. 231 del 2001*), a cui si attribuisce la funzione di tradurre nella normativa la teoria dell'immedesimazione organica e dunque di rendere quello stesso fatto come proprio della *societas*, verrebbe necessariamente a coincidere con quello della persona fisica ossia con la mera violazione tributaria. Con l'effetto di poter ravvisare la piena corrispondenza dei fatti oggetto dei due procedimenti *in societatem* e, dunque, di attivare il *ne bis in idem*. In realtà, è ben chiaro come la colpevolezza organizzativa riempia di contenuto lo stesso fatto tipico e, dunque, si proietti *sull'Unrecht*, prima ancora che sulla *Schuld*».

¹⁶³ Cap. I, § 1.5.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

obbligati solidali e, in quanto tali, possono (per espressa previsione normativa) agire in regresso nei confronti della persona fisica (*ex art. 11, d.lgs. n. 472/1997*). In entrambi i casi, l'ente è comunque chiamato a rispondere dell'illecito amministrativo tributario automaticamente, dunque per effetto, nel primo caso, della sua natura di centro di imputazione del tributo e, nel secondo caso, del trasferimento in capo ad esso della sanzione amministrativa ("destinata" alla persona fisica, ma ineseguibile nei confronti della stessa *ex art. 19, d.lgs. n. 74/2000*). Sul versante della responsabilità dell'ente per illecito amministrativo dipendente da reato (tributario), non è, invece, ravvisabile alcun automatismo: infatti, perché essa sussista, è necessario accertare un (colpevole) "non fare" dell'ente «o, meglio, il *non aver fatto quanto dovuto in termini preventivi*»¹⁶⁴.

Ancora, la configurabilità di un *idem factum* viene esclusa anche evidenziando che, mentre «la responsabilità esclusiva o solidale (a seconda che l'ente abbia o meno personalità giuridica) ai sensi, rispettivamente degli artt. 7 d.lgs. 269/2003 (convertito in L. 326/2003) e 11 d.lgs. 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, l'addebito 231 dei medesimi soggetti indicati dall'art. 1 d.lgs. 231/2001 presuppone, come noto, un illecito complesso che neppure si esaurisce nel reato (ove pure se ne volesse ravvisare la corrispondenza in fatto con la predetta violazione tributaria) ma piuttosto lo contiene»¹⁶⁵.

Taluno ha anche evidenziato come la differente imputazione di

¹⁶⁴ TRIPODI A.F., *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, cit., 14.

¹⁶⁵ PIVA D., *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel ma non di sistema*, cit., 278. In senso analogo si esprime MANONI E., *Responsabilità da reato degli enti: inevitabile il confronto con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 30, 2957.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

responsabilità si risolva in un ben diverso disvalore dell'illecito, affermando che «Mentre l'illecito amministrativo, ai sensi del d.lgs. 471/1997, è interamente legato ad un obiettivo riscossivo (alla stregua di un mero disvalore di evento), l'illecito dell'ente, ai sensi del d.lgs. 231/2001, rivela una struttura composita. La *societas* viene, infatti, rimproverata per non essersi efficacemente attivata al fine di ridurre il rischio di commissione del reato e, quindi, l'illecito risulterebbe munito di un disvalore di condotta aggiuntivo rispetto a quello di evento»¹⁶⁶.

Con l'indirizzo dottrinario contrario alla configurabilità di un *idem factum* tra procedimento amministrativo tributario e procedimento di cui al d.lgs. n. 231/2001 convive un orientamento favorevole alla soluzione esegetica della medesimezza fattuale.¹⁶⁷

Secondo tale orientamento, sebbene gli illeciti alla base del procedimento amministrativo tributario siano *formalmente* diversi da quelli che costituiscono oggetto del procedimento di cui al d.lgs. n. 231/2001, essi non possono che essere considerati *sostanzialmente* coincidenti, condividendo un nucleo essenziale comune, qual è la violazione della norma tributaria di volta in volta rilevante.

¹⁶⁶ PIERGALLINI F., *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen. online*, 4 giugno 2020, 24.

¹⁶⁷ BELLACOSA M., *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sist. pen.* 2020, 7, 139; D'ARCANGELO F., *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, cit., 178; DELL'OSSO A.M., *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti critici sul cd. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 330; IELO P., *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 1, 18; SANTORIELLO C., *Il ne bis in idem nel processo verso le società. Un problema da porsi*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2019, 4, 17; CAVALLINI S.-INGRASSIA A., *Brevi riflessioni sulla relazione tra il D.Lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, 3, 113. RONCO S. M., *Responsabilità dell'ente per gli illeciti tributari: considerazioni alla luce del principio del ne bis in idem e della direttiva n. 2017/1371 del 5 luglio 2017*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2018, 3, 77 evidenzia che «le sanzioni tributarie e la nuova fattispecie *ex d.lgs. 231/2001* di frode grave IVA andrebbero a colpire esattamente il medesimo 'fatto storico' in capo alla società, rappresentato dalla violazione fiscale posta in essere, nel suo interesse ed a suo vantaggio, da parte dei suoi *managers*».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Quest'ultima è, infatti, alla base, al contempo, dell'illecito amministrativo tributario e (dei *predicate crimes*) dell'illecito amministrativo dell'ente di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Ebbene, pur non potendosi negare la pregevolezza delle argomentazioni con le quali una parte della dottrina si esprime in senso contrario alla ravvisabilità di un *idem factum* tra procedimento amministrativo tributario e procedimento di cui al d.lgs. n. 231/2001, tale secondo orientamento dottrinario ci pare preferibile. Infatti, da un lato, il diverso disvalore degli illeciti in esame non pare in grado di escludere, di per sé, la medesimezza del fatto alla base degli stessi; dall'altro lato, premesso che la sussistenza dell'*idem factum* non può che essere apprezzata avendo riguardo alla dimensione oggettiva degli illeciti e considerato, altresì, che l'omessa adozione o l'inefficace attuazione di un modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato ("componente aggiuntiva" propria del solo illecito di cui al d.lgs. n. 231/2001) è, invece, riconducibile all'elemento soggettivo dell'illecito amministrativo dell'ente dipendente da reato, si dovrebbe escludere che quest'ultima assuma rilevanza ai fini della valutazione dell'esistenza di un medesimo fatto alla base dell'illecito amministrativo tributario e dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Concentrandoci, allora, sulla dimensione oggettiva degli illeciti summenzionati, non si può che concludere nel senso della configurabilità di un *idem factum*: infatti, se è vero che la violazione della norma tributaria è condizione essenziale e sufficiente per la configurabilità dell'illecito amministrativo tributario, mentre è condizione essenziale, ma non sufficiente a dar luogo all'illecito amministrativo dell'ente dipendente da reato (essendo necessario, a tal

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fine, che essa integri anche un reato tributario e, nello specifico, uno dei reati previsti dall'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 e che dipenda da una colpa d'organizzazione dell'ente), è innegabile che tale violazione (*recte*: fatto storico) costituisca il cuore (e, dunque, un *idem*) di entrambi gli illeciti¹⁶⁸.

Ebbene, come sostenuto da autorevole dottrina, ci pare prevedibile che, nella prassi, sarà proprio la seconda delle tesi illustrate a prevalere, in quanto tanto la giurisprudenza sovranazionale quanto quella interna di legittimità tendono ad adottare, in relazione al principio del *ne bis in idem* – e, in particolare, al presupposto della medesimezza fattuale alla base della sua applicabilità – un approccio «marcatamente concreto, che potremmo chiamare sintetico-effettuale, finendo per isolare [...] la vicenda che sostanzialmente»¹⁶⁹ è alla base dei due procedimenti di riferimento, ossia quella inerente alla violazione della norma tributaria.

Considerando, dunque, configurabile il presupposto dell'*idem factum*, occorre interrogarsi in merito agli ulteriori requisiti di operatività del divieto del *bis in idem*. Esaminiamo, quindi, ora, la natura delle sanzioni amministrative tributarie e delle sanzioni amministrative di cui al d.lgs. n. 231/2001 (e la riconducibilità delle stesse nell'ambito della *matière penale*).

Ebbene, le sanzioni di cui al d.lgs. n. 231/2001 (il quale, è opportuno ricordarlo, prevede una responsabilità dell'ente formalmente amministrativa, ma sostanzialmente penale o, quantomeno, contigua all'ordinamento penale) sono caratterizzate da un'indiscutibile

¹⁶⁸ Come visto, essa è, infatti, elemento essenziale tanto dell'illecito amministrativo tributario quanto dell'illecito amministrativo dipendente da reato (in tale ultimo caso, però, essa deve anche essere sussumibile in uno dei reati tributari di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001).

¹⁶⁹ TRIPODI A.F., *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, cit., 18.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

afflittività (ricomprendendo finanche una vera e propria pena di morte dell'ente)¹⁷⁰ e perseguono una finalità al contempo punitiva, deterrente e rieducativa (mirando sia a reprimere fenomeni di criminalità d'impresa sia a incentivare il “recupero dell'ente alla legalità”), sicché ben possono essere ricondotte alla nozione europea di *matière penale*. Alla medesima conclusione pare doversi pervenire in relazione alle sanzioni amministrative tributarie¹⁷¹: anche queste ultime, infatti, hanno natura fortemente afflittiva (consistendo, di regola, in soprattasse – il cui ammontare è per lo più il risultato della moltiplicazione del *quantum* di imposta evasa – ovvero in sanzioni interdittive) e perseguono uno scopo punitivo e deterrente, essendo volte ad assicurare la massima tutela all'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi (bene giuridico di particolare rilevanza, in quanto essenziale per la sopravvivenza dello Stato stesso).¹⁷²

Premessa, allora, la configurabilità del presupposto dell'*idem factum* e la riconducibilità delle sanzioni amministrative tributarie e delle sanzioni amministrative di cui al d.lgs. n. 231/2001 alla nozione di *matière penale*, occorre ora procedere con l'analisi della sussistenza degli ulteriori presupposti di operatività del divieto del *bis in idem*. In particolare, data la lettura “debole” del principio del *ne bis in idem* (affermatasi, come rilevato in precedenza, nella giurisprudenza sovranazionale a partire dal caso A e B c. Norvegia, abbandonando una

¹⁷⁰ Cap. II, § 1.

¹⁷¹ Si pensi a quanto affermato, *ex multis*, da: Corte EDU, Sez. I, 18 maggio 2017, *Jóhannesson e a. c. Islanda*, cit.; Corte EDU, Grande camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, cit.; Corte EDU, Sez. IV, 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*, cit.; Corte EDU, Sez. V, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, cit.; Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, *Pirttimäki c. Finlandia*, cit.; Corte EDU, Sez. IV, 14 settembre 2004, *Rosenquist c. Svezia*, in www.iusexplorer.it; Corte EDU, Sez. IV, 20 luglio 2004, *Manasson c. Svezia*, in www.iusexplorer.it. Sulle sanzioni interdittive: Corte EDU, 11 giugno 2009, *Dubus S.A. c. Francia*, in www.iusexplorer.it.

¹⁷² MANONI E., *Responsabilità da reato degli enti: inevitabile il confronto con il principio del ne bis in idem*, cit., 2956.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

concezione processuale in favore di una nozione marcatamente sostanziale dello stesso) è necessario, in primo luogo, verificare la sussistenza del presupposto dell'*eadem persona*, ossia che l'ente sia effettivamente destinatario tanto delle sanzioni (sostanzialmente penali) tributarie quanto delle sanzioni (sostanzialmente penali) di cui al d.lgs. n. 231/2001 e, in secondo luogo (in caso di risposta affermativa al precedente interrogativo), chiedersi se sussista il requisito del *bis*, ovvero se i procedimenti amministrativi tributari e quelli di cui al d.lgs. n. 231/2001 siano avvinti da quella stretta connessione sostanziale e temporale suscettibile di ricondurli, sostanzialmente, *ad unitatem* (così escludendo, appunto, il *bis*).

Consideriamo, inizialmente, la prima questione, inerente alla configurabilità dell'*eadem persona*, o, meglio, di una duplicazione sanzionatoria sostanzialmente penale nei confronti dell'ente.

Se non può dubitarsi della destinazione (diretta e definitiva) delle sanzioni di cui all'art. 9, d.lgs. n. 231/2001 nei confronti dell'ente, più problematica è, invece, la questione delle sanzioni amministrative tributarie. Perché essa possa trovare soluzione, è necessario riprendere e sviluppare il ragionamento precedentemente intrapreso in merito al peculiare atteggiarsi del principio di specialità *ex* art. 19, d.lgs. n. 74/2000, avendo ora particolare riguardo, però, al piano della responsabilità dell'ente.

Invero, come rilevato in precedenza¹⁷³, gli effetti della commissione di un fatto, sussumibile tanto in un illecito amministrativo tributario quanto in un reato tributario, da parte di un *intraneus* dell'ente, nell'interesse dello stesso, debbono essere valutati alla luce della natura di quest'ultimo. Infatti, mentre, come evincibile dall'art. 19, comma 2, d.lgs. n. 74/2000, gli enti privi di personalità giuridica

¹⁷³ Cap. I, § 1.5.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rispondono della sanzione amministrativa *ex art.* 11 del d.lgs. n. 472 del 1997 – dunque quali obbligati solidali aventi diritto di regresso nei confronti della persona fisica –, la responsabilità amministrativa tributaria delle persone giuridiche è disciplinata come diretta e autonoma dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 326/2003. Pertanto, mentre le persone giuridiche sono destinatarie uniche ed esclusive della sanzione amministrativa tributaria, gli enti privi di personalità giuridica risultano soggetti al relativo pagamento come obbligati solidali e possono, poi, (per espressa previsione normativa) agire in regresso nei confronti della persona fisica.

Tutto ciò premesso, guardando al piano della responsabilità delle persone fisiche autrici dell'illecito, è opportuno ricordare che mentre, in relazione ad illeciti amministrativi tributari, aventi anche rilevanza penale, commessi nell'interesse di enti dotati di personalità giuridica, la persona fisica risponderebbe unicamente della sanzione penale (essendo l'ente unico, diretto ed esclusivo destinatario della sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003), la persona fisica che commetta l'illecito amministrativo tributario, avente anche rilevanza penale, nell'interesse di un ente privo di personalità giuridica, rischierebbe di rispondere non solo della sanzione penale (*ex art.* 19, comma primo, d.lgs. n. 74 del 2000), ma anche (infine) della sanzione amministrativa: quest'ultima, infatti, benché formalmente prevista a carico dell'ente *ex art.* 19, comma secondo, del d.lgs. n. 74 del 2000, finirebbe di fatto per gravare (anche) sulla persona fisica, ogniquale volta l'ente eserciti, nei confronti della stessa, il diritto di regresso riconosciuto dall'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997.¹⁷⁴ Come evidente,

¹⁷⁴ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 251-252; PIZZONIA G., *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, cit., 112.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

in tale ipotesi ben sarebbe configurabile una duplicazione sanzionatoria nei confronti della persona fisica.

Soffermandoci, invece, sul piano dell'ente (nel cui interesse un *intraneus* commetta un illecito tributario avente anche rilevanza penale), occorre rilevare che mentre gli enti privi di personalità giuridica – che adempiano, in luogo dell'autore dell'illecito, l'obbligo di pagamento della sanzione amministrativa tributaria – sono destinatari della sanzione amministrativa “per trasferimento” dalla persona fisica¹⁷⁵ (e tali rimangono – sebbene, in tal caso, in forma parziale e non totale – anche ove, poi, esercitino l'azione di regresso nei confronti della persona fisica), le persone giuridiche sono destinatarie uniche e dirette della sanzione amministrativa tributaria stessa.

In entrambi i casi, dunque, la sanzione amministrativa tributaria graverebbe sull'ente (sebbene in misura eventualmente diversa). Poiché, come si anticipava, oltre ad essere “gravato” – in parte (qualora si tratti di ente privo di personalità giuridica che abbia esercitato l'azione di regresso) o in tutto (ove si tratti di persona giuridica o di ente privo di personalità giuridica che non abbia esercitato l'azione di regresso) – dal “costo” della sanzione amministrativa tributaria, l'ente è anche destinatario delle sanzioni di cui al d.lgs. n. 231/2001, è evidente che, a differenza di quanto avviene in relazione alla persona fisica (la quale, come visto, è, infine, destinataria tanto della sanzione penale tributaria quanto della sanzione amministrativa – ma sostanzialmente penale – tributaria solo nel caso in cui agisca nell'interesse di un ente privo di personalità giuridica e quest'ultimo, dopo aver eseguito il pagamento della sanzione amministrativa, eserciti il diritto di regresso nei confronti della stessa), esso è sempre “vittima”

¹⁷⁵ In tema: TRIPODI A.F., *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, cit., 14.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di una duplicazione sanzionatoria sostanzialmente penale.

Tutto ciò premesso – considerando, cioè, la configurabilità del presupposto dell'*idem factum*, come anche la riconducibilità sia delle sanzioni amministrative tributarie sia delle sanzioni di cui al d.lgs. n. 231/2001 nell'ambito della *matière penale* e, infine, la sussistenza del requisito dell'*eadem persona* – occorre chiedersi se i due procedimenti di riferimento siano avvinti da quel vincolo sostanziale e temporale che, secondo gli “insegnamenti” sovranazionali, esposti in precedenza, ne determinerebbe la riconducibilità *ad unitatem*, con conseguente esclusione del *bis* (e, di conseguenza, dell'operatività del divieto di *bis in idem*).

Soffermiamoci, in primo luogo, sulla questione della configurabilità di una stretta connessione sostanziale tra i procedimenti di cui sopra.

Come rilevato, essa può dirsi sussistente solo nel caso in cui: i procedimenti perseguano scopi differenti e riguardino aspetti diversi del medesimo fatto; la duplicazione procedimentale costituisca una conseguenza prevedibile del fatto; i due procedimenti siano caratterizzati da un'efficace collaborazione tra le autorità procedenti in punto sia di raccolta sia di valutazione della prova; la sanzione imposta nel procedimento che si concluda per primo sia tenuta in considerazione nel procedimento che si concluda per secondo, così da assicurare la «proporzionalità complessiva della pena»¹⁷⁶.

¹⁷⁶ Così VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, cit., richiamando i criteri di cui al § 132 della sentenza *A e B c. Norvegia*. Analoghi i presupposti richiesti dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, secondo la quale «la violazione del *ne bis in idem* sancito dall'art. 50 CDFUE non si verifica a) allorché le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che b) il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'interessato, e c) assicurati comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione» [così Corte cost., 15 luglio 2019 (dep. 24 ottobre 2019), n. 222, cit.].

Ebbene, mentre non si può dubitare della prevedibilità della duplicazione procedimentale, essendo la stessa disciplinata *ex lege*, non pare che si possa ritenere sussistente, con pari certezza, il requisito della complementarità degli scopi perseguiti e della rilevanza di profili diversi della medesima condotta antisociale.

Invero, tale requisito potrebbe ritenersi astrattamente configurabile sulla base del fatto che, sebbene entrambi i procedimenti (*recte*: le sanzioni irrogabili all'esito degli stessi) perseguano uno scopo deterrente e repressivo, a differenza del procedimento amministrativo tributario, il procedimento amministrativo di cui al d.lgs. n. 231/2001 mira ad incentivare il recupero alla legalità dell'ente. Infatti, ove quest'ultimo ripari le conseguenze del reato, potrebbe beneficiare di una significativa mitigazione del trattamento sanzionatorio. In particolare, qualora l'ente risarcisca integralmente il danno ed elimini le conseguenze dannose o pericolose del reato (ovvero si adoperi efficacemente in tal senso), adotti e attui efficacemente un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi e metta a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca, nei confronti dello stesso non potrebbero trovare applicazione le sanzioni interdittive¹⁷⁷; d'altro canto, i primi due adempimenti di cui sopra sarebbero di per sé idonei ad assicurare all'ente una riduzione della sanzione amministrativa pecuniaria da un terzo alla metà (e dalla metà a due terzi, ove ricorrano anche le condizioni di cui al primo comma dell'art. 12, d.lgs. n. 231/2001)¹⁷⁸.

La natura complementare degli scopi perseguiti dai due procedimenti in esame pare, tuttavia, perdere vigore, sino a divenire non

¹⁷⁷ Art. 17, d.lgs. n. 231/2001.

¹⁷⁸ Art. 12, commi 2 e 3, d.lgs. n. 231/2001.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

più sostenibile, ove si consideri che, in realtà, anche il procedimento amministrativo tributario (*recte*: la minaccia di irrogazione della relativa sanzione, così come quest'ultima¹⁷⁹) mira, in un certo qual modo, a recuperare il contribuente "infedele" alla legalità: si pensi, ad esempio, agli effetti del ravvedimento operoso del contribuente meta-individuale, il quale, analogamente all'adozione *post crimen patratum* del modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato sul piano della responsabilità degli enti *ex d.lgs. n. 231/2001*, è in grado di assicurare ad esso una mitigazione del trattamento sanzionatorio tributario¹⁸⁰.

Ad ogni modo, la dubbia configurabilità di una stretta connessione sostanziale tra procedimenti dipende non solo dalla sovrapposibilità dei fini perseguiti dagli stessi, ma anche dall'assenza degli ulteriori due (necessari¹⁸¹) presupposti, costituiti dall'efficace ed effettiva integrazione probatoria e dalla proporzionalità della sanzione complessiva infine irrogata

¹⁷⁹ La stessa Corte costituzionale, con sentenza n. 222 del 2019, ha d'altronde dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, Cost., sulla base (tra l'altro) della seguente considerazione: «In merito anzitutto alle finalità delle due sanzioni – il primo dei criteri enunciati da entrambe le Corti europee –, l'ordinanza di rimessione si limita ad affermarne apoditticamente l'identità di scopo, senza però chiarire – in particolare – le ragioni per cui dovrebbe escludersi che la minaccia di una sanzione detentiva per l'evasione di importi IVA annui superiori – oggi – a 250.000 euro, in aggiunta a una sanzione amministrativa pecuniaria calcolata in misura percentuale rispetto all'importo evaso, possa perseguire i legittimi scopi di rafforzare l'effetto deterrente spiegato dalla mera previsione di quest'ultima, di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei, nonché di assicurare *ex post* l'effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'amministrazione grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario».

¹⁸⁰ Art. 13, d.lgs. n. 472/1997.

¹⁸¹ Si rinvia nuovamente a Corte EDU, Sez. I, 18 maggio 2017, *Jóhannesson e a. c. Islanda*, cit., nonché alle osservazioni di DEAGLIO L., *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, cit., 1438.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

all'ente.

Al fine di valutare la configurabilità del primo dei presupposti citati, inerente all'integrazione probatoria inter-procedimentale, è necessario premettere, in primo luogo, che due procedimenti potrebbero considerarsi avvinti da una stretta connessione sostanziale solo nel caso in cui (tra l'altro) «siano condotti in modo da evitare “per quanto possibile” ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, in particolare attraverso una “adeguata interazione tra le varie autorità competenti in modo da far sì che l'accertamento dei fatti in un procedimento sia utilizzato altresì nell'altro procedimento»¹⁸² e, in secondo luogo, che, poiché l'art. 34 del d.lgs. n. 231/2001¹⁸³ prevede l'estensione della disciplina di cui al codice di procedura penale e alle relative norme di attuazione e coordinamento in materia di raccolta e valutazione delle prove anche al procedimento nei confronti degli enti, è da tali disposizioni che occorre prendere le mosse al fine di verificare la sussistenza di una stretta connessione probatoria tra procedimento amministrativo tributario e procedimento di cui al d.lgs. n. 231/2001.

Consideriamo, in primo luogo, la raccolta (*recte*: la circolazione) della prova dal procedimento tributario al procedimento penale, e viceversa. Essa pare assicurata non solo da specifiche previsioni normative¹⁸⁴, ma anche (e soprattutto) da un atteggiamento di *favor*

¹⁸² VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, cit.

¹⁸³ Secondo tale articolo, «Per il procedimento relativo agli illeciti amministrativi dipendenti da reato, si osservano le norme di questo capo nonchè, in quanto compatibili, le disposizioni del codice di procedura penale e del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271».

¹⁸⁴ Si pensi, ad esempio, agli artt. 33, comma 3, e 36 del d.P.R. n. 600/1973, nonché all'art. 63, comma 1, d.P.R. n. 633/1972, volti a favorire la circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e al processo tributari. In tema: FERRI F., *Rapporti tra sistema penale e sistema tributario per la repressione degli illeciti*, in (a

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

della giurisprudenza tributaria e penale.

Quanto alla circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e al processo tributari, viene certamente in rilievo, a titolo meramente esemplificativo, l'interpretazione dell'art. 270 c.p.p. da parte della giurisprudenza di legittimità, volta a limitare l'ambito di applicazione del relativo divieto di utilizzazione delle risultanze delle intercettazioni legittimamente disposte in sede penale al solo ambito dei procedimenti penali¹⁸⁵ e ad assicurare, dunque, l'utilizzabilità, nel contenzioso tributario, delle risultanze delle intercettazioni disposte in sede penale; parimenti rilevante è la tesi giurisprudenziale che esclude che la limitazione probatoria di cui all'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992¹⁸⁶ precluda l'utilizzabilità, nel contenzioso tributario, delle dichiarazioni di terzi, essendo queste ultime «diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio»¹⁸⁷.

cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 61, nonché COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, Circolare n. 1/2018, II, 165 ss.

¹⁸⁵ Particolarmente rilevante è, *ex multis*, Cass. pen., Sez. un., 13 ottobre 2009 (dep. 23 dicembre 2009), n. 27292, in www.iusexplorer.it, nella quale i giudici di legittimità escludono che i limiti di utilizzabilità dei risultati delle intercettazioni legittimamente disposte in un procedimento penale possano trovare applicazione nei procedimenti disciplinari a carico di magistrati. Nel senso della delimitazione dell'ambito di applicazione dell'art. 270 c.p.p. ai soli procedimenti penali, con conseguente irrilevanza del relativo divieto rispetto al contenzioso tributario, si esprimono, tra le altre: Cass. civ., Sez. trib., 26 gennaio 2010 (dep. 23 febbraio 2010), n. 4306, in www.iusexplorer.it; Cass. civ., Sez. trib., 3 dicembre 2012 (dep. 7 febbraio 2013), n. 2916, in www.iusexplorer.it.

¹⁸⁶ Il riferimento è all'inammissibilità della testimonianza (come anche del giuramento) nel contenzioso tributario.

¹⁸⁷ Corte cost., 12 gennaio 2000 (dep. 21 gennaio 2000), n. 18, in www.cortecostituzionale.it. In giurisprudenza, *ex multis*, in Cass. civ., Sez. trib., 11 giugno 2019 (dep. 10 dicembre 2019), n. 32185, in www.iusexplorer.it, i giudici di

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Quanto alla circolazione probatoria dal procedimento tributario al procedimento penale, non può essere trascurata (sempre a titolo esemplificativo) la tendenza della giurisprudenza a «recuperare e salvare il più possibile l'utilizzabilità del processo verbale di constatazione»¹⁸⁸ (il quale costituisce l'ossatura – dal punto di vista del materiale probatorio a disposizione dell'accusa – dei procedimenti penali per reati tributari), escludendo la rilevanza dell'art. 191 c.p.p. in sede tributaria e, dunque, negando che eventuali vizi concernenti la formazione del p.v.c. possano determinare l'inutilizzabilità dello stesso in sede penale (fatta salva l'ipotesi in cui essi si risolvano nella violazione di diritti costituzionalmente riconosciuti¹⁸⁹). Parimenti meritevole di menzione è il *favor* giurisprudenziale per l'ingresso delle presunzioni tributarie nel processo penale, seppur a condizione che non si tratti di presunzioni assolute e prevedendo, ad ogni modo, come si vedrà a breve, particolari cautele in punto di valutazione delle stesse¹⁹⁰.

Se le norme inerenti alla raccolta e alla circolazione del materiale probatorio tra procedimento amministrativo tributario e procedimento di cui al d.lgs. n. 231/2001 (che, come rilevato, si informa, sul piano probatorio, e salvo che sia diversamente previsto, alla normativa processualpenalistica che “governa” il procedimento penale a carico

legittimità evidenziano che «Un atto legittimamente assunto in sede penale - nella specie, sommarie informazioni testimoniali della Guardia di Finanza ed intercettazioni telefoniche - e trasmesso all'amministrazione tributaria entra a far parte, a pieno titolo, del materiale probatorio che il giudice tributario di merito deve valutare». In dottrina, *funditus*: COMELLI A., *Dichiarazioni di terzi, inammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici*, in *Corr. trib.*, 2019, 5, 434 ss.

¹⁸⁸ FERRI F., *Rapporti tra sistema penale e sistema tributario per la repressione degli illeciti*, cit., 91.

¹⁸⁹ Si consideri, ad esempio, l'ipotesi in cui il p.v.c. venga formato all'esito di un procedimento amministrativo tributario posto in essere in violazione delle norme inerenti all'autorizzazione all'accesso in abitazioni. In giurisprudenza, *ex multis*: Cass. civ., Sez. trib., 9 ottobre 2017 (dep. 17 gennaio 2018), n. 959, in www.iusexplorer.it.

¹⁹⁰ FERRI F., *Rapporti tra sistema penale e sistema tributario per la repressione degli illeciti*, cit., 108.

della persona fisica), come anche la relativa interpretazione giurisprudenziale, parrebbero idonee a configurare una stretta connessione sostanziale, sul piano probatorio, tra i due procedimenti, altrettanto non pare possa sostenersi, invece, guardando al diverso, ma interconnesso, piano della valutazione (*recte*: del valore e dei criteri valutativi) della prova.

Infatti, pur ammettendo che, grazie alla circolazione probatoria, la decisione del giudice tributario e del giudice penale possa basarsi sul medesimo materiale probatorio, è innegabile che la valutazione dello stesso non possa coincidere, dovendo essa essere condotta da ciascun giudice sulla base delle (ben diverse) regole di valutazione probatoria alle quali sono informati il procedimento tributario e il procedimento penale.

L'esempio più significativo di tale “duplicazione valutativa” è certamente ravvisabile in relazione alle già citate presunzioni: infatti, mentre il diritto tributario è incentrato, tanto sul piano sostanziale¹⁹¹ quanto sul piano processuale¹⁹², su presunzioni, ispirate a un'inversione dell'onere della prova favorevole all'Amministrazione finanziaria, il diritto penale (e, in particolare, il diritto processuale penale) è, invece, 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. *Rebus sic stantibus*, se è vero che, come rilevato in precedenza, le presunzioni tributarie possono confluire nel processo penale, tuttavia, è altrettanto vero che, al contrario di quanto avviene nel processo tributario, in sede penale

¹⁹¹ FRANSONI G., *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 3, 603 ss.

¹⁹² MARCHESSELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

esse «non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa»¹⁹³.

L'inevitabile duplicazione che caratterizza la valutazione del materiale probatorio che dal procedimento tributario confluisca nel procedimento penale, e viceversa, pare condurre a una conclusione "obbligata", ossia all'esclusione di una stretta connessione sostanziale (sul piano probatorio) tra i due procedimenti.

Alla medesima conclusione pare si debba pervenire anche guardando al diverso piano del trattamento sanzionatorio, in virtù dell'assenza di previsioni suscettibili di assicurare la proporzionalità della sanzione alla quale sia infine sottoposto l'ente. Infatti, quest'ultimo non può beneficiare né del meccanismo di salvaguardia previsto dagli artt. 19 ss. del d.lgs. n. 74/2000¹⁹⁴ (riservato alle persone fisiche) né della previsione di cui all'art. 187-*terdecies* T.U.F.¹⁹⁵ (il cui

¹⁹³ Così Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2013 (dep. 13 febbraio 2013), n. 7078, in *www.iusexplorer.it*. In termini analoghi, più di recente: Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2019 (dep. 30 maggio 2019), n. 24152, in *www.iusexplorer.it*. In senso critico si esprime SANTORIELLO C., *Utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale: un inaccettabile aggiramento delle regole probatorie*, in *Il fisco*, 2021, 44, (in particolare) 4253-4254.

¹⁹⁴ Cap. I, § 1.5.

¹⁹⁵ Secondo tale articolo, «1. Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-*septies* ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria». L'art. 187-*terdecies* T.U.F. assicura che la sanzione complessiva irrogata all'ente sia proporzionata alla gravità del fatto (alla base dell'illecito amministrativo di cui all'art. 187-*quinquies* T.U.F. e dell'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*sexies* del d.lgs. n. 231/2001). In tema: TRIPODI A.F., *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, cit., 28 e, più in generale, *ex multis*, MUCCIARELLI F.,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ambito di applicazione è limitato agli abusi di mercato). Di qui l'auspicio, espresso da autorevole dottrina, della prospettazione di una questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-terdecies T.U.F, nella parte in cui esso non può trovare applicazione rispetto alla responsabilità degli enti dipendente da reato tributario, in virtù «del fatto che il *ne bis in idem* è violato in maniera identica dai due sistemi dell'abuso di mercato e dei reati tributari»¹⁹⁶.

Alla luce delle precedenti considerazioni, sembra doversi escludere che il procedimento amministrativo tributario e il procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo dipendente da reato tributario costituiscano *a coherent whole*, in quanto avvinti da una stretta connessione sostanziale (non potendosi ravvisare, in base alle precedenti considerazioni, una piena integrazione probatoria né la certezza di un'effettiva proporzionalità del trattamento sanzionatorio del quale l'ente sia, infine, destinatario).

Soffermiamoci ora sul requisito della connessione temporale.

Mentre tale connessione sembra caratterizzare il processo tributario e il processo penale a carico della persona fisica, non pare che si possa pervenire alla medesima conclusione guardando al rapporto tra procedimento amministrativo tributario e procedimento amministrativo *ex d.lgs. n. 231/2001*.

Invero, l'accertamento della responsabilità tributaria e

Tutela dei mercati finanziari e cumulo sanzionatorio, in (a cura di) DONINI M.-FOFFANI L., *La "materia penale" tra diritto nazionale ed europeo*, Torino, 2018, 275 ss.; MUCCIARELLI F., *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. pen. cont.*, 10 ottobre 2018, 21-22; VIGANÒ F., *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2016, 1, 186 ss.

¹⁹⁶ BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3, 226. In tema: BELLACOSA M., *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 624-625 e 628.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

penale della persona fisica è informato a specifiche disposizioni che, prevedendo obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all'autorità giudiziaria¹⁹⁷, nonché da parte dell'autorità giudiziaria alla Guardia di Finanza¹⁹⁸ e all'Agenzia delle entrate¹⁹⁹, assicurano una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale: in tale ipotesi, procedimento penale e procedimento tributario ben potrebbero ritenersi avvinti da una stretta connessione temporale, ove si concludano, anche se non contestualmente, a distanza di poco tempo l'uno dall'altro; tale connessione dovrebbe essere, invece, esclusa ogniqualvolta, nel caso concreto, uno dei due procedimenti (di regola, il procedimento penale) si concluda a distanza di molto tempo rispetto all'altro (di regola, il procedimento tributario).

Tale ultima duplice soluzione caratterizza senz'altro anche il rapporto tra procedimento amministrativo tributario e procedimento amministrativo 231 a carico dell'ente. Tuttavia, è necessario evidenziare che, in relazione a tali procedimenti, in ragione di una prassi diffusa in seno alle Procure, pare doversi escludere la contestualità dell'avvio dei procedimenti: infatti, sebbene il procedimento volto ad accertare l'illecito amministrativo dell'ente debba essere, di regola, «riunito al procedimento penale instaurato nei confronti dell'autore del reato da cui l'illecito dipende»²⁰⁰, non si può omettere di rilevare che le

¹⁹⁷ Art. 331 c.p.p.

¹⁹⁸ Art. 36, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹⁹⁹ Art. 14, comma 4, l. 24 dicembre 1993, n. 537, come modificato dall'art. 1, comma 141, l. 28 dicembre 2015, n. 208.

²⁰⁰ Art. 38, comma 1, d.lgs. n. 231/2001. Il comma 2 del medesimo articolo prevede che «Si procede separatamente per l'illecito amministrativo dell'ente soltanto quando: a) è stata ordinata la sospensione del procedimento ai sensi dell'articolo 71 del codice di procedura penale; b) il procedimento è stato definito con il giudizio abbreviato o con l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale, ovvero è stato emesso il decreto penale di condanna; c) l'osservanza delle disposizioni processuali lo rende necessario».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Procure tendono ad annotare nel registro delle notizie di reato l'illecito dell'ente non «immediatamente»²⁰¹, bensì solo dopo aver effettuato il relativo adempimento per la persona fisica.²⁰²

Come rilevato, alla luce della giurisprudenza sovranazionale²⁰³, affinché il *bis* possa essere escluso, è necessario che i procedimenti che vengano in rilievo siano avvinti da una stretta connessione tanto sostanziale (e che, dunque, sussistano tutti i relativi requisiti) quanto temporale. Ebbene, poiché tra il procedimento amministrativo tributario e il procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo dipendente da reato tributario non pare possibile ravvisare una stretta connessione temporale né essi sono caratterizzati, sul piano sostanziale, da una perfetta coordinazione probatoria e dalla garanzia di un'effettiva proporzionalità del trattamento sanzionatorio al quale sia infine assoggettato l'ente (dovendosi, altresì, dubitare, in virtù delle precedenti considerazioni, del perseguimento di scopi differenti), sembra che i summenzionati procedimenti non possano essere ricondotti *ad unitatem*, dovendosi, di conseguenza, ritenere sussistente anche l'ultimo dei presupposti di operatività del divieto di *bis in idem* presi in esame, ossia il *bis*.

Rebus sic stantibus, data la sussistenza di *idem factum* ed *eadem persona*, nonché considerando la natura sostanzialmente penale delle sanzioni di riferimento e la configurabilità del *bis* procedimentale, ci pare fuor dubbio che, per effetto dell'introduzione dei reati tributari tra i *predicate crimes* di cui al

²⁰¹ Art. 55, comma 1, d.lgs. n. 231/2001.

²⁰² In senso critico rispetto a tale prassi si esprime, tra gli altri, VARRASO G., *Il procedimento per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Milano, 2012, 127.

²⁰³ Corte EDU, Sez. I, 18 maggio 2017, *Jóhannesson e a. c. Islanda*, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

d.lgs. n. 231/2001, la normativa italiana in materia penal-tributaria si ponga in forte tensione con il principio del *ne bis in idem*, così come “plasmato” dalla Corte EDU.

Non si può, dunque, che auspicare un intervento legislativo che neutralizzi tale tensione, quantomeno attraverso l'eliminazione del *bis* procedimentale per mezzo di norme volte ad assicurare che tra procedimento amministrativo tributario e procedimento 231 sussista una stretta connessione sostanziale e temporale.

Tale soluzione è quella che ci pare più facilmente percorribile. Infatti, premesso che i requisiti dell'*idem factum* e dell'*eadem persona* non paiono suscettibili di agevole “neutralizzazione”, in alternativa alla rimozione del presupposto del *bis*, il legislatore – per escludere le tensioni tra il principio del *ne bis in idem* e la disciplina italiana della responsabilità amministrativa tributaria e amministrativa dipendente da reato degli enti – dovrebbe mitigare le sanzioni amministrative tributarie o (/e) le sanzioni amministrative di cui al d.lgs. n. 231/2001, in modo da sottrarle alla *matière penale*. Tuttavia, tale opzione rischierebbe di rendere l'una o (/e) l'altra disciplina del tutto ineffettiva, data l'indubbia rilevanza che il *quantum* sanzionatorio assume in termini di deterrenza.

Sezione II

2. La responsabilità nei gruppi di imprese per illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario: questioni problematiche

L'introduzione dei reati tributari nel novero dei *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231/2001 dev'essere certamente salutata con favore, avendo essa colmato una risalente lacuna. Tuttavia, non si può omettere di rilevare come essa affidi implicitamente agli interpreti il delicato compito di risolvere diversi, e complessi, problemi esegetici. Alla questione dell'incompatibilità tra la trasparenza fiscale societaria e i criteri dell'interesse e del vantaggio di cui all'art. 5, d.lgs. n. 231/2001²⁰⁴, come anche alla pressante necessità di riformare l'art. 8 del d.lgs. n. 231/2001²⁰⁵ e alle tensioni con il principio del *ne bis in idem*²⁰⁶, si aggiunge un tema particolarmente complesso, ossia quello della concreta applicazione dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 nell'ambito dei gruppi di imprese, con specifico riguardo agli enti aderenti ad un consolidato fiscale (nazionale o mondiale), nonché ad un gruppo IVA.

L'elevato tecnicismo che caratterizza tale tema – il quale si trova al crocevia delle principali questioni esegetiche connesse alla normativa tributaria in materia di fiscalità dei gruppi²⁰⁷, da un lato, e alla disciplina della responsabilità degli enti nell'ambito

²⁰⁴ Cap. III, § 1.1.

²⁰⁵ Cap. III, § 1.2.

²⁰⁶ Cap. III, § 1.3.

²⁰⁷ Per un inquadramento generale del tema, *ex multis*: MARINO G., *La relazione di controllo nel diritto tributario. Analisi interdisciplinare e ricostruzione sistematica*, Padova, 2008; DAMI F., *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, Milano, 2011.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dei gruppi di imprese, dall'altro – impone di preparare il terreno di esame, mediante alcune riflessioni di carattere generale concernenti tanto la responsabilità per illeciti amministrativi dipendenti da reato nell'ambito dei gruppi di imprese quanto la disciplina tributaria inerente sia al consolidato fiscale (nazionale e mondiale) sia al gruppo IVA.

2.1. I gruppi di imprese: un istituto (sino ad ora) in cerca d'autore

Prima dell'approvazione del Codice della Crisi e dell'Insolvenza, di cui al d.lgs. n. 14/2019, l'ordinamento italiano era privo di una puntuale definizione normativa dei gruppi di imprese.

Le norme che guidavano l'interprete in materia, ovvero gli artt. 2359 e 2497 ss. c.c., infatti, seppur astrattamente riferibili al fenomeno dei gruppi, non si spingevano sino ad imbrigliarlo formalmente nella trama dell'ordinamento giuridico italiano.

Consideriamo, in primo luogo, l'art. 2359 c.c. e, in particolare, le nozioni di “controllo” e di “collegamento” ivi contenute.

Ebbene, secondo quanto previsto dal primo comma dell'art. 2359 c.c., sono società controllate non solo quelle in cui un'altra società disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (dunque, sottoposte ad un “controllo interno di diritto”), ma anche le società nelle quali un'altra società disponga di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (ossia soggette ad un “controllo interno di fatto”) e quelle che sono sotto influenza dominante di un'altra società, in virtù di particolari vincoli contrattuali con la stessa (cioè sotto “controllo esterno”).

Il terzo comma dell'art. 2359 c.c. riconduce, poi, il collegamento tra società all'ipotesi in cui una società eserciti su un'altra un'influenza

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

non già dominante, bensì notevole, la quale si presume esistente ogniqualvolta la prima possa esercitare nell'assemblea ordinaria della seconda (almeno) un quinto ovvero un decimo (se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati) dei voti.

Come l'art. 2359 c.c. anche gli artt. 2497 ss. c.c. non forniscono una definizione normativa del gruppo d'impresa, limitandosi, piuttosto, a disciplinare il fenomeno dell'eterodirezione, in modo tale da «garantire il corretto operare del gruppo rispetto alle società che lo compongono e ai terzi»²⁰⁸.

L'assenza di una definizione normativa dei gruppi non era frutto di una mera dimenticanza del legislatore, bensì di una scelta fondata su due ragioni: «è chiaro da un lato che le innumerevoli definizioni di gruppo esistenti nella normativa di ogni livello sono funzionali a problemi specifici; ed è altrettanto chiaro che qualunque nuova nozione si sarebbe dimostrata inadeguata all'incessante evoluzione della realtà sociale, economica e giuridica»²⁰⁹.

È solo nel 2019 che il legislatore, superando i timori di cui sopra, ha introdotto una definizione, di carattere generale, del gruppo di imprese, così «avvicinandosi ad un'impostazione tipica delle scienze aziendalistiche, che considerano l'azienda oltre i confini delle singole entità economico-giuridiche, secondo una visione unitaria dell'organizzazione aziendale complessa»²¹⁰. Invero, secondo l'art. 2, comma 1, lett. h) del d.lgs. n. 14/2019, il

²⁰⁸ SCAROINA E., *Il problema del gruppo di imprese. Societas delinquere potest*, cit., 25.

²⁰⁹ Così la Relazione al d. lgs. n. 6/2003, con il quale sono stati introdotti gli artt. 2497 ss. c.c.

²¹⁰ RACCA A., *Le novità all'art. 2497 c.c. apportate dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (d.lgs. 14/2019). Alcune riflessioni in tema di responsabilità di direzione e coordinamento*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 1, 204.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

gruppo di imprese consiste nell'«insieme delle società, delle imprese e degli enti, esclusi lo Stato e gli enti territoriali, che, ai sensi degli articoli 2497 e 2545-*septies* del codice civile, esercitano o sono sottoposti alla direzione e coordinamento di una società, di un ente o di una persona fisica, sulla base di un vincolo partecipativo o di un contratto; a tal fine si presume, salvo prova contraria, che: 1) l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci; 2) siano sottoposte alla direzione e coordinamento di una società o ente le società controllate, direttamente o indirettamente, o sottoposte a controllo congiunto, rispetto alla società o ente che esercita l'attività di direzione e coordinamento»²¹¹.

2.2. La responsabilità degli enti nell'ambito dei gruppi di imprese

Data l'assenza, nel d.lgs. n. 231/2001, di una disciplina inerente alla responsabilità degli enti facenti parte di un gruppo di imprese per illeciti amministrativi dipendenti da reato, occorre interrogarsi, in primo luogo, sulla riconducibilità del gruppo di imprese nell'alveo dei soggetti destinatari del d.lgs. n. 231/2001 (e, dunque, sulla ravvisabilità di una responsabilità del gruppo *ex se*) e, in secondo luogo, sulla possibilità di attrarre la responsabilità di società diverse da quella nell'ambito della quale sia stato commesso il *predicate crime* (e, in particolare, della *holding*) per l'illecito amministrativo da quest'ultimo dipendente.

Soffermiamoci, dapprima, sulla questione inerente alla sussumibilità dei gruppi nell'alveo dei soggetti destinatari del d.lgs. n. 231/2001 e, dunque, sulla possibilità di ravvisare nel gruppo di imprese

²¹¹ Art. 2, comma 1, lett. h), d.lgs. n. 14/2019, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 147/2020, a decorrere dal 1° settembre 2021.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

un macro-ente di fatto suscettibile, in quanto tale, di rispondere degli illeciti di cui agli artt. 24 ss., d.lgs. n. 231/2001. La questione potrebbe essere risolta in senso positivo, ove si sostenga che l'ampiezza della formulazione dell'art. 1, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 231/2001 consenta l'applicabilità del decreto stesso a tutti gli enti, dotati o meno di personalità giuridica, diversi dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali, dagli altri enti pubblici non economici nonché dagli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale. Tale soluzione esegetica, per quanto suggestiva, non pare, tuttavia, condivisibile per diverse ragioni.

In primo luogo, ravvisando nel gruppo, costituito da diversi enti, un (unico) ente di fatto, si tradirebbe il dato testuale di cui all'art. 1, d.lgs. n. 231/2001, come meglio delineato nella Relazione al decreto, dalla quale si evince che il delegato ha voluto «indirizzare l'interprete verso la considerazione di enti che, seppur sprovvisti di personalità giuridica, possano comunque ottenerla» (eventualità estranea alla realtà dei gruppi d'impresa).²¹²

In secondo luogo, tale interpretazione del gruppo di imprese pare trascurare l'autonomia giuridica e patrimoniale che caratterizza le società che facciano parte dello stesso. Come evidenziato da Confindustria, «l'ordinamento giuridico considera unitariamente il gruppo solo nella prospettiva economica. Nella prospettiva del diritto, esso risulta privo di autonoma capacità giuridica e costituisce un raggruppamento di enti dotati di singole e distinte soggettività giuridiche. Non essendo a sua volta un ente, il gruppo non può considerarsi diretto centro di imputazione della

²¹² In tema, *funditus*, SCARONA E., *Il problema del gruppo di imprese*. *Societas delinquere potest*, cit., (in particolare) 230 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

responsabilità da reato e non è inquadrabile tra i soggetti indicati dell'art. 1 del decreto 231. Lo schermo della distinta personalità giuridica delle società che lo compongono rimane un dato insuperabile. Pertanto, non si può in alcun modo affermare una responsabilità diretta del gruppo ai sensi del decreto 231. Al contrario, gli enti che compongono il gruppo possono rispondere in dipendenza dei reati commessi nello svolgimento dell'attività di impresa. È dunque più corretto interrogarsi sulla responsabilità da reato nel gruppo»²¹³.

Tutto ciò premesso in merito alla questione della riconducibilità dei gruppi d'impresa tra i soggetti destinatari del d.lgs. n. 231/2001 ed esclusa, quindi, la ravvisabilità di una responsabilità *ex* d.lgs. n. 231/2001 *dei* gruppi, occorre chiedersi se, e a quali condizioni, la responsabilità *ex* d.lgs. n. 231/2001 possa essere estesa, *nei* gruppi, a enti diversi da quello nell'ambito del quale sia stato commesso il *predicate crime*, avendo specifico riguardo alla *holding*.

Sono diverse le tesi che è possibile porre a fondamento dell'estensione della responsabilità *ex* d.lgs. n. 231/2001 a tale società.

Consideriamo, in primo luogo, la soluzione esegetica fondata sul riconoscimento, in capo alla *holding*, della qualifica di amministratore di fatto delle controllate.²¹⁴

Sulla base di tale tesi, «l'ente (società controllata) è “responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio” “da persone che” (in quanto esponenti della società controllante che esercita attività di direzione di gruppo) “esercitano anche di fatto la gestione e il controllo dello stesso” (art. 5, 1° co. lett. b). Reciprocamente si potrebbe giungere a ritenere che “l'ente (società controllante)” è “responsabile

²¹³ CONFINDUSTRIA, *Linee guida per la costruzione dei Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo ai sensi del D. Lgs. 231/2001*, 72.

²¹⁴ In tema, *funditus*, SCAROINA E., *Il problema del gruppo di imprese. Societas delinquere potest*, cit., (in particolare) 117 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio” “da persone (che in quanto esponenti della società controllata sottoposta alla direzione di gruppo della controllante sono) sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a)” (in quanto esponenti della società controllante esercente la direzione di gruppo)»²¹⁵.

Pare che non si possa dubitare dell'applicabilità di tale soluzione esegetica in relazione ai gruppi di imprese meramente apparenti, ovvero sia caratterizzati dal pieno asservimento della controllata alla *holding* (tale da determinare una coincidenza tra l'interesse della prima e quello della seconda)²¹⁶. In tale ipotesi, infatti, la *holding*, lungi dall'essere terza ed estranea rispetto al *predicate crime* commesso nell'ambito della controllata, ne è «la diretta regista ed autrice. Qualora la *holding*, pertanto, oltre a controllare la *subsidiary* tramite concatenazioni di partecipazioni azionarie e vincoli negoziali, eserciti un dominio assoluto su questa ultima, tanto da reificarla e degradarla alla stregua di un mero strumento operativo, l'interesse si identifica integralmente con quello perseguito dalla controllante»²¹⁷.

Ancora, la responsabilità (di società diverse da quella nell'ambito della quale sia stato commesso il reato presupposto e, in particolare,) della *holding* potrebbe ritenersi astrattamente configurabile anche attribuendo ad essa una posizione di garanzia

²¹⁵ MONTALENTI P., Corporate governance, consiglio di amministrazione, sistemi di controllo interno: spunti per una riflessione, in *Riv. soc.*, 2002, 4, 836.

²¹⁶ Secondo CONFINDUSTRIA, *Linee guida per la costruzione dei Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo ai sensi del D. Lgs. 231/2001*, cit., 74, in tali ipotesi «i vertici della *holding* potrebbero qualificarsi come amministratori della stessa. In questo caso, peraltro, si verserebbe nella ipotesi del cd. gruppo apparente, ben distante dalla fisiologica realtà dei gruppi, ove la *holding* indica la strategia unitaria, ma le scelte operative spettano ai vertici della controllata».

²¹⁷ D'ARCANGELO F., *Le dinamiche traslative del vantaggio e la responsabilità da reato dell'ente*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2018, 3, 10.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ex art. 40 cpv. c.p., tale da dar luogo ad una responsabilità concorsuale degli apicali della *holding* per omesso impedimento del reato commesso nell'alveo della controllata.²¹⁸

In senso critico si è, tuttavia, condivisibilmente, rilevato che «il controllo societario o l'attività di direzione e coordinamento non possono fondare, di per sé, la responsabilità in capo ai vertici della controllante dell'omesso impedimento dell'illecito commesso nell'attività della controllata (non potendo applicarsi l'art. 40, comma 2, c.p.). Non c'è, infatti, alcuna disposizione che preveda in capo agli apicali della controllante l'obbligo giuridico e i poteri necessari per impedire i reati nella controllata e, in proposito, va ricordato che l'art. 2497 c.c. è volto alla tutela dei soci e dei creditori sociali e non fonda una posizione di garanzia in capo agli amministratori della *holding* rispetto alle attività delle società controllate»²¹⁹.

Infine, l'attrazione della responsabilità della *holding* (o di altra società del gruppo) potrebbe trovare fondamento nella disciplina del concorso di persone nel reato ed essere, pertanto, configurabile nel caso in cui si accerti che un *intraneus* della stessa, agendo nell'interesse o a vantaggio della medesima, abbia concorso o coincida (ad esempio, in caso di *interlocking directorate*) con l'autore del reato.

²¹⁸ In tema, *funditus*, SCARONA E., *Il problema del gruppo di imprese*. *Societas delinquere potest*, cit., (in particolare) 241 ss.

²¹⁹ Così ARTUSI M. F., *Prospettive «231» nei gruppi di imprese: accentrimento di funzioni e sedi estere*, cit., 99, esaminando le Linee guida di Confindustria per la costruzione dei Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo ai sensi del d.lgs. 231/2001. Secondo MARRA G., *Legalità ed effettività delle norme penali. la responsabilità dell'amministratore di fatto*, Torino, 2002, 273, la tesi che ravvisa negli amministratori della *holding* una posizione di garanzia rilevante ex art. 40 cpv. c.p. potrebbe essere astrattamente sostenibile solo nel caso in cui tali soggetti possano «richiamare all'ordine gli amministratori della controllata, costringendoli, se del caso, ad adottare criteri di valutazione conformi alla legge. Ora, trattandosi di soggetti formalmente estranei alla gestione della società controllata, tale opera di persuasione non potrebbe giovare di alcun supporto normativo».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La tesi del concorso di persone nel reato pone l'interprete di fronte a molteplici nodi esegetici, concernenti, tra l'altro: l'influenza che l'appartenenza al gruppo esercita sulla nozione di "interesse" rilevante ai fini dell'art. 5, d.lgs. n. 231/2001; la tipologia di concorso dell'*intraneus* suscettibile di attrarre la responsabilità della *holding*; l'accertamento della colpa di organizzazione.

In primo luogo, è necessario chiedersi se l'interesse rilevante *ex* art. 5, d.lgs. n. 231/2001 possa ritenersi integrato mediante invocazione di un generale "interesse di gruppo".

Nelle prime pronunce sul tema la giurisprudenza (di merito) propendeva per quest'ultima soluzione esegetica.

Particolare rilievo assumono le ordinanze emesse dal Gip presso il Tribunale di Milano, in data 20 settembre 2004, e dal medesimo Tribunale ambrosiano, quale Tribunale del riesame, in data 14 dicembre 2004²²⁰, nell'ambito di uno stesso procedimento cautelare inerente a presunte pratiche corruttive poste in essere dagli amministratori di alcune società di un medesimo gruppo, al fine di aggiudicarsi appalti di servizi assai redditizi. Sia nell'ordinanza genetica del Gip sia nell'ordinanza resa all'esito di impugnazione della prima «i giudici hanno ritenuto che, laddove l'intreccio di partecipazioni societarie consenta di ritenere l'effettiva esistenza di un gruppo, [...] un reato i cui effetti

²²⁰ In tali pronunce i giudici di merito riconoscevano «la responsabilità delle società controllanti laddove avessero esercitato, attraverso le controllate, una propria attività di impresa e avessero soddisfatto un proprio interesse. Si era stabilito, infatti, in dette pronunce, che le controllanti fossero state direttamente coinvolte nella gestione dell'attività di impresa delle controllate senza limitarsi alla mera gestione delle partecipazioni possedute, ma partecipando attivamente con i propri amministratori alla fase di gestione degli appalti (oggetto di quel procedimento) e quindi alla consumazione dell'illecito» (così DEVITO E., CUOMO S., COLALUCE A., *La responsabilità amministrativa da reato nell'ambito dei gruppi di impresa*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2018, 2, 177).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

favorevoli sono destinati a riverberarsi immediatamente nella sfera giuridica di una controllata non necessariamente può ritenersi consumato nel suo esclusivo interesse, atteso che il risultato della sua gestione si riflette inevitabilmente in quello del gruppo a cui appartiene²²¹. In tal caso il coinvolgimento del vertice apicale della controllante nella commissione del reato inevitabilmente determina la responsabilità di quest'ultima, atteso che la stessa, in forza dei poteri di direzione e di controllo che discendono dalla sua posizione, di quell'interesse di gruppo è in qualche modo la depositaria. Non di meno, non è dubbio che l'interesse della controllata è comunque anche quello della controllante, che dal successo della prima sarebbe destinata a ricavare in ogni caso un vantaggio. [...] Se a ciò si aggiunge che il secondo comma» dell'art. 5, d.lgs. 231/2001 «individua il limite negativo della responsabilità soltanto nel fatto che l'autore del reato abbia agito nell'esclusivo interesse proprio o di terzi, risulta allora evidente come quella della controllante difficilmente potrà essere esclusa, atteso che l'interesse della controllata corrisponde anche a quello della stessa controllante»²²².

²²¹ Sul punto SANTORIELLO C., *In che modo la responsabilità da reato delle società opera nei gruppi di impresa?*, in www.ilsocietario.it, 20 gennaio 2017, ritiene però «inaccettabili generalizzazioni secondo cui ogni vantaggio patrimoniale conseguito dalle società operative è destinato inevitabilmente, in un modo o nell'altro, a riverberarsi sulla persona giuridica che detiene le partecipazioni azionarie di maggioranza: quale interesse abbia soddisfatto o quale vantaggio abbia maturato la *holding* deve essere pienamente provato dall'accusa per poter applicare a tale società le sanzioni descritte dal decreto legislativo 231/2001».

²²² Nell'ordinanza del Gip presso il tribunale di Milano del 20 settembre 2004, «si osservava che la *holding*, lungi dal porre in essere una mera attività di gestione delle partecipazioni azionarie possedute, finisce per svolgere, in via mediata, e, cioè, attraverso le società controllate, la medesima attività d'impresa svolta da queste ultime, soddisfacendo tramite le stesse un proprio interesse. Ciò paralizzava, quindi, l'operatività della clausola di esonero di cui al capoverso dell'art. 5 del decreto delegato che richiedeva la prova dell'interesse esclusivo dell'autore del reato» (così BORDIGA F., *Art. 1, d. lgs. n. 231/2001*, in (a cura di) CASTRONUOVO D.-DE SIMONE G.-GINEVRA E.-LIONZO A.-NEGRI D.-VARRASO G., *Compliance: responsabilità da reato degli enti*, Assago, 2019, 35).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La tendenza alla «manipolazione del diritto penale ad opera del processo»²²³, riscontrabile nelle pronunce di merito poc' anzi esaminate, caratterizzate dalla strumentalizzazione della nozione di “interesse di gruppo”²²⁴, non è però ravvisabile nella più recente e consolidata giurisprudenza di legittimità, la quale – rinnegando ogni automatismo – ritiene astrattamente configurabile, in capo alla *holding*, una responsabilità *ex artt. 24 ss.*, d.lgs. n. 231/2001 solo ove ricorrano, rispetto ad essa, i presupposti oggettivi e soggettivi della responsabilità degli enti di

La tesi della rilevanza dell'interesse di gruppo è stata ripresa e sviluppata dal Gip presso il Tribunale di Milano in un'ordinanza emanata in data 26 febbraio 2007, nell'ambito di un procedimento per aggio, nella quale la responsabilità della *holding* veniva ritenuta astrattamente configurabile in ragione non solo della riconducibilità dell'interesse di gruppo nel genus dell'interesse rilevante *ex art. 5*, d.lgs. n. 231/2001, ma anche della possibilità di considerare gli apicali della *holding* responsabili del predicate crime o come apicali di fatto della controllata (nel cui ambito sia commesso il reato presupposto) ovvero come apicali della controllata, intesa quale unità organizzativa della *holding* avente autonomia finanziaria e funzionale.

Secondo CONFINDUSTRIA, *Linee guida per la costruzione dei Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo ai sensi del D. Lgs. 231/2001*, cit., 73, «Il riferimento normativo di questa ricostruzione è stato individuato nell'articolo 2497 del codice civile, che esclude la responsabilità civile delle società capogruppo nei confronti dei creditori e dei soci delle controllate, quando la diminuzione di valore della partecipazione di questi ultimi e la lesione dell'integrità del patrimonio della controllata risultino compensate dai vantaggi economici derivanti, per queste società, dall'appartenenza al gruppo. In realtà, la riforma del diritto societario si è limitata a prendere atto di un fenomeno organizzativo economicamente diffuso, disciplinando a fini civilistici i rapporti e i profili di responsabilità dei soggetti che vi appartengono, mentre non ha dato espressa dignità giuridica a un generale interesse di gruppo. Pertanto, sarebbe incongruo impiegare l'articolo 2497 del codice civile per estendere la responsabilità da reato di un ente del gruppo a quest'ultimo nella sua interezza».

²²³ L'espressione è utilizzata da SCAROINA E., *Il problema del gruppo di imprese. Societas delinquere potest*, cit., 58.

²²⁴ Come rileva AMODIO E., *Rischio penale di impresa e responsabilità degli enti nei gruppi multinazionali*, in *Riv. trim. dir. proc. pen.*, 2007, 4, 1289-1290, tuttavia, «in deroga alla visuale atomistica imposta ai gruppi ai fini della prevenzione del rischio penale, l'interesse di gruppo finisce talvolta per assumere rilievo. Lo conferma anzitutto la norma del nuovo reato di infedeltà patrimoniale in forza della quale “non è ingiusto il profitto della società collegata o del gruppo, se compensato da vantaggi, conseguiti o fondatamente prevedibili, derivanti dal collegamento e dall'appartenenza al gruppo” (art. 2634, comma 3, c.c.)».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cui agli artt. 5 ss., d.lgs. n. 231/2001²²⁵ e, in particolare, quanto agli elementi oggettivi, ove «il reato presupposto sia stato commesso nell'interesse o a vantaggio dell'Ente, interesse e vantaggio che debbono essere verificati in concreto, nel senso che la società deve ricevere una potenziale o effettiva utilità, ancorché non necessariamente di carattere patrimoniale, derivante dalla commissione del reato presupposto»²²⁶.

²²⁵ Secondo SCAROINA E., *Il problema del gruppo di imprese*. *Societas delinquere potest*, cit., 252-253, «l'affermazione della responsabilità di una delle società del gruppo per reati commessi a suo vantaggio o interesse da altra società (*holding* o controllata) postula il concorso nel reato dei rappresentanti dei due enti: in tal caso, infatti, i concorrenti attrarranno, ove il fatto sia commesso nell'interesse delle rispettive società, la responsabilità di queste a norma dell'art. 5 del D. Lgs. n. 231 del 2001. Non pare, per converso, percorribile la pure suggestiva strada di ipotizzare, ove ne sussistano i presupposti, una responsabilità a titolo di concorso, per così dire, diretto, della holding (o di altre società del gruppo) nell'illecito commesso dalla controllata. [...] è proprio la tesi [...] della natura sostanzialmente penale della responsabilità degli enti che induce a ritenere che tale opzione, per quanto suggestiva (anche se latrice di evidenti, ulteriori complicazioni applicative), debba essere respinta con decisione: [...] il D. Lgs. 231/2001 costituisce una sorta di “microcodice” della responsabilità degli enti ove il legislatore ha trasfuso, adattandoli, i soli principi ed istituti dell'ordinamento penale ritenuti compatibili con la peculiare natura dei destinatari: andare oltre tale indicazione, al solo fine di colmare una (pur rilevante) lacuna legislativa, significherebbe violare il principio di legalità, tradendo il carattere frammentario proprio (anche) della nuova disciplina». In senso analogo si esprime anche BORDIGA F., *Art. 1, d. lgs. n. 231/2001*, cit., 37, per cui la soluzione restrittiva elaborata dalla Corte di cassazione «trova conferma anche in una più attenta lettura dell'intera disciplina della responsabilità degli enti: un'eventuale responsabilità della capogruppo, infatti, per i reati delle controllate può essere individuata unicamente sulla scorta dei criteri di ascrizione del reato indicati dagli artt. 5 e 6, d.lgs. n. 231/2001 e, quindi, dell'interesse o vantaggio diretto e della colpa di organizzazione personale. Una risposta differente al quesito avrebbe richiesto una disciplina esplicita in materia di concorso di enti nel reato-presupposto, analogamente a quanto fatto nell'art. 26, d.lgs. n. 231/2001 per il tentativo: trattandosi di un'ipotesi di estensione della tipicità diretta a innalzare al rango del “penalmente” rilevante situazioni non contemplate dalla norma incriminatrice, il fondamento della punibilità del concorso dovrebbe necessariamente avere una base legale esplicita. Mancando nel tessuto del decreto in esame qualsiasi accenno alla possibilità di configurare una responsabilità da reato a titolo concorsuale delle società controllanti sulla base di criteri di ascrizione differenti da quelli per l'autore del reato presupposto, l'unica alternativa percorribile è quella della verifica della sussistenza di entrambi i profili oggettivi e soggettivi normalmente richiesti per l'affermazione della responsabilità di un ente.

²²⁶ Cass. pen., Sez. V, 17 novembre 2010 (dep. 20 giugno 2011), n. 24583, in *www.iusexplorer.it*. «In questa pronuncia, i giudici di legittimità, ribadendo a monte l'applicabilità delle prescrizioni di cui al d.lgs. n. 231/2001 ai gruppi di imprese, hanno chiarito che l'affermazione della responsabilità della capogruppo postula, in primo luogo, che il soggetto che agisce per conto della holding concorra con il soggetto che commette il reato per conto della persona giuridica controllata, e, in

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ancora, nel senso del necessario accertamento atomistico, ente per ente, dei criteri di cui agli artt. 5 ss. del d.lgs. n. 231/2001, si è affermato che la responsabilità per illecito amministrativo dipendente da reato «è individuabile anche all'interno di un gruppo di società, potendo la società capogruppo rispondere per il reato commesso nell'ambito dell'attività di una società controllata» solo «laddove il soggetto agente abbia perseguito anche un interesse riconducibile alla prima»²²⁷.

Guardando al piano comparatistico, preme rilevare che, «al di là delle differenze tra i vari sistemi, relative anche alla natura della responsabilità, risulta che ben il 98% dei Paesi considera – al ricorrere di determinati presupposti – punibile la *holding* per i reati (in particolare di corruzione) commessi nel contesto del

secondo luogo, la sussistenza di un interesse o di un vantaggio concreto della controllante ovvero di un'altra società facente parte del gruppo. La Corte di Cassazione, dunque, accogliendo le obiezioni formulate dalla dottrina, nega la sussistenza di una generica posizione di garanzia in capo alla società controllante, il cui coinvolgimento dipende esclusivamente dall'esistenza di un rapporto qualificato fra l'agente e l'ente, e, dunque, dall'eventuale concorso degli apicali o subordinati della persona giuridica alla commissione del reato presupposto. Allo stesso modo, si è osservato che questa sentenza, negando la rilevanza di un generico interesse di gruppo ed escludendo ogni meccanismo automatico di estensione di responsabilità, stabilisce che l'interesse alla commissione del reato debba essere non solo immediato e diretto, ma anche concreto ed attuale, non potendo essere desunto da meri elementi strutturali del gruppo, quali il consolidamento di bilancio, le economie di scala, la comunanza di servizi e funzioni economiche, ovvero dal rapporto di controllo stesso, indicatori, questi ultimi, unicamente dell'organizzazione dell'aggregazione societaria e non anche dell'interesse alla commissione del reato. L'interesse della holding, dunque, in ossequio alla tesi accolta dalla Suprema Corte, non solo deve essere oggetto di accertamento in concreto, con riferimento, dunque, alla specifica vicenda sottoposta a vaglio giudiziario, ma deve altresì potersi qualificare come diretto, non potendo coincidere con quello indiretto e mediato costituito dall'utile realizzato dalla società controllata mediante la commissione del reato e ripartito, dunque, unicamente a seguito della deliberazione dell'assemblea dei soci» (così BORDIGA F., *Art. 1, d. lgs. n. 231/2001*, cit., 36).

²²⁷ Cass. pen., Sez. V, 8 novembre 2012 (dep. 29 gennaio 2013), n. 4324, in www.iusexplorer.it. «Nella fattispecie concreta in esame si discuteva [...] della possibilità o meno di estendere alla controllata la responsabilità da reato ex D.Lgs. n. 231 del 2001 configurabile nei confronti della capogruppo» [così Cass. pen., Sez. II, 27 settembre 2016, (dep. 9 dicembre 2016), n. 52316, in www.iusexplorer.it].

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

gruppo. Ai fini che qui rilevano, di particolare interesse è il dato per cui, nel 71% dei casi, la *parent company* può essere punita soltanto qualora i suoi esponenti abbiano concorso nella ideazione o attuazione del reato. Un principio, dunque, che si pone del tutto in linea con quello enucleato dalla nostra giurisprudenza pur nell'assenza di una disciplina specifica e semplicemente facendo applicazione delle regole – civili e penali – vigenti in materia»²²⁸.

Quanto al concorso degli apicali della *holding* suscettibile di assumere rilievo ai fini della configurabilità della responsabilità degli enti, pare doversi concludere nel senso della rilevanza del solo concorso commissivo, morale o materiale.

Invero, «l'esistenza di aggregazioni societarie, come riconosciuto anche dalla giurisprudenza penale, non determina di per sé un mutamento delle posizioni di garanzia - che competono solo in capo ai singoli amministratori di ciascuna società che lo compone -, dovendosi escludere che dal mero collegamento societario derivi, in capo agli amministratori di una società del gruppo, l'obbligo di impedire la commissione di reati nell'ambito di un'altra società del medesimo (Corte d'Appello di Roma, 28 marzo 1995)»²²⁹. Pertanto, «la responsabilità concorsuale con il soggetto che ha commesso il reato, quando voglia ipotizzarsi a carico dell'organo di vertice della capogruppo, non potrebbe essere fondata solo evocando l'istituto dell'omesso impedimento della altrui condotta illecita ex art. 40 cpv c.p., per difetto di una norma primaria che fondi una specifica posizione di garanzia. Infatti, in ragione della rilevata autonomia delle singole società e del ruolo gestorio attribuito in via esclusiva ai relativi

²²⁸ Così SCAROINA E., *Verso una responsabilizzazione del gruppo di imprese multinazionale?*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2018, 2, 72.

²²⁹ CONSIGLIO DI STATO, *Parere su quesito in materia di applicazione delle misure interdittive cautelari previste dagli articoli 45 e seguenti del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231*, 11 gennaio 2005.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

amministratori [...], non potrebbe articolarsi la responsabilità concorsuale solo sulla base di un preteso difetto di vigilanza e di intervento. Nessun ausilio potrebbe derivare, per fondare una pretesa posizione di garanzia imponente un dovere di intervento, dal disposto dell'art. 2497 c.c., che è essenzialmente norma di garanzia economica per i soci delle controllate, ma non attiene a profili di organizzazione della società, a maggior ragione con riguardo ai rapporti esterni tra le diverse società del gruppo»²³⁰.

Se, dunque, il concorso dell'apicale della *holding* suscettibile di attrarre la responsabilità della stessa per il *predicate crime* commesso nell'ambito di una controllata è solo il concorso di carattere commissivo, materiale o anche solo morale, occorre precisare, rispetto a tale seconda ipotesi, che «una affermazione di condanna (tanto delle persone fisiche che della società) richiederà la dimostrazione che dalla *holding* è pervenuta non una generica direttiva all'ottenimento di determinati risultati imprenditoriali, per il cui raggiungimento i gestori delle controllate hanno ritenuto di dover agire delittuosamente, quanto veri e propri suggerimenti penalmente illegittimi»²³¹.

Occorre, infine, soffermarsi sul criterio di imputazione soggettiva della responsabilità agli enti e, in particolare, sulla colpa di organizzazione, per comprendere come, nell'ambito dei gruppi di imprese, debba essere condotto il relativo accertamento. Anche in relazione all'elemento soggettivo della responsabilità degli enti ci pare necessario richiamare la tesi giurisprudenziale oggi maggioritaria e affermare, dunque, che in tanto un ente del

²³⁰ AMATO G., *L'attribuzione della responsabilità amministrativa ex d.lgs. 231/2001 all'interno dei gruppi di imprese*, cit., 173-174.

²³¹ SANTORIELLO C., *In che modo la responsabilità da reato delle società opera nei gruppi di impresa?*, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

gruppo di imprese può essere ritenuto responsabile in quanto non abbia adottato od efficacemente attuato un proprio modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato e non si sia dotato di un proprio Organismo di vigilanza²³². Come rilevato in dottrina, infatti, «nel gruppo di imprese, nonostante la direzione unitaria della capogruppo, il rischio penale deve essere fronteggiato sul piano organizzativo in completa autonomia dalle singole società, cui spetta di valutarlo alla luce della specificità della attività svolta senza interferenze da parte della *holding*»²³³.

3. Il consolidato fiscale nazionale e mondiale

3.1. Il consolidato fiscale nazionale

Il consolidato fiscale nazionale è un regime opzionale di tassazione, disciplinato dagli artt. 117 ss. del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in poi: TUIR)²³⁴, nonché dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004, recante “Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del Testo unico delle imposte sui redditi”, successivamente abrogato e sostituito dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 1 marzo 2018 di “Revisione del regime di tassazione del consolidato nazionale di cui

²³² SCAFIDI A., *La prevenzione della responsabilità amministrativa degli enti nell'ambito dei gruppi societari italiani e internazionali (seconda parte)*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2013, 1, 174.

²³³ Secondo AMODIO E., *Rischio penale di impresa e responsabilità degli enti nei gruppi multinazionali*, in *Riv. trim. dir. proc. pen.*, 2007, 4, 1289.

²³⁴ Come modificati dal d.lgs. n. 344/2003, di attuazione della delega di cui alla l. n. 80/2003.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

agli articoli da 117 a 128 del Testo unico delle imposte sui redditi”²³⁵.

Possono esercitare l'opzione per il consolidato fiscale nazionale, enti, controllanti e controllati, tra i quali sussista il rapporto di controllo di cui agli artt. 2359, comma 1, n. 1), c.c. e 120 TUIR.

In particolare, alla luce del combinato disposto del primo comma dell'art. 117 TUIR (il quale contiene un rinvio espresso all'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.) e dell'art. 120 TUIR, in primo luogo, l'opzione per il consolidato fiscale nazionale può essere esercitata dagli enti tra i quali intercorra un rapporto di controllo azionario di diritto (tale per cui la controllante disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria); in secondo luogo, alla luce di quanto previsto dall'art. 120, comma 1, TUIR, le società per azioni, le società in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata dovrebbero considerarsi sottoposte a controllo rilevante, ai fini dell'accesso al regime opzionale del consolidato fiscale nazionale, solo ove una società o un ente (controllante) partecipi, direttamente o indirettamente²³⁶, al

²³⁵ Per un'analisi della disciplina del consolidato fiscale nazionale, *ex multis*: RICCI C., *La tassazione consolidata nell'IRES*, Torino, 2015; MORATTI S., *Il consolidato fiscale nazionale*, Torino, 2013; BUCCI L.-CAPOZZI V.-GALLUCCI M., *La disciplina IRES dei gruppi di imprese*, Milano, 2006.

²³⁶ Come evidenziato da URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 271, al fine di accertare la sussistenza di un controllo indiretto, occorre tener conto «dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo». Per meglio comprendere tale affermazione, si rinvia all'esempio elaborato da TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, II, 2019, Milano, 167: «Si supponga che la società Alfa abbia una partecipazione in Beta pari all'80 per cento; e che Beta partecipi a Gamma per il 70 per cento. Alfa può consolidare Beta, perché ha una partecipazione superiore al 50 per cento; può inoltre consolidare Gamma, perché la sua partecipazione “demoltiplicata” in Gamma è pari al 56 per cento (Alfa partecipa a Gamma per l'80 per cento del 70 per cento: *ergo* per una percentuale del 56 per cento)».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

relativo capitale sociale²³⁷, nonché all'utile di bilancio²³⁸ in misura superiore al 50 %. Preme, infine, rilevare che, secondo l'art. 120, comma 1-*bis*, TUIR, sono, inoltre, “controllate” le stabili organizzazioni nel territorio italiano di enti stranieri residenti «in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, che rivestono una forma giuridica analoga a quelle di cui al comma 1, con i requisiti di cui al medesimo comma».

L'opzione per il consolidato fiscale nazionale può essere esercitata, in qualità di controllanti e controllati, dagli enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) TUIR residenti nel territorio dello Stato italiano: affinché essa sia valida, è, pertanto, necessario che gli enti *de quibus* abbiano la forma di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee²³⁹ e società cooperative europee²⁴⁰, ovvero che siano enti pubblici e privati, diversi dalle società, o *trust*, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.²⁴¹

²³⁷ Non assumono però rilievo le azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'articolo 2346 c.c.

²³⁸ «[...] da determinarsi relativamente all'ente o società controllante, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo e senza considerare la quota di utile di competenza delle azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'articolo 2346 del codice civile», secondo l'art. 120, comma 1, lett. b), TUIR.

²³⁹ Regolamento (CE) n. 2157/2001

²⁴⁰ Regolamento (CE) n. 1435/2003

²⁴¹ Art. 73, comma 1, lett. a) e b), come richiamato dall'art. 117, comma 1, TUIR. Secondo l'art. 126 TUIR, però, «Non possono esercitare l'opzione di cui all'articolo 117 le società che fruiscono di riduzione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società. 2. Nel caso di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l'esercizio dell'opzione non è consentito e, se già avvenuto, cessa dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione del fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Quanto agli enti non residenti, l'opzione per il consolidato fiscale nazionale può essere esercitata da questi ultimi, (solo) in qualità di controllanti²⁴², nel caso in cui siano residenti in Paesi con i quali sia in vigore una convenzione contro la doppia imposizione²⁴³ ed esercitino nel territorio dello Stato attività d'impresa mediante una stabile organizzazione²⁴⁴. Ove quest'ultima condizione non sia configurabile, secondo l'art. 117, comma 2-bis, TUIR²⁴⁵, tali enti, se caratterizzati da una forma giuridica riconducibile a quella di cui all'art. 73, comma 1, lett.

²⁴² In tema, *ex multis*, DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, Milano, 2008, 800; RICCI C., *La tassazione consolidata nell'IRES*, cit., 149.

²⁴³ Secondo AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 53/E/2004, Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*, 13-14, «la residenza in uno Stato estero con cui sia in vigore esclusivamente un trattato contro le doppie imposizioni non sia idonea ad integrare il requisito in esame, se non è anche previsto un accordo che consenta lo scambio di informazioni con lo Stato italiano. La *ratio* della disposizione risulterebbe frustrata, infatti, qualora non fosse possibile acquisire dalle autorità fiscali estere i dati e le informazioni necessarie a comprovare il possesso da parte del controllante non residente dei requisiti richiesti per l'esercizio dell'opzione». Pertanto, «il requisito sussiste in relazione ai soggetti residenti ai fini fiscali in Paesi: a) membri dell'Unione Europea; b) con i quali l'Italia ha stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni che consenta un adeguato scambio di informazioni» (DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 802).

²⁴⁴ Secondo il primo comma dell'art. 162 TUIR, richiamato dall'art. 120, «[...] ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato». L'AGENZIA DELLE ENTRATE, nella già citata *Circolare 53/E/2004, Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*, 14-15, evidenzia che «la nozione di “attività di impresa” in tale sede rilevante (quella contenuta nell'articolo 55 del TUIR), non possa essere riferita alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti la cui attività consiste nella mera detenzione (limitata al godimento dei relativi frutti) di partecipazioni in società residenti; ciò a prescindere dalla valutazione se in tal caso ricorra il requisito stesso della esistenza di un stabile organizzazione. Tali *holding* debbono, infatti, ritenersi escluse dall'ambito applicativo dell'articolo 117, comma 2 (con conseguente preclusione all'esercizio dell'opzione ad opera del controllante non residente), in quanto non è configurabile, in capo alle stesse, l'esercizio di attività d'impresa nel senso fatto proprio dalla *ratio* dell'articolo 117».

²⁴⁵ Introdotto dall'art. 6, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 147/2015.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

a) e b) TUIR²⁴⁶ e residenti in Stati esteri appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che garantisca un effettivo scambio di informazioni, possono attribuire a una società dagli stessi controllata *ex artt.* 2359, comma 1, n. 1, c.c. e 120 TUIR (residente o non residente, ma con una stabile organizzazione in Italia²⁴⁷) il compito di esercitare (rispettivamente, direttamente ovvero mediante la propria stabile organizzazione), in qualità di consolidante²⁴⁸, l'opzione per la tassazione di gruppo con "società sorelle"²⁴⁹, ovvero con società (residenti o non residenti, ma con una stabile organizzazione in Italia) parimenti soggette al controllo *ex artt.* 2359, comma 1, n. 1, c.c. e 120 TUIR degli enti non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia.

L'opzione per il consolidato fiscale nazionale deve essere esercitata «“a coppia”, cioè da una controllante e da una controllata; si hanno quindi tante coppie di opzioni quanti sono i rapporti di partecipazione»²⁵⁰. Come evidenziato dall'Agenzia delle

²⁴⁶ Società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee, società cooperative europee; enti pubblici e privati, diversi dalle società, ivi compresi i *trust*, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

²⁴⁷ L'art. 117, comma 2-ter, TUIR, precisa che gli enti non residenti nel territorio italiano, sottoposti a controllo azionario di diritto *ex art.* 2359, comma 1, n. 1, c.c., possono esercitare l'opzione di cui al comma 1 del medesimo articolo, in qualità di controllati mediante una stabile organizzazione. L'art. 120, comma 1-bis, TUIR riconduce poi al *genus* delle controllate «le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, come definite dall'articolo 162, dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, che rivestono una forma giuridica analoga a quelle di cui al comma 1, con i requisiti di cui al medesimo comma».

²⁴⁸ Secondo l'art. 117, comma 2-bis, lett. a), «la controllata designata, in qualità di consolidante, acquisisce tutti i diritti, obblighi ed oneri previsti dagli articoli da 117 a 127 per le società o enti controllanti».

²⁴⁹ Si parla, in tal caso, di "consolidato orizzontale".

²⁵⁰ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 166.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Entrate, «l'opzione per il consolidamento nazionale presenta [...] natura bilaterale, dovendo essere esercitata a coppia tra la consolidante, che non necessariamente deve essere la capogruppo, e le società direttamente o indirettamente controllate dalla stessa»²⁵¹.

Ove la controllante eserciti l'opzione con diverse controllate, il consolidato è considerato comunque unico. Infatti, «il reddito complessivo positivo e negativo non è suddiviso in tanti consolidati quante sono le opzioni, ma tutte le società che hanno esercitato l'opzione bilaterale con la controllante adottano con quest'ultima un consolidato unico. È, tuttavia, evidente che, proprio in ragione del rapporto che ha natura bilaterale, all'interno dei gruppi potranno generarsi più consolidati, con l'unico limite che la società non può partecipare a due opzioni in qualità di consolidante e di consolidata»²⁵².

Al contrario di quanto previsto (come si vedrà) in relazione al consolidato fiscale mondiale e al gruppo IVA, non opera qui la regola “*all in, all out*”, sicché non è necessario che tutte le società di un determinato gruppo aderiscano al consolidato, potendo, quindi, la relativa opzione «essere esercitata anche soltanto da alcune delle società costituenti il gruppo (cd. principio del *cherry picking*)»²⁵³.

Perché la suddetta opzione sia efficace, è, comunque, necessario che ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

²⁵¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, nella *Circolare 53/E/2004, Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*, cit., 6.

²⁵² Relazione al d.lgs. 344/2003, 36. Come rileva URICCHIO A. F., *Manuale di diritto tributario*, cit., 272, «L'opzione può essere esercitata da ciascuna entità legale solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllata».

²⁵³ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 53/E/2004, Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*, cit., 6.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

in primo luogo, occorre che vi sia identità dell'esercizio sociale di controllante e controllata aderenti al regime; in secondo luogo, ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta di "vigenza" del consolidato, ciascuna controllata deve eleggere domicilio presso la società o l'ente controllante; infine, è necessario dare comunicazione dell'esercizio congiunto dell'opzione all'Agenzia delle Entrate.²⁵⁴

L'opzione per il consolidato è efficace e irrevocabile (purché permanga il requisito del controllo di cui al combinato disposto degli artt. 2359, comma 1, n. 1, c.c. e 120 TUIR e non si verifichino le cause interruttrive previste dal decreto ministeriale 1° marzo 2018²⁵⁵) per tre esercizi²⁵⁶, al termine dei quali essa si intende tacitamente rinnovata per un ulteriore triennio, salvo che «non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione»²⁵⁷.

Quanto agli effetti dell'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale, preme precisare sin d'ora che tale regime non comporta – contrariamente a quanto previsto, come si vedrà, in relazione al gruppo IVA²⁵⁸ – la creazione di un soggetto passivo d'imposta diverso dalle singole società del gruppo e identificabile nel gruppo stesso²⁵⁹, trattandosi piuttosto di «un sistema di trasmissione e

²⁵⁴ Art. 119, comma 1, TUIR.

²⁵⁵ Ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo sono ravvisabili, ad esempio, negli artt. 124, commi 1 e 5, nonché 126, comma 1, TUIR, nonché negli artt. 4, comma 1, lett. b), e 13 del d.m. Economia e Finanze 1° marzo 2018 di revisione del regime di tassazione del consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 128 del Testo unico delle imposte sui redditi.

²⁵⁶ Secondo la Relazione al d.lgs. n. 344/2003, «Il vincolo triennale richiesto per poter attivare il consolidato "di gruppo" è riconducibile a una logica di cautela fiscale affinché non si renda particolarmente agevole la partecipazione a tale procedura per quei soggetti che solo occasionalmente e temporaneamente "transitano" all'interno del gruppo per poi fuoriuscirne subito dopo aver conseguito i benefici fiscali connessi alla predetta procedura».

²⁵⁷ Art. 117, comma 3, TUIR.

²⁵⁸ Cap. III, § 5.

²⁵⁹ «La tassazione congiunta delle società che fanno parte del consolidato non implica

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

compensazione infragruppo di perdite fiscali»²⁶⁰ che comporta un vantaggio tanto per le società che apportino reddito al consolidato quanto per quelle che ivi apportino perdite. In particolare, mentre il reddito delle prime è compensato, in tutto o in parte, dalle perdite delle seconde²⁶¹, queste ultime, a fronte dello svantaggio subito in

una soggettività passiva del gruppo, in quanto tale, ma una soggettività della consolidante tenuta a calcolare l'imponibile di gruppo e a liquidare e versare la relativa imposta» (DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 799-800).

Per un approfondimento di tale tesi, maggioritaria in dottrina, si veda, per tutti, RUSSO P., *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 313, nonché quanto rilevato dall'Agenzia delle Entrate, secondo la quale le società che optano per il consolidato fiscale nazionale «non perdono la soggettività passiva d'imposta e la conseguente titolarità dell'obbligazione tributaria» (Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 53/E del 20 dicembre 2004) e il relativo regime opzionale, lungi dal comportare la creazione di un soggetto giuridico autonomo e distinto dalle società aderenti, «comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti prodotti da ciascun soggetto partecipante» (Circolare n. 27/E del 6 giugno 2011). In senso contrario, v. TURRI G., *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 1, 95; VERSIGLIONI M., *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 1, 420 ss.

²⁶⁰ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, 2021, 251.

²⁶¹ Infatti, secondo TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 171, «le società con imponibili positivi profitano delle società con imponibili negativi». Invero, come evidenziato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate IRES/1 del 16 giugno 2004, 17, «Il nuovo istituto del consolidato nazionale si pone quale naturale correttivo all'eliminazione, conseguente alla riforma attuata con il decreto, dei meccanismi di parziale consolidamento degli imponibili tradizionalmente utilizzati dai gruppi di imprese: contestualmente all'entrata in vigore dell'IRES è, infatti, venuta meno la possibilità di avvalersi tanto del meccanismo del credito di imposta sui dividendi, quanto del regime di deducibilità fiscale delle svalutazioni di partecipazioni societarie (quest'ultimo, peraltro, già sensibilmente attenuato per effetto delle previsioni dell'articolo 1, comma 1, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni dalla legge 22 novembre 2002, n. 265). La sopravvenuta impossibilità di compensare l'utile della partecipata con la perdita della partecipante (mediante l'utilizzo del credito d'imposta sui dividendi) e di conferire rilevanza fiscale alle perdite della partecipata (tramite la svalutazione) per ridurre o azzerare l'imponibile della partecipante è stata, dunque, controbilanciata dall'introduzione della disciplina opzionale della tassazione di gruppo». Rileva ancora SALVINI L., *Diritto societario e diritto tributario: dieci anni dalle riforme*, in *Giur. comm.*, 2014, 4, 702 che il consolidato mira a «consentire nell'ambito dei gruppi societari la circolazione delle perdite che non potevano più circolare mediante la deduzione delle minusvalenze su partecipazioni immobilizzate». Ancora, secondo FANTOZZI A., *Il regime di trasparenza per le società di capitali*, in (a cura di) PAPARELLA F., *La riforma del*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ragione della spersonalizzazione delle perdite (consistente nell'impossibilità di dedurle in proprio), si vedono di regola riconoscere – mediante apposito accordo di consolidamento – una remunerazione che, tra l'altro, «ai sensi dell'art. 118, comma 4, TUIR, non è soggetta ad imposizione sui redditi entro il limite massimo dell' "imposta teorica" corrispondente agli elementi apportati al consolidato»²⁶². Invero, «ai fini della determinazione del reddito imponibile delle singole società partecipanti al consolidato sono irrilevanti i componenti positivi e negativi di reddito derivanti rispettivamente dalla percezione e dal versamento delle somme trasferite in conseguenza dei menzionati accordi per compensare i mancati benefici trasferiti alla *Fiscal Unit*»²⁶³.

Pur non determinando la creazione di un soggetto passivo d'imposta, l'esercizio dell'opzione produce effetti significativi sul piano fiscale, comportando specifici obblighi a carico sia di ciascuna controllata aderente sia della società controllante.

In particolare, sulle società controllate gravano obblighi sia nei confronti dell'Agenzia delle Entrate sia nei confronti della

regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete, Milano, 2006, 20, il consolidato fiscale nazionale costituisce una «cinghia di trasmissione delle perdite infragruppo la cui fruibilità è, come in passato, rimessa alla scelta delle società, ma che oggi (diversamente dal passato, allorquando era attuata, impropriamente, per il tramite della svalutazione delle partecipazioni) può attuarsi in termini dichiarati e lineari, con presupposti e limiti predeterminati dalla legge».

²⁶² YANG T., *Istituti di diritto tributario e ragioni fiscali a supporto del sistema produttivo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2020, 1, 74. Secondo l'Autore, il consolidato fiscale è suscettibile di produrre i medesimi effetti perseguiti dal Governo mediante la legislazione emergenziale di cui, in particolare, ai d.l. nn. 18/2020 (decreto Cura Italia), 23/2020 (decreto Liquidità) e 34/2020 (decreto Rilancio), potendo tale regime «consentire alle imprese che lo applicano l'ottenimento di rilevanti vantaggi in termini di liquidità».

²⁶³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 53/E del 2004. Tuttavia, come rilevato da MICHELUTTI R.-PICCONE FERRAROTTI P., *Accordi di consolidamento e irrilevanza reddituale dei pagamenti*, in *Corr. trib.*, 2005, 35, 2768, «Eventuali pagamenti eccedenti il "valore" del beneficio fiscale assumeranno [...] piena rilevanza reddituale».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

consolidante. Infatti, esse sono tenute, da un lato, a presentare la propria dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle Entrate²⁶⁴ (senza liquidare, però, alcuna imposta²⁶⁵) e, dall'altro lato, a trasmettere alla società controllante il modello della dichiarazione dei redditi comprensivo della determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute, delle detrazioni, dei crediti d'imposta spettanti, nonché degli acconti autonomamente versati²⁶⁶. Alle stesse è, inoltre, imposto *ex lege* di «fornire alla società controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 123, specificando la differenza residua tra valore di libro e valore fiscale riconosciuto; fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche successivamente al periodo di validità dell'opzione»²⁶⁷. Infine, «ciascuna società controllata deve corrispondere alla capogruppo

²⁶⁴ «Il reddito di ciascun soggetto è, in via generale, determinato secondo le regole ordinarie del reddito d'impresa, con le medesime modalità che lo stesso avrebbe seguito in assenza di tassazione di gruppo (fatta eccezione per il caso delle perdite maturate in periodi di tassazione di gruppo, attesa l'impossibilità di utilizzo in diminuzione dei propri redditi in quanto trasferite alla controllante in sede di determinazione del reddito complessivo di gruppo» (DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 845-846).

²⁶⁵ Di regola, la dichiarazione dei redditi ha un duplice contenuto. Come evidenziato da TODINI C., *Struttura del reato tributario*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 252, «Il primo contenuto è quello prettamente dichiarativo, e consiste nella indicazione degli elementi attivi e passivi del reddito e di tutto ciò che il modello di dichiarazione richiede per giungere alla determinazione della base imponibile. Il secondo contenuto è quello liquidativo: nell'apposito quadro, partendo dalla base imponibile dichiarata, il contribuente procede al calcolo dell'imposta dovuta. La dichiarazione del consolidato fiscale è, sotto questi aspetti, una dichiarazione *sui generis*, attuandosi con le modalità tipiche di una fattispecie "a formazione progressiva"».

²⁶⁶ Dunque, «l'opzione non altera la disciplina del calcolo del reddito delle singole società partecipanti, le quali provvedono a determinare autonomamente il proprio imponibile» (così VENTRELLA T., *I vantaggi (tributari) compensativi tra autonomia negoziale e neutralità fiscale: il fragile equilibrio degli accordi di consolidamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 6, 2525).

²⁶⁷ Art. 121, comma 1, lett. b) e c), TUIR.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

– per la quota parte del debito che corrisponde al suo reddito – i mezzi finanziari per assolvere il tributo»²⁶⁸ e, ove non provveda a tale adempimento, è soggetta all'esercizio dell'azione di rivalsa da parte della controllante.

Quanto alla controllante, su di essa grava l'obbligo di presentare la propria dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle Entrate, ma, soprattutto, quello di determinare il reddito complessivo globale del gruppo (così come risultante «dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato»²⁶⁹) e di liquidare, infine, quale *adiecta solutionis causa*, l'imposta della *fiscal unit*²⁷⁰.

Poiché l'art. 118 TUIR prevede che «l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto

²⁶⁸ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 171.

²⁶⁹ Art. 122, comma 1, TUIR. L'art. 1, comma 33, l. 244/2007 ha eliminato le rettifiche di consolidamento nell'ambito del consolidato fiscal nazionale. La *ratio* alla base di tale scelta legislativa è ravvisabile nel fatto che, poiché il reddito complessivo globale, sul quale viene calcolata l'IRES dovuta dalla *fiscal unit*, consiste nel risultato della somma algebrica di redditi e perdite di periodo degli enti ricompresi nel perimetro del consolidamento, «l'accesso al regime di consolidamento si risolve già di per sé in un vantaggio e, quindi, non è necessario conservare ulteriori benefici in una disciplina agevolativa, peraltro facilmente accessibile, tenuto conto della soglia minima di controllo adottata per l'ingresso nel regime [...]» (DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 851).

²⁷⁰ Secondo VENTRELLA T., *I vantaggi (tributari) compensativi tra autonomia negoziale e neutralità fiscale: il fragile equilibrio degli accordi di consolidamento*, cit., 2526, «L'ordinamento tributario incarica dunque la società controllante di svolgere una serie di funzioni di carattere procedimentale, che consistono nel computo della somma algebrica delle basi imponibili, nella presentazione di una specifica dichiarazione dei redditi del consolidato e nella liquidazione e versamento dell'imposta sui redditi da essa risultante».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

controllante»²⁷¹, «la consolidante, dopo aver calcolato il reddito proprio ed aver acquistato la conoscenza dei redditi delle singole consolidate, provvede a determinare il reddito imponibile del gruppo, semplicemente sommando algebricamente e per l'intero – non solo per la quota di partecipazione ad essa riferibile – le basi imponibili di tutte le partecipanti»²⁷². Nessuno spazio viene, dunque, riconosciuto alla discrezionalità della consolidante, alla quale il legislatore tributario pare affidare un «compito meramente compilativo, contabile e notarile, [...] burocratico»²⁷³.

A differenza di quanto previsto ai fini della determinazione della base imponibile IRES della *fiscal unit*, la consolidante gode, invece, di una notevole discrezionalità in relazione alla quantificazione dell'imposta dovuta, in caso di accertamento e successiva rettifica del reddito complessivo di una consolidata. Occorre, infatti, considerare che «al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili»²⁷⁴ e che, attualmente, in virtù di quanto previsto dal terzo comma dell'art. 40-*bis* del d.P.R. n. 600/1973, la consolidante ha la «facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche di

²⁷¹ Art. 118, comma 1, TUIR.

²⁷² VENTRELLA T., *I vantaggi (tributari) compensativi tra autonomia negoziale e neutralità fiscale: il fragile equilibrio degli accordi di consolidamento*, cit., 2525. Preme rilevare, inoltre, che nessuna rilevanza assume, ai fini della determinazione del reddito complessivo di gruppo, la quota di partecipazione detenuta dalla controllante nelle controllate.

²⁷³ GAFFURI G., *Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010, 37, 3065. Secondo l'Autore, la consolidante «si limita a prendere atto dei risultati reddituali riferiti dalle consolidate (e quello conseguito da essa stessa, in quanto organismo produttivo autonomo) e compone il parametro comune, al quale è commisurata l'imposta della compagine, procedendo secondo i noti criteri di calcolo». Ne conseguirebbe, dunque, che quanto dichiarato e comunicato alla consolidante dalle consolidate, dal punto di vista della prima, *pro-veritate accipitur*.

²⁷⁴ Art. 118, comma 1, TUIR.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cui al comma 2 le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo», mentre, in precedenza²⁷⁵, secondo il comma 2 dell'art. 9 del d.m. 9 giugno 2004, tale effetto era automatico.²⁷⁶

Esaminiamo, infine, la disciplina della responsabilità (amministrativo-tributaria) delle società aderenti al consolidato fiscale nazionale.

Si potrebbe immaginare che le sanzioni amministrative tributarie gravino sempre e solo sulla società alla quale sia imputabile la singola violazione accertata dall'Agenzia delle Entrate e che, dunque, le controllate debbano «far fronte all'onere per le sanzioni irrogate per violazioni commesse nelle loro dichiarazioni», mentre la controllante risponda «delle violazioni commesse in sede di dichiarazione dell'imponibile consolidato (oltre che nella dichiarazione dei suoi redditi)»²⁷⁷. Tuttavia, la disciplina normativa della

²⁷⁵ In particolare, prima del d.l. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla l. 122/2010, il quale ha previsto, all'art. 35, comma 1, l'introduzione del summenzionato art. 40-bis.

²⁷⁶ SALVINI L., *Atto di accertamento «unico» per la rettifica dei redditi dei soggetti aderenti al consolidato*, in *Corr. trib.*, 2011, 34, 2826 rileva che «Benché di norma le perdite (tanto quelle di periodo dei soggetti partecipanti al consolidato, quanto quelle pregresse) vengano scomutate in dichiarazione nell'esercizio di un diritto - e dunque a seguito di una scelta del contribuente - l'adozione del meccanismo opzionale nell'ambito ora in esame fa assumere a tale esercizio dei peculiari connotati. Ed infatti, esercitare l'opzione per l'utilizzo delle perdite a seguito dell'accertamento dell'una piuttosto che dell'altra consolidata, nel caso in cui più di una di esse siano assoggettate ad accertamento, comporta diretti riflessi sull'imposta e sulle sanzioni dovute dall'una, ovvero dall'altra. In altri termini, la consolidante potrebbe decidere se «spendere» le perdite del consolidato in occasione dell'accertamento in rettifica riguardante la consolidata Beta, mentre non aveva fatto altrettanto in occasione di un precedente accertamento riguardante la consolidata Alfa. Nel vecchio regime invece, applicandosi il metodo dell'imputazione automatica d'ufficio delle perdite nell'accertamento di secondo livello, in caso di successive rettifiche i relativi effetti si ripartivano proporzionalmente su tutti i soggetti accertati. Peraltro, nel nuovo sistema la scelta operata dalla consolidante può servire ad attribuire le perdite, a seguito di accertamento, proprio alla consolidata che le aveva maturate e trasferite al consolidato, con un effetto di riequilibrio della situazione di tale consolidata che, con il previgente sistema, non si verificava».

²⁷⁷ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 171.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

responsabilità degli enti aderenti al consolidato fiscale nazionale è ben più complessa, in quanto «la peculiare struttura del consolidato comporta un coinvolgimento, in ogni caso, della consolidante»²⁷⁸.

Invero, l'art. 4, comma 1, lett. a) della l. n. 80/2003 (“Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale”) prevedeva che tutte le società aderenti al consolidato fiscale nazionale dovessero garantire – solidalmente tra loro – l'adempimento degli obblighi tributari della controllante. Lo schema di decreto di attuazione della delega finiva poi per “responsabilizzare” – solidalmente – ciascun ente aderente al consolidato fiscale nazionale in relazione a imposte, interessi e sanzioni dovuti dal gruppo²⁷⁹, finanche ove correlati all'accertamento di maggior imponibile nei confronti di altri enti del consolidato fiscale nazionale.

In ragione della tensione tra tale opzione (così come recepita, appunto, nella prima bozza del decreto legislativo) e il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.²⁸⁰, il testo normativo (e, in particolare, l'art. 127 TUIR) è stato, infine, formulato recependo – seppur non *in toto* – le proposte di riforma elaborate da autorevole dottrina nel corso di un'audizione informale presso il Senato della Repubblica, VI Commissione Finanze e Tesoro, in data 22 ottobre 2003²⁸¹. Con il d.lgs. n. 247/2005, si è, difatti,

²⁷⁸ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 255.

²⁷⁹ Tale impostazione è stata ritenuta il frutto di un eccesso di delega, in violazione dell'art. 76 Cost.: «in quanto la legge limitava la responsabilità solidale agli obblighi tributari, mentre lo schema di decreto la estendeva anche per le sanzioni» (DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 951).

²⁸⁰ MARONGIU G.-MARONGIU P., *Il consolidato fiscale domestico nello “schema di decreto” fra proposte di disciplina generale e dubbi di costituzionalità in tema di responsabilità solidale*, in *Il fisco*, 2003, 41, 6363 ss.

²⁸¹ Il riferimento è a VISENTINI G.-MARCHETTI F.-MELIS G., *L'imposta sul reddito delle società (IRES): spunti di approfondimento su alcuni aspetti qualificanti della riforma*, in <https://archivioceradi.luiss.it/documenti/archivioceradi/osservatori/tributario/IRES>,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

affermato, infine, un sistema che prevede «una responsabilità diretta della consolidante in ordine alla fedeltà del reddito complessivo dichiarato, alla liquidazione dell'imposta di consolidato ed all'esattezza dei versamenti; una responsabilità solidale della società consolidata in ordine alla maggiore imposta accertata a livello consolidato (con aggiunta degli interessi) riferibile ad una rettifica apportata al suo reddito imponibile; una responsabilità diretta della consolidata in ordine alle sanzioni per violazioni riscontrate a livello di consolidato e riferibili al reddito imponibile della stessa; una responsabilità solidale della controllante per le sanzioni irrogate in via diretta alla consolidata»²⁸².

Invero, alla luce dell'art. 127, comma 1, TUIR, mentre la consolidante risponde in proprio «per le maggiori imposte accertate relative al reddito complessivo globale, nonché in via solidale per le sanzioni irrogate alla consolidata che ha commesso la violazione», la

77, ove si evidenzia che «sarebbe quanto mai opportuno stemperare le rigidità della norma in commento sostituendo al previsto regime di responsabilità solidale ed illimitata un più articolato regime di solidarietà. La legge delega a tale proposito impone solo di prevedere un generico regime di responsabilità solidale delle società tra loro, non vieta di declinare secondo ragionevolezza tale regime. Occorre riflettere sul fatto che, nel sistema del consolidato, mentre la controllante fiscale viene resa destinataria di vari obblighi finalizzati alla determinazione dell'imposta di gruppo, le controllate, invece, sono chiamate ad adempiere solo ad alcuni doveri che si sostanziano in un generale obbligo di fornire alcune informazioni alla controllante. Non è quindi prevista alcuna forma di comunicazione delle controllate tra loro. In virtù di queste considerazioni, dal momento che è la sola controllante ad essere in grado di conoscere in modo completo e preciso la situazione di gruppo, darebbe una maggiore coerenza all'istituto l'inserimento di un onere di previa escussione della società che riveste il ruolo di controllante e della società che, in seguito ad accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, è risultata inadempiente agli obblighi tributari relativi alla determinazione dell'imponibile.

In aggiunta, per evitare le conseguenze più penalizzanti della disciplina si potrebbe stabilire una limitazione della responsabilità delle altre società controllate alla sola imposta che da esse sarebbe stata dovuta in base alle risultanze delle dichiarazioni comunicate alla società controllante di cui all'art. 122, co. 1 lett. a). Una simile impostazione risulterebbe poi coerente con quanto già previsto in tema di Iva infragruppo ove le singole società sono chiamate a rispondere in solido con la controllante, ma nei limiti delle somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante».

²⁸² DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 953.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

consolidata «è responsabile in solido con la consolidante per la maggiore imposta accertata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile»²⁸³.

3.2. Il consolidato fiscale mondiale

Conclusa l'analisi degli aspetti più significativi della disciplina inerente al consolidato fiscale nazionale, analizziamo ora il consolidato fiscale mondiale, così come definito dagli artt. 130 ss. TUIR.

In primo luogo, occorre rilevare che possono esercitare l'opzione per il consolidato fiscale mondiale i soggetti passivi IRES residenti, di cui all'art. 73, lett. a) e b), TUIR²⁸⁴, che detengono il controllo di diritto, di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c., di società o enti controllati non residenti nel territorio dello Stato²⁸⁵, «le cui azioni, quote, diritti di voto e di partecipazione agli utili sono posseduti direttamente o indirettamente dalla società o ente controllante per una percentuale superiore al 50 per cento da

²⁸³ Così TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 255, la quale rileva, inoltre, che, mentre la consolidata è direttamente responsabile della violazione amministrativa commessa (alla quale sia conseguita la rettifica del reddito imponibile individuale), la consolidante costituisce, «sotto un profilo prettamente fiscale, un “responsabile d'imposta”».

²⁸⁴ «a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali».

²⁸⁵ Secondo l'art. 133, comma 1, TUIR, «Agli effetti della presente sezione, si considerano controllate le società e gli enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica non residenti nel territorio dello Stato le cui azioni, quote, diritti di voto e di partecipazione agli utili sono posseduti direttamente o indirettamente dalla società o ente controllante per una percentuale superiore al 50 per cento da determinarsi relativamente alla società controllante ed alle società controllate residenti di cui all'articolo 131, comma 2, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

determinarsi relativamente alla società controllante ed alle società controllate residenti di cui all'articolo 131, comma 2, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo»²⁸⁶.

Affinché l'opzione per il consolidato fiscale mondiale possa essere efficacemente esercitata, è, inoltre, necessario che ricorrano i seguenti requisiti, previsti dall'art. 132, comma 2, TUIR²⁸⁷ (i quali costituiscono evidenti profili di distinzione del consolidato fiscale nazionale rispetto al consolidato fiscale mondiale).

In primo luogo, l'esercizio dell'opzione ha carattere necessariamente, e non solo eventualmente, congiunto: perché esso possa avvenire validamente, è, infatti, necessario, alla luce del principio “*all in, all out*” (estraneo, come rilevato, al consolidato nazionale), che a tale regime di tassazione di gruppo aderiscano tutte le controllate non residenti²⁸⁸. In secondo luogo, occorre che i bilanci della

²⁸⁶ Art. 133, comma 1, TUIR. Alla luce della summenzionata norma, «Affinché sussista il controllo rilevante per la tassazione consolidata è quindi richiesto sia il possesso di una partecipazione al capitale della società controllante sia il diritto alla partecipazione agli utili della controllante stessa» (così TURRI G., *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, cit., 119).

²⁸⁷ Secondo l'art. 132, comma 3, TUIR, l'esistenza dei requisiti di accesso al regime del consolidato fiscale mondiale è suscettibile di accertamento mediante l'interpello di cui all'art. 11, comma 1, lett. b), l. 212/2000, a fronte del quale la risposta dell'Agenzia delle Entrate «potrebbe essere la seguente: 1) risposta negativa perché mancano i requisiti; 2) risposta positiva senza osservazioni; 3) risposta positiva ma subordinata, ai sensi del 4° comma, alla presentazione di ulteriori adempimenti per tutelare meglio gli interessi erariali; 4) risposta positiva ma con la definizione di un perimetro di consolidamento o più esteso o più ristretto rispetto a quello ricavabile dalla descrizione dei rapporti partecipativi forniti dall'istante. Ovviamente, il rinvio operato dal legislatore all'art. 11 della l. n. 212 del 2000 significa che si rende applicabile anche, come precisato dal d.m. n. 209 del 2001, il 2° comma dell'art. 11 citato in base al quale si prevede che se la risposta dell'Agenzia delle entrate non dovesse giungere entro 120 giorni, si considera che la stessa Agenzia concordi pienamente con il comportamento prospettato dal contribuente» (TURRI G., *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, cit., 160).

²⁸⁸ Art. 132, comma 2, lett. a), TUIR. Come evidenziano TURRI G., *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, cit., 122, l'obiettivo perseguito dal legislatore è quello di «evitare che il consolidamento finisca per essere richiesto solo in relazione

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

controllante residente, delle controllate non residenti e delle società residenti tramite le quali si eserciti – indirettamente – il controllo siano sottoposti a revisione da parte dei soggetti iscritti all'albo Consob previsto dal d.lgs. n. 58/1998.²⁸⁹ L'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale mondiale è, inoltre, subordinato al ricorrere di due specifici presupposti (cumulativi): la negoziazione su mercati regolamentati dei titoli della controllante; la detenzione del controllo della stessa *ex art.* 2359, comma 1, n. 1 c.c. da parte dello Stato o di altro ente pubblico ovvero di persone fisiche che non controllino (*ex artt.* 2359, comma 1, n. 1 e 2 c.c.) altre società od enti commerciali, residenti o meno nel territorio italiano.²⁹⁰

a quelle società residenti con un livello di tassazione assimilabile a quello italiano lasciando, invece, fuori dal perimetro di consolidamento quelle società residenti in Stati con una fiscalità sensibilmente inferiore oppure soggetti a regimi fiscali che contengono agevolazioni o che siano incluse nel consolidato solo le società estere in perdita mentre quelle in utile potrebbero essere escluse qualora la relativa esclusione non comportasse alcun vantaggio particolare». In senso analogo, IANNACCONE A., *Opzione per il consolidato mondiale da parte di una società partecipata da un trust trasparente*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 2, 160, secondo il quale tale previsione avrebbe «una finalità antielusiva, volta ad [...] evitare usi impropri ed arbitraggi fiscali realizzabili mediante un consolidamento selettivo che interessi esclusivamente le società controllate estere in perdita, con esclusione di quelle in utile soggette ad un regime fiscale più mite rispetto a quello italiano».

²⁸⁹ Per quanto riguarda il bilancio delle controllate non residenti, secondo la lett. c) del secondo comma dell'art. 132, la revisione dello stesso può essere effettuata «anche da altri soggetti, a condizione che il revisore del soggetto controllante utilizzi gli esiti della revisione contabile dagli stessi soggetti effettuata ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato». Tuttavia, secondo CORDEIRO GUERRA R., *Il bilancio consolidato fiscale internazionale nello schema di decreto delegato per la riforma del diritto tributario*, in *Atti del convegno Paradigma «Il consolidato fiscale nazionale e mondiale»* tenutosi a Milano il 10 ottobre 2003 la revisione dei bilanci delle controllate estere pur potendo essere effettuata avvalendosi di soggetti diversi da quelli iscritti nell'albo della Consob dovrebbe comunque essere affidata ad un unico soggetto per tutte le controllate estere infatti, secondo l'Autore citato, tale revisione dovrà avere ad oggetto tutte le consociate estere e dovrà essere fatta da un unico soggetto che garantisce la completezza dell'analisi e l'omogeneità del risultato.

²⁹⁰ Occorre tener conto anche delle partecipazioni detenute dalle parti correlate a tali persone fisiche. Invero, la Consob, nelle comunicazioni n. 97001574 del 20 febbraio 1997 e DAC 98015554 del 2 marzo 1998, ha dato la seguente definizione di “parti correlate”: 1) l'impresa che direttamente o indirettamente è controllata o è soggetta a controllo da parte dell'impresa che redige il bilancio incluse le società controllanti,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Al consolidato mondiale possono aderire, da un lato (e quali controllate), società non residenti nel territorio dello Stato, e, dall'altro lato (e quali controllanti), società residenti in Italia che detengano la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria delle prime.²⁹¹

Un ulteriore profilo che distingue il consolidato fiscale mondiale dal consolidato fiscale nazionale è ravvisabile negli effetti dell'esercizio della relativa opzione, così come definiti

collegate o controllate; 2) le società collegate anche in qualità di *beneficial owner*; 3) le persone fisiche che anche in qualità di *beneficial owner* hanno direttamente o indirettamente una partecipazione nel potere di voto dell'impresa che redige il bilancio che conferisce loro un'influenza dominante sull'impresa e sui loro stretti familiari; 4) i dirigenti con responsabilità strategiche cioè coloro che hanno il potere e la responsabilità della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'impresa che redige il bilancio compresi gli amministratori e funzionari delle società ed i familiari di tali persone 5) l'impresa della quale è posseduto direttamente o indirettamente una rilevante partecipazione nel potere di voto da qualunque persona fisica descritta nei punti precedenti e sulle quali tale persona fisica è in grado di esercitare un'influenza significativa anche in qualità di *beneficial owner*. Questo caso comprende le imprese possedute dagli amministratori o dai maggiori azionisti dell'impresa che redige il bilancio e le imprese che hanno un centro nella direzione strategica in comune con l'impresa che redige il bilancio.

²⁹¹ Nel consolidato mondiale «la società non residente, seppure operante nel territorio della Repubblica Italiana tramite una stabile organizzazione, non può mai optare per il consolidato mondiale» (così TURRI G., *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, cit., 105, i quali rilevano, inoltre, che «Mentre nel primo istituto la stabile organizzazione di una società estera, sia pure alle condizioni alle condizioni fissate dall'art. 117 del t.u.i.r., può assumere il ruolo di capogruppo in seno ad una *fiscal unit* nazionale, nel consolidato mondiale, invece, la società non residente, seppure operante nel territorio della Repubblica Italiana, tramite una stabile organizzazione non può mai optare per il consolidato mondiale»). Come evidente, la disciplina che caratterizza il consolidato mondiale pare, pertanto, in tensione con il principio di non discriminazione sancito dall'art. 24, par. 3, del *Model Tax Convention on Income and on Capital* dell'OCSE, secondo il quale «*The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents*».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dall'art. 131 TUIR. Infatti, se è pur vero che, come nel consolidato nazionale, alla controllante sono imputati, indipendentemente dalla distribuzione, i redditi delle controllate²⁹², tuttavia, a differenza di quanto avviene nel consolidato nazionale, l'imputazione dei suddetti redditi non è integrale: essa, infatti, non prescinde dalla quota di partecipazione agli utili da parte della controllante (e delle controllate, ove il controllo abbia carattere indiretto²⁹³), ma è, invece, proporzionale ad essa²⁹⁴.

Quanto al termine di efficacia dell'opzione, l'art. 132, comma 1, TUIR, allontanandosi, parzialmente, dalla disciplina di cui al consolidato fiscale nazionale, prevede che essa sia sì irrevocabile, ma con efficacia quinquennale e che, decorsi cinque anni, tale opzione – salvo che non sia revocata – debba intendersi tacitamente rinnovata di triennio in triennio²⁹⁵.

²⁹² Invero, la società controllante che eserciti l'opzione per il consolidato fiscale nazionale è obbligata, dapprima, a calcolare il reddito imponibile di ciascuna controllata estera e, in seguito, a determinare il reddito imponibile complessivo, sommando gli imponibili delle controllate estere con il proprio, per procedere, infine, alla quantificazione dell'aliquota IRES (e alle detrazioni di cui all'art. 136, comma 2, TUIR).

²⁹³ Alla luce della seconda parte del comma 2 dell'art. 131 TUIR, in caso di controllo indiretto, «la quota di reddito della controllata non residente da includere nella base imponibile del gruppo corrisponde alla somma delle quote di partecipazione di ciascuna società residente (...)».

²⁹⁴ Il consolidato mondiale «non consente una “integrale” compensazione dei redditi complessivi netti delle società partecipanti come avviene in quello nazionale, ma prevede una imputazione per “trasparenza” alla società controllante residente in Italia dei risultati reddituali conseguiti dalle società controllate estere, determinati sulla base delle regole vigenti in Italia, nei limiti della quota di partecipazione posseduta» (così Agenzia delle Entrate, Circolare IRES/1, 16 giugno 2004). Sulle difficoltà applicative di tale principio, v. CAPOLUPO S., *Imposta sul reddito: in arrivo l'imposta di gruppo*, in *Il fisco*, 2002, 4, 473 ss.

²⁹⁵ Secondo PERRONE C., *Elementi di specificità del "consolidato estero" rispetto al "consolidato nazionale"*, in *Il fisco*, 2003, 15, 2258, «La regola in questione, comunemente denominata *all in, all out*, risponde ad esigenze di natura cautelativa. Il legislatore, difatti, vuole evitare che il consolidato finisca per essere richiesto solo limitatamente a quelle società residenti in Stati con un livello di tassazione assimilabile a quello italiano, lasciando invece fuori dal perimetro del

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Di fondamentale importanza è, infine, l'art. 140 TUIR, di coordinamento della disciplina in tema di *controlled foreign companies* con quella del consolidato fiscale mondiale. Secondo la già menzionata disposizione, se viene esercitata «l'opzione per il consolidato mondiale e l'imponibile della controllata estera è incluso in quello della controllante residente, la disciplina CFC non trova applicazione»²⁹⁶.

4. Profili problematici di applicazione dell'art. 25-quinquiesdecies, d.lgs. n. 231 /2001 nel consolidato fiscale nazionale e mondiale

4.1. Profili problematici di applicazione dell'art. 25-quinquiesdecies, d.lgs. n. 231 /2001 nel consolidato fiscale nazionale

Come rilevato, il consolidato fiscale nazionale costituisce un regime di tassazione opzionale, rilevante (solo) a fini IRES, che non determina la formazione di un soggetto passivo tributario autonomo rispetto agli enti ad esso aderenti, limitandosi, invece, a consentire a questi ultimi di beneficiare della determinazione aggregata della base imponibile per mezzo di «un sistema di trasmissione e compensazione

consolidamento quelle società residenti in Stati con una fiscalità sensibilmente inferiore, oppure soggette a particolari regimi esteri agevolativi. O anche che siano incluse nel consolidato solo le società estere in perdita, mentre quelle in utile potrebbero esserne escluse qualora la relativa inclusione non comportasse alcun vantaggio particolare. Questa limitazione, pur avendo un valido fondamento logico, risulta al contempo essere un freno all'utilizzo dello strumento in esame. Difatti, l'imprenditore residente che intenda consolidare gli imponibili delle controllate estere è tenuto ad effettuare un'attenta valutazione del peso fiscale gravante sulle singole entità non residenti e successivamente verificare se la realizzazione del consolidamento comporti qualche vantaggio».

²⁹⁶ TURRI G., *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, cit., 103.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

infragruppo di perdite fiscali»²⁹⁷.

In caso di esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale, le consolidate sono obbligate a comunicare alla consolidante il proprio imponibile e ad indicare, in apposita dichiarazione, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate, il proprio reddito complessivo (senza, però, liquidare alcuna imposta); d'altro canto, la consolidante, oltre a presentare, in quanto ente rientrante nel perimetro del consolidamento, la propria dichiarazione dei redditi, è tenuta a calcolare «il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti» e a liquidare «“l'unica imposta dovuta o l'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo” (art. 118, comma 1, T.U.I.R.)»²⁹⁸.

Tutto ciò premesso, occorre chiedersi, dapprima, se e come possa configurarsi una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 degli enti aderenti a un consolidato fiscale nazionale e interrogarsi, in seguito, sulle medesime questioni in relazione al consolidato fiscale mondiale.

Prendiamo le mosse dai delitti tributari che paiono più difficilmente plasmabili sulla scorta della duplicazione soggettiva che caratterizza la disciplina del consolidato fiscale nazionale, ovvero sia i delitti in materia di dichiarazione.

²⁹⁷ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 251.

²⁹⁸ Cass. pen., Sez. II, 18 ottobre 2016 (dep. 13 gennaio 2017), n. 1673, in *www.iusexplorer.it* (in tale pronuncia, la Corte di cassazione evidenzia che «le norme delineano un sistema in cui è con la dichiarazione consolidata che si assolve l'obbligo tributario della fiscal unit e si fornisce il parametro per la verifica dell'eventuale evasione in termini di differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata [...]. Ne consegue che l'ipotesi delittuosa della dichiarazione fraudolenta di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 nell'ambito del consolidato fiscale può essere configurata con esclusivo riferimento alla dichiarazione consolidata, solamente con riguardo alla quale, dunque, può essere effettuata la verifica della sussistenza dell'elemento costitutivo del reato consistente nel superamento della duplice soglia di punibilità»).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Esamineremo le fattispecie aventi per oggetto materiale la dichiarazione dei redditi incentrate sull'evasione delle imposte sui redditi (e, in particolare, dell'IRES), senza soffermarci sulle ipotesi criminose invece concernenti la dichiarazione IVA (come tali, finalizzate all'evasione di detta imposta). La ragione di tale scelta è strettamente connessa alla disciplina del consolidato fiscale nazionale: poiché esso è applicabile unicamente in relazione alle dichiarazioni IRES²⁹⁹, per individuare l'autore dei delitti tributari concernenti la dichiarazione IVA, come anche l'ente eventualmente responsabile *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, dovrà aversi riguardo alla sola disciplina di cui, rispettivamente, al d.lgs. n. 74/2000 e al d.lgs. n. 231/2001, essendo l'eventuale appartenenza dell'ente ad un consolidato fiscale (nazionale o mondiale) del tutto irrilevante, dunque *tamquam non esset*.

Consideriamo, in primo luogo, i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. 74/2000), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, d.lgs. 74/2000) e dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. 74/2000).

La trattazione congiunta di tali fattispecie trova la propria *ratio* nell'affinità che le caratterizza e che, come si porrà in evidenza, comporta, sul piano della responsabilità degli enti, la – parziale – sovrapposibilità delle questioni demandate dal legislatore all'esegesi degli interpreti.

Prima di entrare nel dettaglio del difficoltoso coordinamento tra la disciplina tributaria in materia di consolidato fiscale nazionale e le norme incriminatrici di cui agli artt. 2, 3, 4 del d.lgs. n. 74/2000, ci pare

²⁹⁹ SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 2, 523.

opportuno richiamare, nuovamente, ma nei suoi tratti essenziali, il dato normativo di riferimento.

Come noto, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000, è incentrato sul fatto di chi «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 delitto di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000, avente un ambito applicativo residuale rispetto a quello di cui al precedente delitto³⁰⁰, è, invece, ravvisabile nel fatto di colui che, «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, 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 dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque

³⁰⁰ Cap. II, § 2.2.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila».

Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74/2000, infine, è configurabile ove taluno, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indichi «in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni [...]»

La configurabilità, nei confronti di enti aderenti ad un consolidato fiscale, dell'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* di cui al d.lgs. n. 231/2001 dipendente da tali delitti appare assai problematica, in ragione della difficoltà di identificare, a monte, la persona fisica alla quale sia ascrivibile il delitto presupposto, essendo, a tal fine, necessario, in primo luogo, risolvere la delicata questione dell'individuazione della dichiarazione rilevante e, in secondo luogo (ma ai soli fini degli artt. 3 e 4) confrontarsi con la previsione di soglie di punibilità quali ulteriori elementi costitutivi del delitto³⁰¹.

³⁰¹ Secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie, le soglie di punibilità non costituiscono condizioni obiettive di punibilità, bensì elementi costitutivi dei delitti tributari per cui sono previste. Tale tesi parrebbe trovare conferma sia nella Relazione illustrativa al d.lgs. 74/2000, ove, in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, si precisa che «si prevede che il delitto di cui si va discorrendo resti integrato [...] solo quando la falsa indicazione in dichiarazione degli elementi attivi o passivi porti al superamento congiunto di due soglie (da considerarsi alla stregua di altrettanti elementi costitutivi del reato, e che, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo)» sia – come evincibile da Cass. pen., Sez. III, 16 gennaio 2020, (dep. 13 marzo 2020), n. 9963, in www.iusexplorer.it – nella soluzione per la quale pare propendere la sentenza n. 161/2004 della Corte costituzionale, inerente al previgente art. 2621 c.c., per cui «le soglie di punibilità contemplate dall'art. 2621

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Al fine di comprendere a quale ente possa essere contestato l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quiquiesdecies*, d.lgs. 231/2001, dipendente dalle fattispecie in materia di dichiarazione prima menzionate, occorre, quindi, soffermarsi, dapprima, sul piano della responsabilità della persona fisica, chiedendosi a quale *intranus* – tra il firmatario della dichiarazione particolare di ciascuna consolidata e il firmatario della dichiarazione consolidata – tali fattispecie possano essere contestate, e concentrarsi, poi, sugli effetti prodotti, sul piano della responsabilità degli enti, dalla soluzione infine ritenuta preferibile.

Consideriamo, quindi, dapprima, il piano della responsabilità della persona fisica.

Al fine di individuare l'*intranus* responsabile dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, occorre, in primo luogo, ricordare che la dottrina maggioritaria³⁰² riconduce tali delitti nell'alveo dei reati propri suscettibili di essere commessi solo dai titolari dell'obbligo dichiarativo e, in secondo luogo, che, nel consolidato fiscale nazionale, quest'ultimo grava tanto sugli apicali della consolidante quanto sugli apicali delle consolidate, sicché si dovrebbe ritenere che autori dei delitti in materia di dichiarazione possano essere tanto gli apicali di ciascuna consolidata quanto gli apicali della consolidante.

È, allora, necessario chiedersi, *in primis*, quale dichiarazione, tra quella particolare di ciascuna consolidata e quella presentata dalla consolidante, possa essere oggetto materiale delle summenzionate fattispecie e, in secondo luogo,

cod. civ. integrano requisiti essenziali di tipicità del fatto: e la stessa ordinanza di rimessione non esita, del resto, a qualificarle espressamente come “elementi costitutivi” del reato».

³⁰² TRAVERSI A.-GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 167 ss.; SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, cit., 525.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

limitatamente agli artt. 3 e 4 (per cui sono previste), se la congiunta integrazione delle soglie di punibilità debba essere riferita alla *fiscal unit* ovvero alla singola consolidata (verificando la configurabilità del dolo tipico dei delitti in esame in relazione alle soglie stesse).

Quella dell'individuazione della dichiarazione la cui presentazione sia suscettibile di integrare gli estremi oggettivi dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 è una questione assai problematica, in ragione dell'obiettivo difficoltà di coniugare gli elementi costitutivi dei delitti *de quibus* con le caratteristiche del consolidato fiscale nazionale.

Invero, mentre nessun dubbio sorge in relazione alla presentazione, da parte dell'apicale della consolidante, di una dichiarazione di tale ente ovvero della dichiarazione consolidata dallo stesso dolosamente alterata (dunque, affetta da falsità originaria), altamente problematica è, invece, la diversa ipotesi della presentazione, da parte del suddetto apicale, di una dichiarazione consolidata la cui falsità derivi dalla falsità delle dichiarazioni delle consolidate (e sia, pertanto, derivata).

Come rilevato in dottrina, «l'ipotesi concreta, che appare di più difficile inquadramento, [...] è quella della falsità della dichiarazione relativa al reddito complessivo globale del consolidato, determinata non già dalla esclusiva condotta della consolidante, posta in essere all'atto degli adempimenti strumentali specificamente previsti per la determinazione della base imponibile consolidata e dell'imposta relativa (definibile *falsità originaria*), bensì dalla preesistente fraudolenza o infedeltà della dichiarazione della consolidata, o, meglio, della base imponibile ivi indicata, destinata a confluire nella dichiarazione di consolidamento presentata dalla controllante

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

(definibile *falsità derivata*)»³⁰³.

Infatti, da un lato, come evincibile dal combinato disposto di cui agli artt. 117 ss. TUIR e dal d.m. 1° marzo 2018, all'Agenzia delle Entrate devono essere presentate due distinte tipologie di dichiarazione: la dichiarazione di ciascuna società ricompresa nel perimetro del consolidato (ivi compresa la consolidante), la quale è priva di contenuto liquidativo; la dichiarazione consolidata, nella quale la consolidante non solo indica il reddito complessivo globale di gruppo, ma provvede anche alla liquidazione dell'imposta dovuta.

Dall'altro lato, quanto alla dichiarazione di cui agli artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 74/2000, in primo luogo, è necessario che essa sia caratterizzata dall'indicazione di elementi passivi fittizi (art. 2), elementi passivi fittizi o elementi attivi inferiori a quelli reali, nonché crediti e ritenute fittizi (art. 3) ovvero elementi attivi inferiori a quelli reali od elementi passivi inesistenti (art. 4); in secondo luogo, limitatamente alle ipotesi di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000, occorre che tale specifico manifestarsi della falsità dichiarativa sia sostenuto da mezzi fraudolenti (uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, nel caso del delitto di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000; compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero uso di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, in relazione al delitto di cui all'art. 3, d.lgs. 74/2000).

Secondo una parte della dottrina³⁰⁴, le caratteristiche ascritte

³⁰³ SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, cit., 523.

³⁰⁴ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 257. PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, in *Ind. pen.*, 2015, 1-2, 11 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ex lege alle dichiarazioni previste come oggetto materiale dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 sarebbero incompatibili con la natura della dichiarazione consolidata e ravvisabili, al contrario, unicamente in relazione alle dichiarazioni delle consolidate. Mentre gli amministratori della consolidata ben potrebbero indicare, nella dichiarazione della stessa, elementi passivi fittizi (art. 2) ovvero elementi passivi fittizi od elementi attivi inferiori a quelli effettivi o crediti o ritenute fittizi (art. 3) o, infine, elementi attivi inferiori a quelli reali od elementi passivi inesistenti (art. 4), avvalendosi di condotte fraudolente (rilevanti ai fini degli artt. 2 e 3), tale condotta non sembrerebbe ascrivibile agli apicali della consolidante, firmatari della dichiarazione consolidata³⁰⁵, sicché, ai fini di nostro interesse, i summenzionati delitti e i corrispondenti illeciti amministrativi *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 non potrebbero che essere contestati, rispettivamente, agli apicali delle consolidate e a queste ultime.

Le ragioni di tale impedimento sembrerebbero essere fattuali (e tributaristiche) ancor prima che prettamente penalistiche, in quanto legate alla natura della dichiarazione consolidata. Quest'ultima consiste, infatti, nel risultato dell'aggregazione dei redditi delle consolidate³⁰⁶: pertanto, essa è innegabilmente influenzata dall'effetto dell'indicazione, nelle dichiarazioni degli enti ricompresi nel perimetro

³⁰⁵ Questi ultimi ben potrebbero, invece, essere chiamati a rispondere dei delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74/2000 in relazione alla dichiarazione presentata per la consolidante, in qualità di semplice ente partecipante (insieme con le consolidate) al consolidato.

³⁰⁶ La consolidante «liquida l'imposta in modo unitario, per l'intero del consolidato, non procedendo semplicemente ad una sommatoria delle imposte che sarebbero dovute sulla base delle capacità contributive manifestate dalle singole società del perimetro, ma piuttosto determinandola [...] in modo da garantire l'influenza degli insuccessi di taluna consolidata sui successi di altra» (così MARTINI A., *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 11, 1163).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di consolidamento, di elementi passivi fittizi o inesistenti ovvero di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di crediti e ritenute fittizi; al contrario di quanto richiesto *ex lege* ai fini della individuazione della dichiarazione di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, essa non ne contiene, però, la rappresentazione, ravvisabile, invece, solo nelle dichiarazioni “particolari” delle consolidate.

Del resto, la Corte di cassazione, chiamata a pronunciarsi in merito alla configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti nell'ambito del consolidato fiscale, ha affermato che «solo le dichiarazioni presentate dalle società singolarmente considerate possono rientrare nella fattispecie del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 in quanto unicamente in queste dichiarazioni sono contenuti eventuali elementi passivi fittizi derivanti da utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Ne consegue che rimane fuori dal fatto tipico penalmente rilevante la dichiarazione “di consolidato” (modello CNM) presentata dalla controllante: la dichiarazione consolidata non può avere, al suo interno, né “elementi passivi fittizi” né “elementi attivi inferiori a quelli effettivi”, atteso che tali elementi altro non sono che le voci di costo e di ricavo (in senso lato) che partecipano alla quantificazione di “quel” reddito imponibile che verrà poi fatto confluire nella dichiarazione consolidata. Dunque, per una ragione che potremmo definire “congenita”, la dichiarazione consolidata è strutturata in modo tale da risultare influenzata da un'eventuale indicazione di elementi passivi fittizi³⁰⁷ che, tuttavia,

³⁰⁷ PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 33.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

è avvenuta a monte, nella sola dichiarazione (Modello Unico) relativa alla consolidata. L'unica dichiarazione, si ribadisce, a risultare tipica *ex art. 2*»³⁰⁸.

Oltre che per le ragioni su illustrate, il dato normativo tributaristico pare porsi a sostegno di tale tesi anche in virtù di altre due considerazioni.

In primo luogo, limitando l'oggetto materiale dei delitti dichiarativi alla sola dichiarazione particolare di ciascuna consolidata, il regime sanzionatorio penale risulterebbe conforme a quello amministrativo-tributario di cui all'art. 127, comma 2, lett. b) TUIR, secondo il quale «Ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile [...] per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e alle somme che risultano dovute con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi». Non smentisce, ma, al contrario, conferma la riconducibilità alla singola consolidata della sanzione amministrativa quanto previsto dal primo comma, lett. d) dell'art. 127 TUIR, secondo il quale la consolidante è responsabile solidalmente con la consolidata per il

³⁰⁸ Cass. pen., Sez. III, 16 marzo 2017, (dep. 13 marzo 2018), n. 11034, in *www.iusexplorer.it*. In dottrina si è poi evidenziato che «le norme incriminatrici reprimono esclusivamente condotte di mancata o falsa indicazione dei presupposti di imposta e non anche la condotta di chi, determinata correttamente la base imponibile, provveda alla autoliquidazione dell'imposta in modo non consequenziale» (MARTINI A., *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, cit., 1173).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata nei confronti di quest'ultima: infatti, «teatro della violazione è la società controllata, mentre la controllante/consolidante è solidalmente responsabile del pagamento di “una somma pari alla sanzione”. Somma che, a differenza della vera e propria sanzione, non ha alcuna funzione afflittiva ma svolge esclusivamente un ruolo di garanzia a beneficio dell'Erario: questo a conferma di come l'illecito venga ascritto alla società consolidata, destinataria di una sanzione amministrativa il cui pagamento viene garantito anche dalla consolidante»³⁰⁹.

In secondo luogo, la tesi che attribuisce rilevanza alla sola dichiarazione individuale della consolidata troverebbe riscontro nel perdurante riconoscimento di soggettività passiva tributaria in capo a ciascuna consolidata, come evincibile dall'art. 7, comma 1, lett. a) del d.m. 1° marzo 2018³¹⁰, il quale impone a ciascun ente ricompreso nel perimetro di consolidamento l'obbligo di presentare all'Agenzia delle Entrate la propria dichiarazione dei redditi. Premesso che i reati di riferimento sono reati propri, suscettibili di «essere commessi soltanto dal titolare di una posizione soggettiva tributaria, cioè da un contribuente»³¹¹ e che

³⁰⁹ PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 17.

³¹⁰ «Ciascun soggetto deve presentare all'Agenzia delle entrate la propria dichiarazione dei redditi nei modi e nei termini previsti dal Regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, senza liquidazione dell'imposta; dal reddito complessivo, determinato secondo le disposizioni dell'art. 83 del testo unico, sono computate in diminuzione le perdite di cui all'art. 84 del testo unico relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo».

³¹¹ MASTROGIACOMO E., *Il consolidato fiscale nazionale e i reati tributari*, in *Il fisco*, 2004, 20, 3104. Invero, «ciò che appare assumere rilievo decisivo ai fini dell'attribuibilità soggettiva dei predetti reati, non è tanto essere soggetti passivi dell'obbligazione tributaria e, quindi, titolari di una autonoma soggettività impositiva, quanto, piuttosto, essere obbligati alla presentazione della dichiarazione [...]. In altre parole, ai soli fini dell'attribuzione normativa della qualifica di autore materiale del reato, non assumerebbe rilievo essere o meno “contribuente”, ma semplicemente

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'unica dichiarazione ascrivibile ad un soggetto passivo tributario è la dichiarazione della singola consolidata, nessun delitto in dichiarazione potrà riguardare la dichiarazione consolidata della *fiscal unit*³¹².

Con specifico riguardo ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74/2000, a sostegno della riconducibilità della sola dichiarazione particolare di ciascuna consolidata nell'alveo dell'oggetto materiale dei delitti in materia di dichiarazione deporrebbe, poi, anche il dato penalistico.

In primo luogo, con argomentazioni formulate con specifico riguardo all'art. 3, d.lgs. n. 74/2000, ma applicabili anche al delitto di cui all'art. 2, si è rilevato che tali fattispecie, avendo natura monosoggettiva, sarebbero configurabili solo nel caso in cui «colui che "indica in una delle dichiarazioni [...]" è anche colui che si "avvale di mezzi fraudolenti"»³¹³, così escludendo dalla tipicità del fatto la condotta degli amministratori della consolidante, non potendo questi ultimi, al contempo, avvalersi di mezzi fraudolenti e indicare nella dichiarazione consolidata elementi attivi in misura inferiore a quella reale, elementi passivi fittizi ovvero crediti o ritenute fittizi.³¹⁴

essere tenuto ad obblighi dichiarativi» (così SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, cit., 525). Non a caso, l'art. 1, comma 1, lett. c), d.lgs. 74/2000 prevede che «per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche [...]».

³¹² MASTROGIACOMO E., *Il consolidato fiscale nazionale e i reati tributari*, cit., 3104.

³¹³ PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 22.

³¹⁴ Con specifico riguardo alla falsità derivata della dichiarazione consolidata, riconducibile alle ipotesi di dichiarazione fraudolenta ex artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74/2000, occorre poi precisare che di tali delitti dovrebbe essere chiamato a rispondere solo l'apicale di ciascuna consolidata, non anche l'apicale della consolidante, «non avendo lo stesso [...] adottato alcun artificio [...]» (così SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, cit., 528 che evidenzia, peraltro, che «La frode della dichiarazione della consolidata, che trae origine dall'uso di fatture false o da una falsa rappresentazione [...] sembra poter riflettersi sulla dichiarazione del consolidato, dal solo punto di vista oggettivo, esclusivamente sul

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In secondo luogo, il riferimento ad «una delle dichiarazioni relative» alle imposte sui redditi, di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74/2000 è interpretato in senso restrittivo, ritenendo che tramite esso il legislatore intenda attribuire rilevanza, nella definizione del fatto tipico, alla presentazione, appunto, di una sola dichiarazione ed escludendo, quindi, che possa assumere rilevanza, in quanto *contra legem*, un «concorso di dichiarazioni fiscali»³¹⁵.

Ci pare, inoltre, che in tale ipotesi la responsabilità dell'apicale della consolidante non possa essere recuperata facendo ricorso allo schema del concorso omissivo nel reato, poiché la controllante non ha «un dovere giuridico di verificare i dati del reddito o delle perdite delle consolidate come indicati dalle dichiarazioni di primo livello [...] al dichiarante per la consolidante non può rimproverarsi di non aver provveduto in tal senso»³¹⁶.

In senso contrario alla tesi esposta (secondo la quale dei delitti in materia di dichiarazione fraudolenta e infedele potrebbero essere chiamati a rispondere solo gli apicali delle consolidate) si è, però, espressa una parte della dottrina e della giurisprudenza (di merito e di legittimità).

In particolare, in dottrina, prendendo le mosse dalla formulazione degli artt. 2 ss., d.lgs. n. 74/2000, nonché dall'art. 1, lett. b) del medesimo decreto, si è rilevato che una falsa

piano della infedeltà di quest'ultima, dando luogo, nei confronti della dichiarazione stessa, alla configurabilità del delitto di cui all'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000. L'unica condotta tipica che appare in concreto realizzabile, nei medesimi termini, tanto dal firmatario della dichiarazione della consolidata, quanto dal firmatario della dichiarazione della consolidante, appare essere, appunto, quella relativa al delitto di dichiarazione infedele di cui al citato art. 4, fondata unicamente sulla mera sottomanifestazione di componenti attive e sulla sovramanifestazione di componenti passive»).

³¹⁵ PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 23.

³¹⁶ MARTINI A., *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, cit., 1185.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

indicazione degli elementi attivi e passivi, penalmente rilevante, sia configurabile anche in relazione alla dichiarazione consolidata, in quanto le norme su citate «menzionano genericamente gli elementi attivi o passivi che concorrono alla formazione della base imponibile riportata nella dichiarazione e non, in maniera più specifica, i costi, le spese, i ricavi o i proventi [...] con la precisazione che gli elementi di base imponibile che assumono rilievo penale nella dichiarazione del consolidato sono diversi da quelli penalmente rilevanti nelle dichiarazioni delle consolidate, sebbene i primi siano di fatto determinati dai secondi»³¹⁷.

I giudici di legittimità si sono talora pronunciati in senso nettamente favorevole alla riconducibilità della dichiarazione consolidata nell'alveo delle dichiarazioni fraudolente di cui all'art. 3³¹⁸, con argomentazioni, però, estendibili agli artt. 2 (salvo che rispetto al riferimento alle soglie di punibilità) e 4 del d.lgs. n. 74/2000 (salvo che in relazione agli argomenti inerenti ai mezzi fraudolenti).

Certamente significativa è la pronuncia con la quale la Corte di cassazione è intervenuta all'esito di un procedimento inerente alla contestazione, a carico di apicali di importanti società italiane, (anche) del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, d.lgs. n. 74/2000.³¹⁹

³¹⁷ SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, cit., 527.

³¹⁸ Così Cass. pen., Sez. II, 18 ottobre 2016 (dep. 13 gennaio 2017), n. 1673, cit.

³¹⁹ Secondo la tesi accusatoria (così come riportata in sentenza dai giudici di legittimità), gli imputati, «in concorso tra loro, con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso ed al fine di evadere le imposte sui redditi, utilizzando mezzi fraudolenti costituiti nell'acquisire i diritti di trasmissione attraverso la fittizia intermediazione di società di comodo, quali Olympus Trading Ltd, Stradust Ltd e Clover Ltd, che successivamente li ritrasferivano a prezzi gonfiati alle società del gruppo Mediaset emettendo a tal fine fatture nei confronti di Mediatrade ed RTI recanti l'indicazione dei corrispettivi in misura superiore a quella reale, indicavano, sulla base di tale falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie di Mediatrade ed RTI, nelle dichiarazioni fiscali consolidate di Mediaset S.p.A. relative

Superando le censure difensive, volte a negare – sulla base delle argomentazioni di cui al primo orientamento prospettato – la sussumibilità della dichiarazione consolidata nell'alveo delle dichiarazioni rilevanti, la Corte di cassazione si è, infine, espressa in senso favorevole alla configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3, d.lgs. n. 74/2000, in relazione alla (presentazione della) dichiarazione consolidata.

La Corte è giunta a tale conclusione prendendo le mosse dalla lettera della disposizione ed evidenziando, in particolare, come, in virtù dell'assenza di specifiche distinzioni o riserve legislative³²⁰, nulla osti a che anche le dichiarazioni consolidate, relative cioè alla *fiscal unit*, assumano rilevanza quali strumenti di evasione.

Premessa, dunque, la sussumibilità della dichiarazione consolidata nell'ambito applicativo del delitto di dichiarazione fraudolenta, i giudici di legittimità si sono espressi, poi, nel senso della configurabilità della fattispecie delittuosa di cui all'art. 3, d.lgs. n. 74/2000, nell'ambito del consolidato fiscale, «con esclusivo riferimento alla dichiarazione consolidata»³²¹.

La Corte è pervenuta a tale conclusione sulla base di tre argomentazioni³²².

In primo luogo, la Corte ha evidenziato come solo con la presentazione della dichiarazione consolidata si adempia l'obbligo tributario della *fiscal unit*, fornendo al Fisco «il parametro per la verifica dell'eventuale evasione in termini di

alle annualità dal 2005 al 2008 elementi attivi inferiori al reale con riferimento ai redditi di pertinenza della società RTI».

³²⁰ Con l'eccezione dell'aggettivo “annuali”, volto a delimitare l'ambito applicativo del solo delitto di cui all'art. 4, d.lgs. 74/2000.

³²¹ Così Cass. pen., Sez. II, 18 ottobre 2016 (dep. 13 gennaio 2017), n. 1673, cit.

³²² Trattasi di motivazioni espressamente elaborate in relazione al delitto sul quale erano stati chiamati a pronunciarsi, ma di fatto estendibili al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata». In secondo luogo, la Corte ha sottolineato come l'accertamento del superamento delle soglie di punibilità non possa che essere effettuato in relazione alla dichiarazione consolidata. Infine, i giudici di legittimità hanno affermato che alla dichiarazione consolidata possano essere riferite (beneficiandone essa, più o meno direttamente) anche le condotte fraudolente che caratterizzano le false dichiarazioni di cui all'art. 3, d.lgs. n. 74/2000³²³: secondo la Corte, infatti, queste ultime «possono essere realizzate in qualunque momento dell'*iter* di formazione della dichiarazione consolidata, cioè sia nel momento conclusivo sia in quello di predisposizione della dichiarazione della singola o delle singole partecipanti la cui falsità determini la falsità di quella unitaria e l'evasione fiscale superiore alle soglie di legge».

In senso favorevole alla riconducibilità della dichiarazione consolidata nell'alveo dell'oggetto materiale del delitto di cui all'art. 3, d.lgs. n. 74/2000 (con argomentazioni anche in tal caso applicabili alla fattispecie di cui all'art. 2) si è esplicitamente schierato anche il Tribunale di Milano³²⁴, affermando che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, nell'ambito di un consolidato fiscale nazionale, si perfezionerebbe con la presentazione della dichiarazione consolidata e consisterebbe in «una condotta frazionata a formazione progressiva realizzata con il concorso di più soggetti». La medesima tesi è sostenuta da una parte della dottrina, secondo la quale «è chiaro che al fatto del firmatario della dichiarazione propria della società consolidata, evidentemente autore o co-autore [...] dell'ingannevole indicazione della base imponibile individuale [...] e [...] della condotta

³²³ Il riferimento è, oggi, al compimento di operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate, nonché all'uso di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

³²⁴ Trib. Milano, 8 luglio - 6 ottobre 2014, Agrama e altri.

di ostacolo all'accertamento, deve aggiungersi l'apporto di colui che, in seno alla consolidante, si fa carico di presentare una dichiarazione consolidata il cui risultato complessivo risulta inficiato dalla base imponibile mendace comunicata dalla consolidata»³²⁵. Si dovrebbe, dunque, concludere nel senso che «sia la consolidata che la consolidante assumerebbero, nella struttura fisiologica del consolidato, la qualifica di “contribuenti” e le rispettive dichiarazioni dei redditi sarebbero contemporaneamente penalmente rilevanti, in quanto necessarie ad integrare il reato dichiarativo»³²⁶.

Come è evidente, entrambe le tesi sviluppatasi in relazione alla dichiarazione suscettibile di assumere rilevanza ai fini della configurabilità dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, nell'ambito di un consolidato fiscale nazionale, sono fondate su argomentazioni particolarmente pregevoli. Tuttavia, riteniamo auspicabile che, in futuro, trovi condivisione l'orientamento secondo il quale oggetto materiale delle fattispecie dichiarative può essere la sola dichiarazione particolare di ciascuna consolidata. Infatti, trattasi di una soluzione esegetica che non solo risulta aderente, senza alcuna forzatura, al dato normativo tributaristico in tema di dichiarazione dei redditi (il quale costituisce la struttura portante sulla quale deve essere poi costruita la responsabilità penale), ma appare anche pienamente conforme all'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato in materia di responsabilità degli enti nei gruppi di imprese, il quale definisce l'ambito di operatività degli illeciti amministrativi dipendenti da reato, nell'ambito dei gruppi, in un'ottica

³²⁵ PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 21-22.

³²⁶ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 250.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

atomistica, ovverosia ponendo l'attenzione sulle vicende inerenti a ciascun ente del gruppo e relegando in secondo piano il contesto (di gruppo, appunto) nel quale il *predicate crime* venga commesso.³²⁷

Il contrasto esegetico delineato pare, comunque, ben difficilmente riconducibile *ad unitatem* in via interpretativa, in ragione, oltre che della pari validità delle argomentazioni alle quali gli orientamenti contrastanti fanno ricorso, dell'obiettiva difficoltà di coniugare il dato normativo penalistico, inerente all'oggetto materiale dei delitti in materia di dichiarazione, con quello tributario, fondato sulla duplicità di dichiarazioni fiscalmente rilevanti (quella della *fiscal unit* e quella, particolare, di ciascuna consolidata). Ci pare, dunque, che la valutazione ultima in merito alla prevalenza di una tesi sull'altra non possa che gravare sul legislatore, del quale si auspica quindi un celere intervento chiarificatore. Sembra, pertanto, quanto più attuale «la necessità di rinnovare il sistema penale tributario per meglio adeguarlo, fra l'altro, sia ad istituti sfuggiti di mano, a suo tempo, al legislatore del 2000, sia ad istituti non esistenti al tempo della riforma^{328,329}».

Tale auspicio diviene ancor più rilevante, ove si considerino (come si farà a breve) le difficoltà connesse all'accertamento, nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, dell'integrazione delle soglie di punibilità previste dagli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000.

Dopo aver illustrato gli orientamenti affermatasi in relazione all'individuazione della dichiarazione rilevante ai sensi degli artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 74/2000, occorre soffermarsi sulla questione, connessa alle fattispecie di cui agli artt. 3 e 4 (non essendo prevista alcuna soglia di punibilità per il delitto di cui all'art. 2), inerente alla “riferibilità”

³²⁷ Cap. III, § 2.2.

³²⁸ Tale è il caso del consolidato fiscale nazionale, introdotto nel TUIR dal d.lgs. n. 344/2003 (entrato in vigore il 1° gennaio 2004), in attuazione della l. n. 80/2003.

³²⁹ SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, cit., 540.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

delle soglie di punibilità alla *fiscal unit* ovvero alla singola consolidata (verificando poi anche la sussistenza del dolo tipico dei delitti in esame in relazione alle soglie stesse).

La problematicità della questione è riconducibile all'obiettiva difficoltà di coniugare il dualismo soggettivo che caratterizza il regime del consolidato fiscale nazionale (il quale prevede, come rilevato, che tanto la consolidante quanto le consolidate presentino la propria dichiarazione dei redditi e che la consolidante presenti anche la dichiarazione della *fiscal unit*, liquidando e versando la relativa imposta)³³⁰ con l'unitarietà soggettiva – consistente nella coincidenza tra il soggetto che esprime la capacità economica e quello deputato al calcolo e alla liquidazione dell'imposta – che è, invece, il presupposto imprescindibile dell'accertamento del superamento delle soglie di punibilità previste dalle lett. a) e b) degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 (e, di conseguenza, del perfezionamento dei rispettivi delitti).

Invero, la criticità riscontrabile nell'ambito del consolidato fiscale è la seguente: mentre la soglia di cui alla lettera a) concerne il *quantum* di imposta evasa, sicché l'accertamento del suo superamento sembrerebbe dover essere condotto in capo alla consolidante (la quale liquida l'imposta della *fiscal unit*), la soglia di cui alla lett. b) è, invece, inerente all'ammontare degli elementi attivi sottratti ad imposizione e, pertanto, l'accertamento del suo superamento dovrebbe essere effettuato in relazione alla singola consolidata (la quale determina il proprio imponibile e lo comunica alla consolidante, oltre che all'Agenzia delle Entrate).

³³⁰ In tema: MARTINI A., *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, cit., 1170.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

È, dunque, evidente la difficoltà di coniugare l'unitarietà soggettiva propria del dato normativo penalistico con il dualismo che caratterizza il regime tributario del consolidato fiscale nazionale.

Date queste premesse, ci pare che le soluzioni astrattamente ipotizzabili siano sostanzialmente due, entrambe caratterizzate, però, da una forzatura esegetica del dato normativo: in primo luogo, si potrebbe ritenere che il delitto dichiarativo possa essere contestato solo ai firmatari della dichiarazione particolare di ciascuna consolidata; in secondo luogo, e al contrario, si potrebbe affermare che il delitto possa essere ritenuto configurabile nella presentazione della dichiarazione consolidata da parte degli apicali della consolidante.³³¹

È evidente che a tali opposte opzioni conseguano effetti parimenti opposti sul piano della responsabilità degli enti per l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001: mentre, aderendo alla prima tesi, a rispondere dell'illecito sarebbe la singola consolidata, ove si segua il secondo orientamento, la responsabilità per l'illecito suindicato dovrebbe ritenersi configurabile nei confronti della consolidante.

Quanto alla prima soluzione esegetica, essa pare sorretta da due distinte considerazioni.

In primo luogo, con specifico riguardo alla soglia di cui alla lett. b) del primo comma degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, si potrebbe sostenere che la sottrazione di materia imponibile possa essere accertata solo in capo al singolo ente ricompreso nel perimetro del consolidamento, in quanto, da un lato, solo i firmatari delle rispettive dichiarazioni potrebbero, materialmente, ivi indicare – quanto al delitto di cui all'art. 3 – elementi attivi inferiori a quelli reali ovvero di elementi passivi fittizi o crediti o ritenute fittizi, e – in relazione al delitto di cui

³³¹ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 249-250.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

all'art. 4 – elementi attivi inferiori a quelli effettivi od elementi passivi inesistenti e, dall'altro lato, la materia imponibile sottratta ad imposizione sarebbe posta a confronto, come richiesto *ex lege*, con «il totale dei componenti positivi di reddito»³³².

Con specifico riguardo alla soglia di cui alla lett. a) degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, si potrebbe poi affermare che, poiché la «determinazione del maggior imponibile sottratto ad imposizione si colloca in una fase immediatamente precedente la determinazione dell'imposta dovuta (e, quindi, dell'imposta evasa)»³³³, anche la determinazione dell'imposta evasa sia, in fondo, ascrivibile (e dunque accertabile in relazione) a ciascuna consolidata, pur assumendo la forma di imposta evasa teorica. A sostegno di tale tesi, in dottrina, si è rilevato che «la base imponibile conferita dalla singola consolidata alla consolidante dà luogo – di regola – ad un credito o ad un debito della controllante nei confronti della consolidata stessa a seconda che oggetto di trasferimento sia stato un utile oppure una perdita di periodo. È infatti ovvio che il conferimento di un utile espone la consolidante al versamento di un'imposta il cui onere, tuttavia, dovrà poi essere traslato in capo al contribuente che ha generato quella capacità contributiva trasferita al gruppo, *id est* la singola consolidata. Di qui la necessità, per la consolidata, di annotare contabilmente un debito, nei confronti della consolidante, pari all'entità delle imposte che la consolidata avrebbe dovuto versare se non avesse aderito al consolidato nazionale. Specularmente, l'emersione di una perdita darebbe luogo ad un credito della consolidata (nei confronti della consolidante) pari alle imposte

³³² PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 24.

³³³ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 257.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

che una tale perdita consente al gruppo di risparmiare. [...] è possibile individuare, in seno al consolidato fiscale nazionale, un'imposta riferibile alla singola società consolidata: quindi, in presenza di fatti di evasione, risulta possibile porre a confronto una tale "imposta teorica di competenza", scaturente dalla base imponibile trasferita al consolidato, con la nuova imposta derivante dalla base imponibile rettificata in conseguenza del disvelamento dell'illecito. [...] sembra allora corretto ritenere che "l'imposta evasa" da prendere in considerazione per verificare l'avvenuto superamento della soglia di punibilità di cui alla lettera a) [...] sia null'altro che la quota teorica³³⁴ di imposta evasa derivante dalla base imponibile occultata dalla singola consolidata nella propria dichiarazione individuale»³³⁵.

³³⁴ Secondo SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, cit., 531-532, tale tesi sarebbe il risultato della trasposizione, sul piano penalistico, della disciplina in tema di responsabilità amministrativa nel gruppo, in quanto ciascun ente incluso nel consolidamento risponde «direttamente per la "quota" del maggior reddito consolidato derivante dalla rettifica del proprio e autonomo reddito risultante dalla propria dichiarazione, ovviamente nel caso in cui tale ultimo maggior reddito non trovi capienza nella perdita fiscale del gruppo. [...] Per tale via, ai fini del calcolo dell'imposta "evasa" dalla consolidata rispetto a quella ricalcolata a livello di consolidato, ma attribuibile a condotte fraudolente o infedeli, commesse in sede di dichiarazione autonomamente, prodotta dalla consolidata stessa, e da questa trasmessa alla consolidante, si potrebbe fare riferimento a quella "quota-parte" della maggiore imposta "di gruppo" riconducibile alla "quota-parte" dell'imponibile consolidato che scaturisce dalla dichiarazione fraudolenta o infedele [...], da confrontare con la corrispondente "quota" dell'imposta indicata nella dichiarazione consolidata riferibile alla base imponibile dichiarata dalla consolidata responsabile della condotta». L'autore critica tale soluzione esegetica, ritenendo che, nel consolidato fiscale nazionale, la lesione del bene giuridico tutelato dai delitti in materia di dichiarazione – ovvero «l'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte dovute, piuttosto che nella generica trasparenza fiscale» [così Cass. pen., Sez. Un., 25 ottobre 2000 (dep. 7 novembre 2000), n. 27, in www.iusexplorer.it] – non possa che avvenire tramite la presentazione della dichiarazione consolidata da parte della consolidante.

³³⁵ PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 34. Occorre, tuttavia, considerare che se, di regola, in caso di accertamento con rettifica di quanto dichiarato dalla singola consolidata, la maggiore imposta complessiva dovuta non diverge dall'imposta teorica calcolata sul maggior reddito accertato in capo alla consolidata stessa, al contrario, è evidente che tale equiparazione non pare condivisibile nel caso (invero assai frequente) in cui «sussistano perdite o eccedenze di imposta che le varie società [...] hanno assegnato

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Sebbene, in dottrina, si sostenga la divisibilità di tale tesi, sulla base del fatto che essa «sembra essere l'unica soluzione capace di evitare che il consolidato nazionale fiscale si trasformi in un autentico (e verosimilmente incostituzionale) salvacondotto»³³⁶, tuttavia, ci pare che la (più che legittima) esigenza di evitare quello che sarebbe – ed è – un pericoloso vuoto di intervento penale non possa, di per sé, giustificare un'esegesi che – forzando, almeno in parte, la definizione di “imposta evasa” di cui all'art. 1, comma 1, lett. f) del d.lgs. 74/2000, così come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. c) del d.lgs. 158/2015³³⁷ – pare allontanarsi dall'interpretazione estensiva entrando nell'orbita dell'analogia *in malam partem*. Invero, sulla base della definizione normativa di “imposta evasa” oggi vigente, si dovrebbe, infatti, teoricamente concludere (fatte salve le perplessità che saranno esposte a breve) nel senso che, nell'ambito del consolidato, essa non possa che essere accertata in relazione alla dichiarazione consolidata, in quanto è solo in quest'ultima che viene indicata un'imposta³³⁸ (in particolare, l'imposta effettivamente dovuta dalla *fiscal unit*).

Pertanto, mentre, come rilevato, l'accertamento dell'integrazione della soglia di cui alla lett. b) degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 non potrebbe che avere ad oggetto la dichiarazione particolare di ciascuna consolidata, è, invece, alla dichiarazione consolidata che

alla consolidante, la sola che può utilizzarle» (MARTINI A., *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, cit., 1196).

³³⁶ PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 34.

³³⁷ Trattasi di intervento di riforma per mezzo del quale alla lettera f) del primo comma dell'art. 1, d.lgs. 74/2000 è stato aggiunto il seguente periodo: «non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili».

³³⁸ Si ricordi, infatti, che la dichiarazione delle consolidate è priva di contenuto liquidatorio.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

si dovrebbe sempre guardare, ai fini dell'accertamento del superamento della soglia di punibilità inerente all'ammontare di imposta evasa.

Accanto a tale prima tesi, volta ad attribuire rilevanza, ai fini dell'accertamento delle soglie di punibilità di cui agli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, alla dichiarazione di ciascuna consolidata, ve ne è, come anticipato, un'altra, incentrata, invece, sulla sola dichiarazione consolidata (la quale viene presentata dalla consolidante ed è caratterizzata, a differenza delle dichiarazioni dei redditi dei singoli enti rientranti nel perimetro del consolidamento, da un contenuto non solo dichiarativo, ma anche liquidativo), secondo la quale il *quantum* di imposta evasa non potrebbe che essere accertato in relazione alla dichiarazione consolidata, «in quanto l'imposta è dovuta solo dalla consolidante, titolare degli obblighi dichiarativi e di pagamento relativi al reddito globale»³³⁹.

Ascrivendo rilevanza alla sola dichiarazione della consolidante, sono, però, molteplici le questioni esegetiche, inerenti all'accertamento dell'integrazione delle soglie di punibilità, di dubbia risolvibilità.

Soffermiamoci, in primo luogo, sulle soglie di cui alla lett. a) degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000.

Sebbene, come rilevato in precedenza, su di un piano teorico, la verifica del superamento della soglia concernente il *quantum* di imposta (effettivamente e non solo teoricamente) evasa non potrebbe che avere ad oggetto la dichiarazione della *fiscal unit* (in quanto è sul relativo

³³⁹ SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, cit., 536. Secondo MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012, 99, i quali, tuttavia, rilevano che il firmatario della dichiarazione del consolidato possa essere considerato responsabile dei delitti in materia di dichiarazione solo ove la «condotta penalmente rilevante sia circoscritta alla fase delle rettifiche di consolidamento ovvero agli altri adempimenti tipici ed esclusivi del consolidamento fiscale e non per aver trasferito nella dichiarazione del consolidato il risultato della frodolenza o infedeltà della dichiarazione della consolidata, salvo che non abbia scientemente e consapevolmente utilizzato quel risultato per alterare la base imponibile del consolidato e, quindi, le imposte da questo dovute».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

firmatario che grava l'obbligo di determinare l'imposta dovuta e indicarla in dichiarazione, sicché l'accertamento dell'imposta evasa – quale differenza tra imposta effettivamente dovuta e imposta dichiarata – non potrebbe che essere condotto in relazione a tale dichiarazione), tuttavia, su di un piano concreto, pare difficilmente superabile il già menzionato ostacolo della atipicità di tale dichiarazione rispetto all'oggetto materiale dei delitti tributari in materia di dichiarazione³⁴⁰.

Inoltre, attribuendo rilevanza penale alla dichiarazione consolidata, il superamento della soglia inerente all'imposta evasa finirebbe per avere carattere casuale e imprevedibile o per essere rimesso ad una scelta discrezionale degli apicali della consolidante. In particolare, infatti, quanto al primo rischio, «è possibile che le singole evasioni a livello di ciascuna consolidata, se da sole considerate, non superino la soglia di rilevanza penale, ma, se considerate nella dichiarazione aggregata, [...] siano comunque complessivamente sopra soglia; viceversa, potrebbe verificarsi che un comportamento a livello di consolidata certamente rilevante sotto il profilo penale perché sopra soglia possa, grazie alla sua compensazione nella dichiarazione consolidata con imponibili negativi, risultare penalmente irrilevante, non generando un'imposta evasa sopra soglia»³⁴¹.

³⁴⁰ Si pensi, a titolo esemplificativo, a quanto evidenziato da Cass. pen., Sez. III, 16 marzo 2017, (dep. 13 marzo 2018), n. 11034, cit.

³⁴¹ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 260. Nel senso della riconducibilità di tale effetto distorsivo alla *voluntas legis*, v. Cass. pen., Sez. II, 18 ottobre 2016 (dep. 13 gennaio 2017), n. 1673, cit., ove i giudici di legittimità evidenziano come «nel gioco delle compensazioni fra profitti e perdite delle società consolidate, la rilevante falsità della dichiarazione di una di esse, che avrebbe potuto condurre in sé ad un'evasione penalmente rilevante, sia neutralizzata dalle perdite subite dalle altre partecipanti con la conseguenza che il saldo complessivo netto dell'imposta dovuta non superi la soglia che rende punibile l'evasione ed il fatto non assuma quindi rilievo penale: ma ciò, come sottolineato in premessa, è conseguenza della disciplina di sistema e corrisponde alle intenzioni del legislatore».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Inoltre, quanto al secondo rischio, ove si prenda a riferimento la dichiarazione consolidata, il superamento della soglia inerente all'imposta evasa potrebbe essere rimesso ad una scelta discrezionale degli apicali della consolidante, in quanto, secondo l'art. 40-*bis*, comma 3, d.P.R. n. 600/1973, in caso di rettifica del reddito complessivo proprio di ciascuna consolidata e di conseguente determinazione della maggiore imposta accertata in relazione al reddito complessivo globale, la consolidante, mediante modello IPEC, ha la facoltà di presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza perché le perdite di periodo non utilizzate³⁴², fino a concorrenza del loro importo, vengano computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati. Ebbene, come condivisibilmente rilevato in dottrina, «l'attribuzione di tale facoltà alla consolidante [...] comporta notevoli problemi di compatibilità con la norma penale, incidendo direttamente sulla quantificazione dell'imposta – che potrà variare in relazione alla scelta della consolidante di utilizzare o meno le perdite – e delle relative sanzioni, e, quindi, sulla configurazione del reato»³⁴³.

Tutto ciò premesso in merito alle soglie di cui alla lett. a) degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, soffermiamoci sulle soglie di cui alla lett. b) dei medesimi articoli.

Ebbene, considerando che la dichiarazione consolidata consiste nell'aggregazione degli imponibili delle consolidate, ci pare che il superamento della soglia inerente alla sottrazione di materia imponibile

³⁴² «Per quanto l'art. 40-*bis* faccia riferimento alle «perdite di periodo», con ciò sembrando letteralmente intendersi quelle maturate nel periodo d'imposta accertato, [...] la disciplina dell'opzione si riferisce anche alle perdite pregresse che siano ancora utilizzabili in tale periodo» (così SALVINI L., *Atto di accertamento «unico» per la rettifica dei redditi dei soggetti aderenti al consolidato*, cit., 2826).

³⁴³ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 261; In senso analogo anche MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., 103-104. Sul punto si veda anche AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 2/E. Regime di consolidato nazionale e utilizzo delle perdite – Casi particolari*, 26 gennaio 2018, 5.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sia ben difficilmente accertabile avendo riguardo a tale dichiarazione, contenendo la stessa la sommatoria non di componenti positive di reddito, ma di redditi. Prendendo a riferimento la dichiarazione consolidata, l'accertamento del superamento della soglia inerente agli elementi attivi sottratti ad imposizione richiederebbe, invero, di porre gli stessi a confronto non con il complesso degli elementi attivi indicati in dichiarazione (come, invece, richiesto *ex lege*), bensì con la somma dei redditi (composti, come rilevato, da elementi attivi e passivi) risultanti dalle dichiarazioni delle consolidate e aggregati dalla consolidante. «Dunque, si tratterebbe di un confronto tra grandezze disomogenee e, per giunta, espresse l'una da un contribuente e l'altra da un ... “meta-contribuente”»³⁴⁴.

Inoltre, ove si ritenga che l'accertamento dell'integrazione della soglia di cui alla lett. b) degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 debba essere condotto in relazione alla dichiarazione consolidata, potrebbe accadere che il *quantum* di imponibile sottratto ad imposizione da parte degli apicali di un ente del perimetro di consolidamento, ove valutato in relazione alla dichiarazione particolare della consolidata, non sia superiore al 5 o al 10 % (soglie previste, rispettivamente, dalla lett. b) degli artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 74/2000) dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione e che superi, invece, tale soglia, se posto a confronto con il reddito complessivo globale di cui alla dichiarazione consolidata.³⁴⁵ Al contrario, può accadere che l'ammontare di imponibile sottratto a imposizione da parte degli

³⁴⁴ PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 25.

³⁴⁵ Ipotesi configurabile nel caso in cui le altre consolidate apportino in consolidamento imponibili negativi.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

apicali della singola consolidata, di per sé superiore alla soglia di cui alla lett. b) degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, divenga irrilevante, ove valutato in relazione alla dichiarazione consolidata.³⁴⁶

Così brevemente esaminate le soluzioni interpretative inerenti alla riferibilità del superamento delle soglie di punibilità di cui agli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 agli apicali degli enti partecipanti al consolidato fiscale (e le relative criticità), occorre ora soffermarsi sulla delicata questione della configurabilità del dolo tipico dei delitti in esame in relazione alle soglie stesse. Essendo queste ultime considerate dalla giurisprudenza maggioritaria elementi costitutivi del reato³⁴⁷, perché i delitti di cui agli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 siano configurabili, è necessario che il soggetto attivo si rappresenti e voglia l'integrazione di entrambe le soglie di punibilità.

Invero, ci pare che, come avviene in relazione all'elemento oggettivo, la dicotomia propria del consolidato fiscale ostacoli anche l'accertamento dell'elemento soggettivo dei summenzionati delitti.

Sofferamoci, in primo luogo, sulla tesi secondo la quale i delitti in esame potrebbero essere contestati unicamente agli apicali delle consolidate.

Ebbene, ove si muova da tale assunto, ci sembra che, mentre in capo ai firmatari della dichiarazione particolare della consolidata si potrebbe accertare la consapevolezza del *quantum* di imponibile sottratto ad imposizione, tale verifica non potrebbe essere effettuata con esito positivo in relazione al *quantum* di imposta evasa dalla *fiscal unit*, in quanto l'ammontare di quest'ultima è il risultato – di fatto

³⁴⁶ Perché, ad esempio, le altre consolidate apportano imponibili positivi ingenti.

³⁴⁷ In un *obiter dictum* di Cass. pen., Sez. un., 28 marzo 2013, (dep. 12 settembre 2013), n. 37424, in *www.iusexplorer.it*, inerente al delitto di cui all'art. 10-ter, d.lgs. 74/2000, la Suprema Corte ha affermato che la soglia di punibilità «è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore». In tema, *ex multis*, v. LONGARI C., *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, Padova, 2020, 75-76.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

imprevedibile per gli apicali della singola consolidata³⁴⁸ – dell'aggregazione, da parte della consolidante, di tutti gli imponibili (positivi o negativi) dichiarati dalle consolidate.

In extremis, si rileva che in senso contrario alla configurabilità dei delitti di cui agli artt. 2 ss., d.lgs. n. 74/2000 in relazione alla dichiarazione delle consolidate si è rilevato (prendendo le mosse dall'elemento soggettivo richiesto *ex lege* per la configurabilità di tali reati, ovvero sia il dolo intenzionale di evasione delle imposte) che, poiché nessuna imposta può effettivamente essere evasa dalla singola consolidata, non avendo la stessa alcun obbligo diretto di liquidare e versare l'IRES in relazione al proprio imponibile, non sarebbe possibile «considerare il firmatario della dichiarazione della consolidata, in via diretta e autonoma, responsabile dei delitti in esame, in quanto il suo processo volitivo non può in nessun caso coinvolgere il risultato tipico richiesto dalla norma, vale a dire l'evasione delle proprie imposte, essendo queste ultime dovute unicamente dalla consolidante quale titolare degli obblighi dichiarativi e di pagamento relativi al reddito globale del consolidato»³⁴⁹.

Esaminiamo ora la tesi che riconosce rilevanza, ai fini della configurabilità dei delitti di cui agli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, alla presentazione della dichiarazione consolidata.

Prendendo le mosse da tale tesi e avendo riguardo alla soglia inerente all'imponibile sottratto a imposizione, poiché la consolidante è estranea al processo di determinazione dello stesso da parte delle consolidate, i firmatari della dichiarazione consolidata potrebbero essere considerati a conoscenza del

³⁴⁸ Salvo che in caso di previo accordo tra gli apicali degli enti coinvolti.

³⁴⁹ DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 980.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

superamento della relativa soglia solo nel caso in cui si raggiunga la (certamente ardua) prova che questi ultimi abbiano recepito le dichiarazioni mendaci delle consolidate avendo contezza non solo della falsità, ma anche dell'esatto discostarsi dell'imponibile dichiarato dall'imponibile effettivo, nonché ove, in presenza di una situazione di *interlocking directorate*, gli stessi soggetti siano firmatari, al contempo, della dichiarazione particolare della consolidata e della dichiarazione consolidata.

Non si può che pervenire alle medesime conclusioni anche in relazione alla soglia inerente all'imposta evasa. Anche in tal caso, i firmatari della dichiarazione consolidata ben difficilmente potrebbero essere ritenuti a conoscenza dell'ammontare della stessa (e, dunque, del superamento della soglia di cui alla lett. a) degli artt. 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000): se è vero che, alla luce di quanto esposto in precedenza, sul piano oggettivo, l'imposta evasa di cui all'art. 1, comma 1, lett. f), d.lgs. n. 74/2000, non può che essere accertata in relazione alla dichiarazione consolidata, tuttavia, non si può trascurare il fatto che quest'ultima sia influenzata dalle dichiarazioni mendaci trasmesse dalle consolidate alla consolidante, in quanto, da un lato, l'imposta evasa dal gruppo è determinata sulla base dell'imposta (teorica) evasa da ciascuna consolidata, attraverso l'indicazione di una base imponibile inferiore a quella reale, e, dall'altro lato, la falsità e il suo esatto discostarsi dalla realtà, nel caso concreto, non sono conoscibili da parte degli apicali della consolidante³⁵⁰.

Così brevemente esaminate le questioni problematiche connesse alla configurabilità dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 74/2000, nell'ambito del consolidato fiscale, occorre ora soffermarci su

³⁵⁰ Ferma restando la possibilità che si raggiunga la prova del contrario, in virtù, ad esempio, di un accordo intercorso con le consolidate ovvero del ricevimento di una comunicazione sul punto proveniente da queste ultime.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di una precisazione inerente ai rispettivi *predicate crimes* previsti dall'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

Se le considerazioni svolte sino ad ora sono fondamentali ai fini dell'individuazione dell'ente suscettibile di incorrere nella responsabilità amministrativa per illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 dipendente dai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui, rispettivamente, agli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000, lo stesso non può dirsi in relazione all'illecito amministrativo dipendente dal delitto di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000. Infatti, quest'ultimo è configurabile solo in relazione a delitti di dichiarazione infedele commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.³⁵¹ Ferma restando la possibilità di riconoscere carattere fraudolento-transfrontaliero ai delitti di dichiarazione infedele commessi nell'ambito di un consolidato fiscale nazionale (al quale, come rilevato, possono aderire anche enti non residenti in Italia), tuttavia il dolo specifico di evasione dell'IVA per almeno dieci milioni di euro, che deve caratterizzare il delitto di dichiarazione infedele perché assuma rilevanza ai fini

³⁵¹ Come rileva PIVA D., *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., 11, «il legislatore ha proceduto ad una selezione dei reati presupposto di dubbia ragionevolezza che neppure trova ora rimedio nel d.lgs. 75/2020 di attuazione della Direttiva PIF 1371/2017 in cui si prevede sì l'introduzione, nel nuovo comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüesdecies* d.lgs. 231/2001, dei delitti di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater*, d.lgs. 74/2000 ma solo «se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro» (art. 5, comma 1, lett. c), n. 1), d.lgs. 75/2020): con la conseguenza dell'ennesima diversificazione della responsabilità dell'ente a seconda dell'imposta interessata e della dimensione transfrontaliera del reato-presupposto».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

della responsabilità degli enti, impone di concludere nel senso dell'irrelevanza delle considerazioni suesposte in relazione alla disciplina del consolidato fiscale nazionale, ai fini della configurabilità dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001. Da un lato, ove il delitto di dichiarazione infedele sia volto a evadere l'IRES, non si porrebbe la questione dell'individuazione di chi, tra la consolidante e le consolidate, possa essere chiamato a rispondere *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, in quanto nessuna responsabilità sarebbe ravvisabile in capo agli enti (tanto la consolidante quanto le consolidate), non essendo tale ipotesi delittuosa ricompresa tra i *predicate crimes* del decreto; nel caso in cui, invece, il delitto di dichiarazione infedele sia commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e sia volto ad evadere l'IVA per un ammontare di almeno dieci milioni di euro, dovrebbe farsi applicazione non già della disciplina del consolidato fiscale nazionale e delle tesi elaborate in relazione ad esso³⁵², bensì delle considerazioni introduttive della presente sezione, inerenti alla giurisprudenza in tema di delimitazione della responsabilità degli enti nell'ambito dei gruppi di imprese³⁵³ (essendo gli enti aderenti al consolidato, prima di tutto, componenti di un gruppo).³⁵⁴

³⁵² Infatti, poiché il consolidato fiscale nazionale è un regime di tassazione opzionale che consente agli enti ad esso aderenti di liquidare (solo) l'Ires in forma unitaria, esso (*rectius*: la relativa disciplina) assume rilevanza unicamente ai fini delle imposte dirette (e, in particolare, dell'Ires) ed è, invece, privo di effetti ai fini IVA.

³⁵³ Cap. III, § 2.2.

³⁵⁴ Alla luce delle precedenti considerazioni, il vuoto di tutela determinato dalla delimitazione dell'ambito applicativo dell'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, così come definita dal comma 1-*bis* del medesimo articolo, appare alquanto irragionevole: infatti, ove, nell'ambito del consolidato, l'apicale di un ente (ad esso aderente) commetta il fatto tipico di dichiarazione infedele al fine di evadere l'IRES, quest'ultimo potrebbe rispondere del delitto di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74/2000 (fatti salvi i profili critici evidenziati in precedenza), mentre nessuna responsabilità potrebbe essere ascritta all'ente nel cui interesse o a cui vantaggio sia indirizzato il fatto dell'*intraneus*, e che benefici materialmente dell'evasione.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Esaminiamo ora i restanti *predicate crimes* previsti dall'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

Consideriamo, in primo luogo, il delitto di omessa dichiarazione, previsto dall'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000 e, in particolare, l'ipotesi del primo comma, secondo il quale «è punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila». Al fine di comprendere come possa articolarsi, nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, la responsabilità per il delitto di omessa dichiarazione, occorre, in primo luogo, chiedersi se il soggetto obbligato a presentare la dichiarazione, al quale fa riferimento la norma, sia il firmatario della dichiarazione particolare della singola consolidata ovvero l'apicale della consolidante che sia firmatario della dichiarazione consolidata. Al fine di rispondere a tale quesito, è necessario comprendere quale dichiarazione assuma rilevanza, ai fini dell'art. 5, d.lgs. n. 74/2000.

Ebbene, mentre la formulazione degli artt. 2, 3, 4, d.lgs. n. 74/2000 – richiedendo, tra l'altro, che la dichiarazione fraudolenta o meramente mendace presentata all'Agenzia delle Entrate sia caratterizzata dall'indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali (art. 2) ovvero di elementi attivi inferiori a quelli reali ed elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi (art. 3) ovvero, infine, di elementi attivi inferiori a quelli reali o elementi passivi inesistenti (art. 4) – porta, come rilevato, quasi naturalmente, a escludere dalla tipicità del fatto la dichiarazione consolidata e a riconoscere rilevanza alla sola dichiarazione di

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ciascuna consolidata, lo stesso non pare possa dirsi in relazione alla fattispecie di omessa dichiarazione. L'oggetto materiale di quest'ultima è, infatti, solo tratteggiato dal legislatore, il quale si limita a menzionare una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Trattasi di descrizione normativa idonea, a nostro parere, ad adattarsi tanto alla specificità della dichiarazione presentata dagli apicali di ciascuna consolidata quanto a quella della dichiarazione della *fiscal unit*, essendo entrambe "relative" – la prima indirettamente (essendo inerente all'imposta evasa teorica), la seconda direttamente (in quanto contenente la determinazione dell'imposta evasa effettiva) – all'IRES dovuta dalla *fiscal unit* stessa³⁵⁵. Considerando che il consolidato fiscale non è soggetto passivo tributario, al contrario delle consolidate che lo compongono, e avendo riguardo al fine di garantire coerenza interna alla sistematica dei delitti in materia di dichiarazione, ci pare comunque preferibile ritenere che la dichiarazione menzionata dall'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 sia la dichiarazione di ciascuna consolidata e che, pertanto, soggetto attivo del relativo delitto non possa che essere l'apicale che sia tenuto alla presentazione della dichiarazione della consolidata stessa.

Tutto ciò premesso, dovendo guardare alla dichiarazione particolare di ciascuna consolidata, occorre tenere ben distinte le seguenti ipotesi: omessa presentazione della dichiarazione tanto all'amministrazione finanziaria quanto alla consolidante; omessa

³⁵⁵ Si consideri, infatti, che, mentre l'obbligo di versamento dell'imposta ha quale destinataria unicamente la consolidante (trattandosi di adempimento da indicare nella dichiarazione consolidata), l'obbligo di presentare una dichiarazione all'Agenzia delle Entrate grava sia su ciascuna consolidata (la quale deve indicare, nella dichiarazione particolare, il proprio reddito complessivo) sia sulla consolidante (la quale deve indicare, nella dichiarazione individuale, il proprio reddito complessivo e, nella dichiarazione consolidata, il reddito complessivo globale del consolidato). Nel senso che la dichiarazione (omessa) rilevante ai fini dell'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 non possa che essere quella consolidata v. PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 44.

presentazione della dichiarazione particolare all'amministrazione finanziaria, con inoltro alla controllante; omessa trasmissione della dichiarazione alla controllante, con inoltro all'amministrazione finanziaria. Mentre nessun dubbio sorge in merito alla rilevanza penale, *ex art. 5, d.lgs. n. 74/2000*, della prima ipotesi e all'irrilevanza della seconda³⁵⁶, è «problematica la rilevanza della terza ipotesi. Nel caso in cui la controllata, pur omettendo l'inoltro della dichiarazione alla controllante, provveda ad inoltrare all'amministrazione finanziaria un documento dichiarativo completo in ogni sua parte (indicazione degli elementi attivi e passivi e liquidazione dell'imposta), il suo agire non potrebbe considerarsi in alcun caso integrante il delitto di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000. La condotta descritta, in effetti, esprime piuttosto una sostanziale rinuncia alla forma/consolidato, sia pure in violazione di quanto statuito dall'art. 117 comma 3 Tuir, che fissa in tre anni la durata dell'impegno conseguente all'opzione per il consolidato. Non di meno, avendo indicato all'amministrazione finanziaria la propria capacità contributiva, la controllata, che torna a indossare gli abiti di contribuente unitario, tiene fede al suo principale impegno. D'altra parte, in tale evenienza non sarebbe in alcun modo sostenibile che l'agire sia finalizzato all'evasione fiscale né che esso possa aver determinato un'evasione d'imposta. Laddove, quindi, essa presentasse la propria dichiarazione individuale, risulterebbe evidente la violazione al dovere di partecipazione al gruppo, ma non anche quello di sottoporre ad imposizione la propria capacità

³⁵⁶ «In effetti la controllante, avendo a disposizione redditi e perdite della controllata da inserire nel modello consolidato, provvederà al computo di tali dati ai fini della determinazione dell'imposta di gruppo» (MARTINI A., *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, cit., 1176).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

contributiva»³⁵⁷.

Quanto all'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, invece, poiché l'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000, come il precedente art. 4³⁵⁸, assume rilevanza, quale *predicate crime* della responsabilità degli enti, solo se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e se caratterizzato da dolo specifico di evasione dell'IVA per un importo complessivo di almeno dieci milioni di euro, non resta che concludere nel senso dell'impossibilità di configurare, nei confronti degli enti aderenti al consolidato fiscale nazionale, una responsabilità per illecito amministrativo dipendente dal delitto di omessa dichiarazione finalizzata ad evadere l'IRES. Anche in tal caso, ove, invece, l'omessa dichiarazione avvenga nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e sia finalizzata a evadere l'IVA (per almeno dieci milioni di euro), la responsabilità degli enti dovrebbe essere configurata sulla base dei principi giurisprudenziali in tema di responsabilità degli enti nell'ambito dei gruppi.

Sofferamoci ora sui delitti di cui agli artt. 8, 10, 11, d.lgs. n. 74/2000. Mentre l'art. 8 incrimina il fatto di chi «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», il delitto di cui all'art. 10 è configurabile qualora taluno, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire a terzi l'evasione, occulti o distrugga, in tutto o in parte, le scritture contabili o

³⁵⁷ MARTINI A., *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, cit., 1176-1177. Preme rilevare che l'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione consolidata (modello CNM), a dispetto della puntuale presentazione della stessa da parte delle consolidate, non incide sulla tassabilità del reddito del consolidato, potendo quest'ultimo «essere determinato d'ufficio sulla base dei dati contenuti nel quadro GN delle dichiarazioni presentate dalle società che hanno optato per il regime di consolidamento» (DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 975).

³⁵⁸ E, come si vedrà a breve, l'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. L'art. 11 trova, invece, applicazione in relazione al fatto di chi, «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» ovvero rispetto al fatto di chi, «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 fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila».

Alla luce delle caratteristiche proprie del consolidato fiscale nazionale, così come risultanti dalla relativa disciplina, e, soprattutto, del ruolo centrale che permane in capo agli enti nel perimetro del consolidamento, ci pare indubbio che tali delitti possano essere commessi in seno a ciascun ente aderente al regime in esame, sicché, al ricorrere dei presupposti di cui agli artt. 5 ss. del d.lgs. n. 231/2001, è ad essi che potrebbe essere contestato l'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del medesimo decreto.

Alquanto problematica è, invece, la fattispecie di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74/2000, anch'essa ricompresa nell'alveo dei *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231/2001 e suscettibile di dar luogo alla responsabilità degli enti – come i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione – solo se

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

commessa nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Quanto all'individuazione del soggetto attivo, in relazione a tale fattispecie si ripropone – seppur in termini diversi – la medesima problematica esaminata con specifico riguardo ai delitti in materia di dichiarazione, ovvero sia il contrasto tra la duplicità soggettiva del consolidato fiscale e l'unitarietà soggettiva che pare connotare, invece, la norma incriminatrice. In particolare, mentre, infatti, quest'ultima presuppone la coincidenza tra il soggetto tenuto al versamento e il soggetto in grado di utilizzare, indebitamente, in sede dichiarativa, in compensazione crediti non spettanti o inesistenti, la disciplina del consolidato fiscale nazionale prevede che la determinazione del reddito imponibile sia effettuata da ciascuna consolidata e che il versamento dell'imposta dovuta sia, invece, oggetto di specifico obbligo gravante sulla consolidante. *Rebus sic stantibus*, ci pare che la fattispecie di cui all'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000 non possa essere (validamente) contestata né agli apicali della consolidata (non gravando sugli stessi l'obbligo di versare l'IRES complessiva dovuta) né agli apicali della consolidante (non determinando questi ultimi l'imponibile, ma limitandosi ad aggregare le basi imponibili dichiarate dalle consolidate). Al fine di risolvere l'*impasse* esegetico e consentire l'applicazione dell'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74/2000 anche nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, si potrebbe premettere che, pur gravando formalmente sulla consolidante l'obbligo di procedere al versamento dell'IRES di gruppo, «ciascuna società controllata deve corrispondere alla capogruppo – per la quota parte del debito che

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

corrisponde al suo reddito – i mezzi finanziari per assolvere il tributo»³⁵⁹ (avendo, in caso contrario, la consolidante adempiente diritto di rivalsa sulle consolidate) per poi sostenere che sull'apicale della consolidata gravi non solo l'obbligo di determinare l'imponibile, ma anche quello di versare l'IRES da essa dovuta. Prendendo le mosse da una tale ricostruzione della fattispecie di indebita compensazione, nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, i soggetti attivi del delitto potrebbero essere individuati negli apicali della consolidata che siano firmatari della relativa dichiarazione e onerati dell'obbligo di versare il *quantum* di imposta dovuta alla consolidante perché quest'ultima adempia l'obbligazione tributaria.

Abbandonando il piano dell'individuazione del soggetto attivo del delitto in favore del piano della responsabilità degli enti per l'illecito amministrativo dipendente dal delitto di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74/2000, occorre rilevare che, poiché tale delitto, come quelli di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, è previsto dal comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 quale *predicate crime* della responsabilità degli enti, purché commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 non è applicabile nel caso in cui l'indebita

³⁵⁹ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 171. Come rileva PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, cit., 33, «il conferimento di un utile espone la consolidante al versamento di un'imposta il cui onere, tuttavia, dovrà poi essere traslato in capo al contribuente che ha generato quella capacità contributiva trasferita al gruppo, *id est* la singola consolidata. [...] Specularmente, l'emersione di una perdita darebbe luogo ad un credito della consolidata (nei confronti della consolidante) pari alle imposte che una tale perdita consente al gruppo di risparmiare».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

compensazione sia posta in essere al fine di evadere l'IRES e, pertanto, nessun rilievo assumono, ai fini del d.lgs. n. 231/2001, le considerazioni svolte in relazione alla responsabilità della persona fisica. Di fatto, ove i soggetti qualificati degli enti ricompresi nel perimetro di consolidamento fiscale commettano fatti di indebita compensazione al fine di evadere l'IVA (per almeno dieci milioni di euro), la responsabilità di tali enti ben dovrebbe essere configurata prescindendo dalla disciplina in tema di consolidato fiscale nazionale e basandosi unicamente sulla giurisprudenza in materia di responsabilità degli enti nei gruppi di imprese.

4.2. Profili problematici di applicazione dell'art. 25-quinquiesdecies, d.lgs. n. 231 /2001 nel consolidato fiscale mondiale

Tutto ciò premesso in relazione al consolidato fiscale nazionale, prendiamo ora in esame la responsabilità degli enti nell'ambito del consolidato fiscale mondiale, disciplinato dagli artt. 130 ss. TUIR.

Come anticipato, il consolidato fiscale mondiale è caratterizzato da alcuni connotati distintivi rispetto al consolidato fiscale nazionale. Esso «costituisce un istituto facoltativo di tassazione in capo ad un unico soggetto dei redditi prodotti da tutte le proprie società controllate estere» e, in base ad esso, «sono imputati per trasparenza al soggetto consolidante, nei limiti della quota di partecipazione posseduta (e tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo), i redditi risultanti dai bilanci revisionati delle società controllate estere, rideterminati secondo le regole dettate dall'art. 134 del T.U.I.R.»³⁶⁰. Come è evidente, i redditi delle controllate estere confluiscono nel consolidamento non già per

³⁶⁰ IANACCONE A., *Opzione per il consolidato mondiale da parte di una società partecipata da un trust trasparente*, cit., 159.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'intero, come invece nel consolidato fiscale nazionale, bensì proporzionalmente alla partecipazione detenuta nelle stesse dalla consolidante.

L'opzione per il consolidato fiscale mondiale può essere efficacemente esercitata solo da parte di tutte le controllate non residenti: infatti, al contrario di quanto previsto per il consolidato fiscale nazionale, l'accesso al regime del consolidato fiscale mondiale non è governato dal sistema di "*cherry picking*", bensì dal principio "*all in, all out*".

Sul piano della responsabilità penale, poiché le controllate non hanno l'obbligo di presentare dichiarazioni particolari, occorre chiedersi se la dichiarazione di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 – presentata al fine di evadere le imposte sui redditi (*nulla quaestio*, invece, in relazione alla dichiarazione IVA presentata al fine di evadere tale imposta, non trovando applicazione, in questo caso, la disciplina del consolidato fiscale mondiale) – possa essere ravvisata nella dichiarazione consolidata e, quindi, se gli apicali della consolidante possano rispondere dei rispettivi delitti.

Come rilevato in relazione al consolidato fiscale nazionale, anche in tal caso il contenuto della dichiarazione consolidata sembra mancare di tipicità, sicché pare impossibile pervenire ad una risposta positiva all'interrogativo di cui sopra, così determinando un irragionevole vuoto di tutela penale proprio in relazione alle ipotesi criminose più insidiose, in quanto commesse nell'ambito di gruppi multinazionali. L'unico spazio per l'intervento penale pare doversi ravvisare nel caso in cui, nell'ambito dell'attività di monitoraggio e di scambio di informazioni svolta dall'Agenzia delle Entrate, la consolidante

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

trasmetta a quest'ultima documenti non veritieri, dovendo in tal caso trovare applicazione (sempre che ricorrano tutti i presupposti previsti *ex lege*) il primo comma dell'art. 11, d.l. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 214/2011, secondo il quale «Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 [...]».

Se, in ragione della tensione tra il dato normativo degli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000 e la disciplina del consolidato fiscale mondiale, il fatto tipico dei delitti in materia di dichiarazione fraudolenta e infedele, finalizzato all'evasione delle imposte sui redditi, non pare sussumibile nell'ambito di applicazione delle norme incriminatrici citate, sembra che la formulazione dell'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 non osti alla configurabilità del delitto *de quo* nel caso in cui la consolidante ometta di presentare la dichiarazione: infatti, come rilevato in precedenza, l'unica delimitazione legislativa all'individuazione della dichiarazione rilevante è, in tal caso, la circostanza che essa sia (semplicemente) "relativa" alle imposte sui redditi (o sul valore aggiunto), sicché nulla osta a che tale delitto sia contestato agli apicali della consolidante.

Sul piano della responsabilità delle persone fisiche, quanto ai *predicate crimes* diversi dai delitti tributari in materia di dichiarazione, il relativo accertamento non sembra porre all'interprete ostacoli diversi da quelli esaminati in relazione al consolidato fiscale nazionale, alla cui analisi, pertanto, si rinvia.

Con specifico riguardo alla responsabilità degli enti aderenti ad

un consolidato fiscale mondiale per l'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, occorre soffermarsi su alcune considerazioni. In relazione ai delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, essa pare doversi escludere, in ragione della summenzionata mancanza di tipicità della dichiarazione della consolidante (l'unica prevista nella disciplina del consolidato fiscale mondiale) e, dunque, dell'impossibilità di configurare il relativo *predicate crime*.

Rispetto al delitto di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74/2000, inoltre, pure ammettendo la tipicità e, dunque, la rilevanza della dichiarazione consolidata mondiale, la responsabilità della consolidante per l'illecito amministrativo dipendente dal delitto di dichiarazione infedele volta a evadere l'IRES dovrebbe essere comunque esclusa. Infatti, secondo quanto previsto dal comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, nessun illecito pare configurabile a carico delle consolidate nel caso in cui il delitto di dichiarazione infedele sia commesso al fine di evadere l'IRES, assumendo rilevanza la sola ipotesi in cui esso venga posto in essere al fine di evadere l'IVA (e per un ammontare di almeno dieci milioni di euro e nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri).

Alla medesima conclusione si deve pervenire, poi, in relazione all'illecito dipendente dal delitto di omessa dichiarazione *ex art. 5*, d.lgs. n. 74/2000³⁶¹ e dal delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74/2000, trattandosi di *predicate crimes* previsti, come quello di dichiarazione infedele, dal comma 1-*bis* dell'art. 25-

³⁶¹ Trattasi di reato rispetto al quale, come rilevato, la dichiarazione della consolidante parrebbe tipica, in quanto relativa (in particolare) alle imposte sui redditi.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

quinquiesdecies del d.lgs. n. 231/2001.

Quanto alle restanti fattispecie previste dall'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, si rinvia alle considerazioni già espresse in relazione alla responsabilità degli enti dipendente dagli stessi nell'ambito del consolidato fiscale nazionale.

In conclusione, occorre rilevare che sino ad oggi il legislatore «ha provveduto in più occasioni ad apportare modifiche, anche di rilievo, allo statuto dei reati fiscali [...], senza tuttavia specificamente regolamentare il settore *de quo* nonostante le sollecitazioni di interventi chiarificatori provenienti dalle sedi dottrinale ed esecutiva: ciò è il segno del suo intento di affidare la soluzione della questione all'interpretazione giurisprudenziale, la quale deve necessariamente tenere conto nell'operazione ermeneutica del principio di stretta legalità e tassatività a cui si informa il diritto penale»³⁶².

Ebbene, riteniamo che, a seguito dell'introduzione dei reati tributari, e, in particolare (data la loro problematicità), delle relative fattispecie dichiarative, nel d.lgs. n. 231/2001, il legislatore non possa più rinviare un intervento volto a definire, celermente e in modo definitivo, il manifestarsi della responsabilità degli enti nell'ambito di un consolidato fiscale nazionale e mondiale, in ragione dei dirompenti effetti che l'adozione di un orientamento piuttosto che dell'altro, tra quelli esaminati nel corso della presente analisi, è suscettibile di produrre sul piano, appunto, non più solo della responsabilità individuale, bensì anche della responsabilità degli enti. Inoltre, sulla base delle riflessioni precedentemente svolte, riteniamo necessario che il legislatore intervenga nuovamente sull'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001, sopprimendo il comma 1-*bis* e introducendo il riferimento agli artt. 4, 5 e 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000 nell'ambito

³⁶² Cass. pen., Sez. II, 18 ottobre 2016 (dep. 13 gennaio 2017), n. 1673, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

del primo comma, al fine di evitare che, proprio in relazione a fenomeni giuridici particolarmente complessi (come quelli del consolidato fiscale nazionale e mondiale), concernente le più grandi realtà di impresa, l'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 rimanga, di fatto, lettera morta.

5. Il gruppo IVA

L'espressione "gruppo IVA" concerne una particolare ipotesi di tassazione di gruppo introdotta nel nostro ordinamento, in recepimento dell'art. 11 della direttiva UE/112/2006, dall'art. 1, comma 24, l. n. 232/2016. La disciplina di riferimento è composita: alla normativa principale, di cui agli artt. 70-*bis* ss. del d.P.R. n. 633/1972, si affiancano, infatti, il d.m. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 aprile 2018 e la Circolare 19/E del 31 ottobre 2018 dell'Agenzia delle Entrate.³⁶³

³⁶³ In tema di Gruppo IVA: MELIS G.-GIANCOLA L., *Cross-Border VAT Groupings: The Effects of the New Italian Regulation*, in *European Taxation*, 2018, 58, 381 ss. Come rilevato da DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, cit., 797-798, nell'ordinamento tributario italiano, il gruppo di imprese ha trovato un primo (timido) riconoscimento proprio nella disciplina dell'IVA di gruppo: «in attuazione della VI direttiva è stata istituita la cosiddetta "IVA di gruppo" la cui disciplina è prevista dall'art. 73 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (introdotto dal D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24) e dalle norme di attuazione di cui al D.M. 13 dicembre 1979, n. 11065, che hanno consentito e consentono che i versamenti IVA possano essere effettuati dalle società controllanti attraverso un consolidamento finanziario, con trasferimento alla capogruppo dei soli crediti e debiti d'imposta. [...] Invero, va osservato che, anteriormente alla riforma IRES, sin dal 1996, era nota una forma di consolidamento, sia pur limitata agli aspetti meramente finanziari, correlata al necessario riconoscimento della nozione di gruppo. Si vuole fare riferimento all'art. 43-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che ha reso possibile compensare debiti e crediti erariali fra società all'interno di un gruppo attraverso la cessione delle eccedenze IRPEG, a vantaggio delle società tenute al versamento delle imposte, con effetto a partire dalle eccedenze d'imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate successivamente al 1° gennaio 1996». Quello del gruppo IVA è il traguardo di una rivoluzione normativa, in materia di IVA, iniziata con l'introduzione della liquidazione IVA di gruppo, disciplinata dall'art. 73, ultimo comma, d.P.R. n. 633/1972 e dal d.m. 13 dicembre 1979, come modificato dal d.m. 13 febbraio 2017, la quale si limita, però, a consentire a diversi enti, legati da rapporti di controllo ed

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Il regime del gruppo IVA non è obbligatorio e ad esso possono accedere, mediante l'esercizio di specifica opzione, tutti i soggetti passivi IVA stabiliti nel territorio dello Stato italiano ed ivi esercenti attività di impresa, arti o professioni (purché diversi da quelli di cui al comma 2 dell'art. 70-*bis* del d.P.R. n. 633/1972³⁶⁴) che siano legati dal

aventi specifiche caratteristiche, di provvedere alla liquidazione dell'IVA «in maniera unitaria, con compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da queste trasferite al gruppo» (TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 275).

³⁶⁴ «Non possono partecipare a un gruppo IVA: a) le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero; b) i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario ai sensi dell'articolo 670 del codice di procedura civile; in caso di pluralità di aziende, la disposizione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse; c) i soggetti sottoposti a una procedura concorsuale di cui all'articolo 70-*decies*, comma 3, terzo periodo; d) i soggetti posti in liquidazione ordinaria».

Particolarmente interessante la lettera a), la quale esclude che possa partecipare al gruppo IVA di cui agli artt. 70-*bis* ss., d.P.R. n. 633/1972 la *branch* estera di una casa madre residente in Italia.

Come evidenziato dalla Commissione europea (*Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, COM n. 325/2009, in <https://eur-lex.europa.eu>, 3.3.2.1), «La formulazione dell'articolo 11 limita già la sfera territoriale di un regime di IVA di gruppo applicato da uno Stato membro alle persone stabilite sul territorio dello stesso Stato membro. È pertanto determinante sapere chi può essere considerato "stabilito" ai sensi di tale disposizione. Non esistono indicazioni che ci possano orientare quanto al significato di tale nozione. La relazione della proposta di sesta direttiva IVA non fornisce spiegazioni riguardanti la limitazione dell'applicazione territoriale allo Stato membro interessato. La Commissione ritiene che "stabilite nel territorio dello stesso Stato membro" rimandi alle imprese aventi la sede della loro attività economica nel territorio dello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo, ma non comprenda quei centri di attività stabile che sono situati all'estero. Tuttavia, devono essere compresi i centri di attività stabile di imprese straniere situate sul territorio dello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo. Di conseguenza, soltanto le imprese aventi la sede della loro attività economica o centri di attività stabile di tali imprese o di imprese straniere, fisicamente presenti sul territorio dello Stato membro che ha introdotto il regime di IVA di gruppo, possono aderire a un gruppo IVA».

Quanto all'opposta ipotesi di casa madre straniera e *branch* italiana, *ex multis*, si rinvia a: CARPENZANO G., ALCARA A., *L'ambito soggettivo del Gruppo IVA e profili di carattere transnazionale*, in *Corr. trib.*, 2017, 26, 2055-2058; SALVATORE A., *Implicazioni internazionali della disciplina dell'IVA di gruppo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, in particolare 102-104; OLIVIERI S., *Osservatorio comunitario - sulla fatturazione interna per i servizi forniti da una società principale, con sede in un paese terzo, alla propria succursale appartenente ad un gruppo iva di uno stato membro*, in *Le società*, 2014, 11, 1287 ss.; MANTOVANI M., SANTACROCE B., *Sentenza Skandia: è coerente la decisione della Corte comunitaria di bocciare il gruppo IVA internazionale?*, in *GP - Riv. giur. trib.*, 2015, 1, 13, i quali evidenziano che

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

triplice vincolo – finanziario, economico e organizzativo – di cui all'art. 70-ter, d.P.R. n. 633/1972.

Quanto al vincolo finanziario, esso si considera sussistente ogniqualvolta, dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione da parte dei soggetti passivi³⁶⁵, tra detti soggetti sussista un rapporto di controllo, diretto o indiretto, ex art. 2359, comma 1, n. 1 c.c., ovvero si tratti di soggetti

«l'appartenenza della succursale al gruppo IVA deve considerarsi prevalente rispetto all'unitarietà soggettiva caratterizzante il rapporto fra casa madre e stabile organizzazione, messa in chiaro nella sentenza FCE Bank. La Corte, nello specifico, ha affermato che, siccome la Skandia Sverige era membro di un gruppo IVA, essa costituiva con gli altri appartenenti al gruppo un solo soggetto passivo. Di conseguenza - e questo è un passaggio tanto cruciale, quanto criticabile, dell'iter decisionale della Corte - in ragione della interposizione del gruppo IVA, "società e succursale non possono essere considerate quale unico soggetto passivo". La Corte, in sostanza, seppure senza affermarlo esplicitamente, riconosce all'istituto del gruppo IVA una "forza" prevalente rispetto alla unitarietà soggettiva che caratterizza il rapporto fra casa madre e stabile. Per effetto di tale forza l'identità soggettiva fra queste - peraltro mai messa in discussione ma anzi ribadita anche nella sentenza in commento - è "spezzata" e rimpiazzata dalla soggettività passiva del gruppo IVA. [...] Da questa impostazione deriva quale naturale corollario che "le prestazioni di servizi effettuate da un terzo a favore di un appartenente al gruppo IVA devono essere considerate, ai fini dell'IVA, come effettuate, a favore non di un membro, ma dello stesso gruppo IVA cui il medesimo appartiene"».

³⁶⁵ L'art. 70-bis del d.P.R. n. 633/1972, «richiamando esclusivamente i "soggetti passivi" quali membri del gruppo, esclude le c.d. holding pure, e cioè quei soggetti la cui attività, sostanziandosi nel mero possesso di partecipazioni, quote sociali, obbligazioni o titoli al fine della percezione dei relativi dividendi, interessi o altri frutti, non costituisce "esercizio di impresa" ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972» (MORABITO D.-STANCATI G., *Il gruppo IVA: luci ed ombre in attesa del Decreto attuativo*, in *Corr. trib.*, 2018, 13, 976). In tema anche CARPENZANO G.-ALCARA A., *L'ambito soggettivo del Gruppo IVA e profili di carattere transnazionale*, cit., 2054-2055, i quali evidenziano che l'art. 4, comma 5, lett. b) del d.P.R. n. 633/1972, in deroga al comma 2 del medesimo articolo, «esclude la soggettività passiva IVA delle *holding* c.d. pure, vale a dire quelle la cui attività consiste nel "possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate". Le *holding* "pure", non essendo soggetti passivi IVA, non hanno diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti e, dunque, la loro astratta partecipazione a un Gruppo IVA avrebbe permesso di eliminare il costo derivante dall'IVA indetraibile sulle operazioni infragruppo. Tuttavia, in base alla formulazione letterale della norma italiana, le holding "pure", in quanto non soggetti passivi IVA, costituiscono una "eccellente" esclusione *ex lege* dall'istituto in commento».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

controllati, direttamente o indirettamente, da un medesimo soggetto residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato estero con il quale però l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. Il vincolo finanziario si considera altresì sussistente tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che facciano parte di un gruppo bancario cooperativo, così come definito dall'art. 37-*bis* T.U.B.

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato italiano si considerano avvinati poi da vincolo economico, rilevante ai fini dell'esercizio dell'opzione per il gruppo IVA, ove sussista tra gli stessi «almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica: a) svolgimento di un'attività principale dello stesso genere; b) svolgimento di attività complementari o interdipendenti; c) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi»³⁶⁶.

Quanto, infine, al vincolo organizzativo, esso è configurabile tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ogniqualvolta tra i rispettivi organi decisionali sussista un coordinamento (che, per espressa previsione normativa, può essere svolto anche da un soggetto terzo) di diritto³⁶⁷ o di fatto.

Preme rilevare che, ove tra i soggetti passivi intercorra il già menzionato vincolo finanziario, si dovrebbe presumere l'esistenza anche del vincolo economico e di quello organizzativo, salvo che l'assenza di tali vincoli non risulti accertata all'esito di interpello presentato all'Agenzia delle Entrate *ex art.* 11, comma 1, lett. b), l. 27 luglio 2000, n. 212. La presunzione di sussistenza del (solo) vincolo economico non opera altresì ove il

³⁶⁶ Art. 70-*ter*, comma 2, d.P.R. n. 633/1972.

³⁶⁷ Il riferimento è agli artt. 2497 ss. c.c.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

vincolo finanziario dipenda da partecipazioni acquisite nell'ambito di interventi di recupero crediti o da partecipazioni «derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, di cui all'articolo 113, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Per dimostrare la sussistenza del vincolo economico è presentata all'Agenzia delle entrate istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della citata legge n. 212 del 2000»³⁶⁸.

L'opzione per il gruppo IVA è efficace e vincolante per un triennio³⁶⁹ e, decorso quest'ultimo, si intende tacitamente rinnovata per ciascun anno, purché non venga revocata.

Nel caso in cui l'opzione per il gruppo IVA venga esercitata da soggetti passivi IVA rispetto ai quali i vincoli rilevanti (finanziario, economico e organizzativo) non risultino configurabili, per questi l'opzione è inefficace³⁷⁰. Tuttavia, ove, in vigore dell'opzione, tali vincoli vengano poi ad esistenza (o se venga ad esistenza anche solo il vincolo finanziario, potendo operare la presunzione di cui all'art. 70-ter, comma 4, d.P.R. n. 633/1972), dall'anno successivo l'opzione diviene efficace anche per tali soggetti³⁷¹.

A differenza di quanto avviene nel consolidato fiscale nazionale e nel consolidato fiscale mondiale, l'esercizio

³⁶⁸ Art. 70-ter, comma 6, d.P.R. n. 633/1972.

³⁶⁹ Secondo l'art. 70-quater, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, «Se la dichiarazione di cui al comma 2 è presentata dal 1° gennaio al 30 settembre, l'opzione di cui al comma 1 ha effetto a decorrere dall'anno successivo. Se la dichiarazione di cui al comma 2 è presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, l'opzione di cui al comma 1 ha effetto a decorrere dal secondo anno successivo».

³⁷⁰ Art. 70-decies, comma 1, d.P.R. n. 633/1972.

³⁷¹ Art. 70-quater, comma 5, d.P.R. n. 633/1972.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'opzione per il gruppo IVA comporta la creazione di un unico soggetto passivo d'imposta (il gruppo IVA, appunto) dotato di un proprio numero di partita IVA e «destinato a porsi come autonomo centro di imputazione delle operazioni rilevanti sul piano IVA e dei connessi adempimenti documentali, dichiarativi e di versamento»³⁷².

La costruzione di una tale *fiction iuris*, eretta *ex lege* ai fini IVA, non incide però sull'autonomia civilistica dei diversi soggetti partecipanti al gruppo: infatti, è comunque a questi ultimi, e non al gruppo IVA, che deve essere riconosciuta la titolarità delle situazioni giuridiche e negoziali delle operazioni soggette ad IVA compiute nel periodo di vigenza dell'opzione di cui all'art. 70-*quater* del d.P.R. n. 633/1972.³⁷³ Invero, secondo la “Comunicazione della commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto”, il gruppo IVA «è un genere particolare di soggetto passivo che esiste soltanto ai fini dell'IVA. Si basa su reali vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra imprese. Benché ogni membro del gruppo mantenga la propria forma giuridica, la costituzione del gruppo IVA prevale, soltanto ai fini dell'IVA, sulle forme giuridiche basate, ad esempio, sul diritto civile o sul diritto societario. Coticché, aderendo ad un gruppo IVA, il membro del gruppo si svincola, ai fini dell'IVA, da qualsiasi forma giuridica possibile, esistente contemporaneamente, e diventa

³⁷² TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 274.

³⁷³ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 277. Tale considerazione trova, d'altronde, conferma in quanto previsto dall'art. 3, comma 1, d.m. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 aprile 2018, per cui la fatturazione delle operazioni imponibili, effettuate dai partecipanti al gruppo IVA, deve essere caratterizzata dall'indicazione, non solo del numero di partita IVA del Gruppo, ma anche del codice fiscale del soggetto partecipante che sia parte dell'operazione.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

invece parte di un nuovo soggetto passivo distinto ai fini dell'IVA, vale a dire il gruppo IVA»³⁷⁴.

Il riconoscimento di soggettività passiva nei confronti del gruppo IVA è conforme a quanto previsto dall'art. 9, par. 1, della direttiva 112/2006/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto: data l'ampiezza della definizione di "soggetto passivo" ivi adottata («chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività»), «è possibile – e pienamente coerente con le logiche del tributo – che l'esercizio di un'attività indipendente venga ravvisato in maniera "unitaria" in capo ad operatori che, pur formalmente autonomi dal punto di vista giuridico, risultino, sul piano economico, finanziario e organizzativo, così vincolati da poter essere considerati quale soggetto passivo d'imposta "unico"»³⁷⁵.

L'autonomia soggettiva passiva che caratterizza il gruppo IVA trova conferma, in particolar modo, in alcune previsioni. In primo luogo, «ai sensi dell'art. 70-*quinquies*, comma 4, del decreto n. 633 del 1972, il Gruppo IVA assume gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile a partire dalla data in cui ha effetto l'opzione per la costituzione del Gruppo»³⁷⁶; in secondo luogo, le cessioni di beni

³⁷⁴ Così la *Comunicazione della commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, in <https://eur-lex.europa.eu>, 5.

³⁷⁵ TODINI C., *Struttura del reato tributario*, cit., 273-274.

³⁷⁶ Art. 2, comma 1, d.m. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 aprile 2018.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e le prestazioni di servizi che avvengano tra partecipanti al medesimo gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3³⁷⁷. Infine, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da (o a favore di) un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti (o da parte) di un soggetto che non faccia parte del gruppo IVA si considerano effettuate dal (o nei confronti del) gruppo IVA.³⁷⁸

Ad adempiere gli obblighi ed esercitare i diritti di cui sopra, per conto del gruppo IVA, è il cosiddetto “rappresentante”: trattasi del

³⁷⁷ Art. 70-*quinquies*, comma 1, d.P.R. 633/1972. Come evidenziato nell'art. 3, comma 3, d.m. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 aprile 2018, «Resta fermo l'obbligo di rilevare tali operazioni nell'ambito delle scritture contabili di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, diverse dai registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto». Come evidenziato da GRANDOLFO F., LISI P., PAPOTTI F., *Gruppo IVA: valutazioni di convenienza*, in *Corr. trib.*, 2018, 31, 2410, il d.m. 6 aprile 2018 «richiede, comunque, l'osservanza, da parte di ciascuna delle società coinvolte nell'operazione, dell'obbligo di rilevazione nelle scritture contabili tenute ai fini delle imposte diverse dall'IVA, precisando inoltre che le imprese in contabilità semplificata sono tenute a rilevare le operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico riportando tutti gli elementi utili ad identificarle. Pertanto, anche se le operazioni tra soggetti del Gruppo non sono soggette a fatturazione e ai conseguenti obblighi previsti dalla disciplina IVA, le stesse devono comunque essere documentate ai fini delle imposte dirette ed annotate nella contabilità generale».

³⁷⁸ Art. 70-*quinquies*, commi 2 e 3, d.P.R. 633/1972. Quanto al *genus* delle operazioni che intervengano tra enti del gruppo IVA e soggetti terzi, operazioni, che intervengono con soggetti terzi rispetto al Gruppo, esso è soggetto «- oltre che alla rilevazione ai fini delle imposte dirette - anche all'obbligo di fatturazione, mediante utilizzo della partita IVA del Gruppo. In sede di fatturazione è, tuttavia, richiesta l'indicazione del “codice fiscale del soggetto partecipante che ha realizzato l'operazione”. Analogamente, in caso di acquisto, “il rappresentante del Gruppo o i partecipanti comunicano ai fornitori la partita IVA del Gruppo e il codice fiscale del singolo acquirente. Al momento della ricezione della fattura i medesimi soggetti verificano l'indicazione del codice fiscale e provvedono al suo inserimento ove mancante” [...] La necessità di ricondurre le operazioni al singolo partecipante si spiega considerando che tutte le transazioni, benché fatturate con la partita IVA del Gruppo, sono di fatto poste in essere dalle società del Gruppo e devono essere riconducibili a queste soprattutto per ragioni reddituali e di imposizione diretta. La riconducibilità dell'operazione al soggetto che l'ha posta in essere si rivela importante anche ai fini IVA quando, ad esempio, dopo la cessazione del Gruppo, i partecipanti devono ricostituire il proprio plafond IVA, che verrà riattribuito in proporzione alle operazioni a ciascuno di essi riferibili» (GRANDOLFO F.-LISI P.-PAPOTTI F., *Gruppo IVA: valutazioni di convenienza*, cit., 2410-2411).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

soggetto che controlla, direttamente o indirettamente (*ex art. 70-ter*, comma 1, d.P.R. n. 633/1972 ovvero, nel caso di gruppi IVA costituiti nell'ambito di gruppi bancari cooperativi, *ex art. 37-bis*, comma 1, lett. a), T.U.B.), gli altri partecipanti al gruppo.³⁷⁹ Sul rappresentante grava non solo l'obbligo di esercitare materialmente l'opzione (presentando la dichiarazione³⁸⁰ di cui all'art. 70-*duodecies*, comma 5, secondo il modello AGI/1, approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 19 settembre 2018³⁸¹) ovvero di revocarla³⁸² (con le modalità di cui all'art. 70-*novies*, d.P.R. n. 633/1972), ma anche quello di presentare la dichiarazione IVA di gruppo, nonché di liquidare e versare la relativa imposta.

Occorre precisare che, mentre gli adempimenti di carattere

³⁷⁹ «Se il predetto soggetto non può esercitare l'opzione, è rappresentante di gruppo il soggetto partecipante con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato nel periodo precedente alla costituzione del gruppo medesimo. Per i Gruppi IVA costituiti tra i soggetti di cui al comma 1-*bis* dell'articolo 70-*ter*, il rappresentante di gruppo è la società capogruppo di cui alla lettera a), del comma 1 dell'articolo 37-*bis* del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385» (così art. 70-*septies*, comma 2, d.P.R. n. 633/1972).

³⁸⁰ Ai sensi del secondo comma dell'art. 70-*quater*, d.P.R. n. 633/1972, nella dichiarazione devono essere indicati: «a) la denominazione del gruppo IVA; b) i dati identificativi del rappresentante del gruppo IVA, di seguito denominato "rappresentante di gruppo", e dei soggetti partecipanti al gruppo medesimo; c) l'attestazione della sussistenza, tra i soggetti partecipanti al gruppo, dei vincoli di cui all'articolo 70-*ter*; d) l'attività o le attività che saranno svolte dal gruppo IVA; e) l'elezione di domicilio presso il rappresentante di gruppo da parte di ciascun soggetto partecipante al gruppo medesimo, ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione; l'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo anno di validità dell'opzione; f) la sottoscrizione del rappresentante di gruppo, che presenta la dichiarazione, e degli altri soggetti di cui al presente comma».

³⁸¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, provv. n. 215450/2018, "Approvazione del modello AGI/1, dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA, con le relative istruzioni".

³⁸² Oltre che per effetto della revoca dell'opzione, il gruppo IVA cessa nei casi previsti dagli artt. 70-*quater*, comma 1, lett. b e 70-*decies*, comma 4, del d.P.R. 633/1972 (in tal caso sul rappresentante grava l'obbligo di comunicare all'Agenzie delle Entrate, con la dichiarazione di cui all'art. 70-*duodecies*, comma 5, la cessazione del gruppo IVA entro trenta giorni).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

documentale (primo fra tutti, quello di fatturazione delle operazioni imponibili *ex art. 21, d.P.R. n. 633/1972*³⁸³) e di registrazione possono essere eseguiti tanto dal rappresentante quanto dai singoli partecipanti al gruppo IVA³⁸⁴, la presentazione della «dichiarazione annuale IVA relativa alle attività svolte dal Gruppo, con la richiesta di rimborso³⁸⁵ dell'eventuale imposta a credito»³⁸⁶, come anche la liquidazione e il versamento dell'imposta del gruppo gravano solo sul rappresentante.

Infine, secondo l'art. 70-*octies* del d.P.R. n. 633/1972, dell'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione – in particolare, degli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA di cui all'art. 70-*quinquies*, comma 4, d.P.R. n. 633/1972 – è responsabile il solo rappresentante. Per quanto di interesse ai fini della presente trattazione, preme rilevare che gli altri partecipanti al gruppo IVA rispondono, in solido con il rappresentante, delle somme che, all'esito della liquidazione effettuata dallo stesso e del controllo posto in essere

³⁸³ Secondo l'art. 3, comma 1, d.m. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 aprile 2018 «Il rappresentante del Gruppo o i partecipanti documentano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate con la fattura di cui all'art. 21 del decreto n. 633 del 1972, ovvero secondo le altre modalità previste dalla normativa vigente, indicando, oltre al numero di partita IVA del Gruppo, anche il codice fiscale del soggetto partecipante che ha realizzato l'operazione».

³⁸⁴ Come evidenziato in AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 19/E, 31 ottobre 2018, 52, spetta «agli interessati la scelta di individuare il soggetto che deve farsi carico dell'osservanza dei predetti obblighi, secondo i modelli organizzativi ritenuti più adeguati, accentrando gli adempimenti in capo al rappresentante del Gruppo, oppure demandandone l'esecuzione a ciascun partecipante per le proprie operazioni: in tale seconda ipotesi, la contabilità tenuta da ciascun partecipante costituirà una sorta di un registro sezionale, le cui risultanze confluiranno nelle liquidazioni periodiche di Gruppo. Deve ritenersi, inoltre, possibile, ove sussistano esigenze in tal senso, l'adozione di un sistema "misto", con l'esecuzione accentrata di taluni adempimenti (per esempio, la registrazione delle fatture) e decentrata di altri (es. certificazione fiscale delle operazioni attive e relative registrazioni)».

³⁸⁵ «I rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto, in presenza dei presupposti di cui all'art. 30 del decreto n. 633 del 1972, in capo al Gruppo IVA, sono eseguiti, a richiesta del rappresentante (...)» (così art. 6, comma 1, d.m. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 aprile 2018).

³⁸⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 19/E, 31 ottobre 2018, 53-54.

da parte dell'Agenzia delle Entrate, risultino dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

6. Il gruppo IVA alla prova dell'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001

Al fine di comprendere se e come la responsabilità degli enti possa concretizzarsi nell'ambito di un gruppo IVA, è necessario soffermarsi su due distinte premesse, relative, l'una, alla responsabilità degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001 e, l'altra, ai delitti tributari previsti dall'art. 25-*quinquiesdecies* del medesimo decreto.

In primo luogo, come rilevato³⁸⁷, perché un ente possa essere chiamato a rispondere di uno degli illeciti amministrativi previsti e puniti dagli artt. 24 ss. del d.lgs. n. 231/2001, occorre che un soggetto qualificato, apicale o subordinato, commetta, nel suo interesse o a suo vantaggio, uno dei *predicate crimes* tassativamente previsti *ex lege* (e che all'ente sia rimproverabile una colpa d'organizzazione).

In secondo luogo, i reati tributari previsti dall'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 sono diversi e i presupposti della responsabilità degli enti non sono i medesimi per ciascuno di essi. La responsabilità degli enti può dipendere dai seguenti delitti: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); dichiarazione infedele, commessa nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro (art. 4);

³⁸⁷ Cap. II, § 1.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

omessa dichiarazione, commessa nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro (art. 5); emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8); occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10); indebita compensazione, commessa nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro (art. 10-*quater*); sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Invero, l'accertamento della responsabilità degli enti facenti parte di un gruppo IVA per i delitti summenzionati non ci pare connotato da problemi significativi, ove si consideri l'ipotesi di evasione delle imposte dirette.³⁸⁸ In tali casi, infatti, dato che la *fictio iuris* dell'autonomia soggettiva passiva del gruppo IVA opera unicamente a fini IVA, per comprendere come si articoli, nell'ambito del gruppo IVA, la responsabilità per l'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 (e, in particolare, per comprendere se essa gravi su di una o più controllate o – anche – sulla capogruppo), è sufficiente applicare i principi sanciti dalla giurisprudenza in tema di responsabilità degli enti nei gruppi di imprese e, dunque, verificare, ai fini di nostro interesse: se con l' *intraneus* di un ente del gruppo IVA, autore del *predicate crime* , abbia o meno concorso l' *intraneus* di un altro ente del medesimo gruppo; se quest'ultimo abbia agito (anche) nell'interesse o vantaggio dell'ente di appartenenza; se, infine, gli enti coinvolti siano

³⁸⁸ Si ricordi, però, che, in relazione ai delitti di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000, l'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 è configurabile solo nel caso in cui il fatto tipico avvenga nell'ambito di un sistema fraudolento transfrontaliero e sia caratterizzato dal dolo specifico di evasione dell'IVA (e non anche delle imposte dirette) per un ammontare non inferiore a dieci milioni di euro.

incorsi in una colpa di organizzazione.³⁸⁹

Ben diverso è, invece, lo sforzo esegetico richiesto dal legislatore all'interprete in relazione a fattispecie incentrate sull'evasione dell'imposta sul valore aggiunto che trovino svolgimento nell'ambito del gruppo IVA: in tal caso, al fine di definire la "ripartizione" della responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, gli interpreti devono, infatti, confrontarsi con l'autonoma soggettività passiva che, come visto, è riconosciuta al gruppo IVA dall'ordinamento tributario, nonché con la peculiare disciplina inerente all'adempimento degli obblighi tributari nell'ambito di un gruppo IVA.

Prendiamo le mosse dai delitti in materia di dichiarazione e, in particolare, dai delitti di dichiarazione fraudolenta, previsti e puniti dagli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000, nonché dai delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione, previsti e puniti, rispettivamente, dagli artt. 4 e 5 del medesimo decreto (suscettibili di assumere rilevanza, ai fini dell'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, solo ove «commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro»³⁹⁰).

Consideriamo, in primo luogo, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000.

Seguendo il medesimo ragionamento sviluppato in relazione al consolidato fiscale nazionale e mondiale – e concentrandoci, dunque, dapprima, sulla responsabilità delle

³⁸⁹ Si rinvia a Cap. III, § 2.2.

³⁹⁰ Art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 231/2001.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

persone fisiche e, in seguito, sulla responsabilità degli enti – preme rilevare che, al fine di comprendere se e come tale delitto possa essere contestato nell'ambito di un gruppo IVA, occorre individuarne preliminarmente il soggetto attivo.

Poiché la condotta tipica di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000 consiste nell'indicazione nella dichiarazione IVA (ai fini di nostro interesse) di elementi passivi fittizi mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e poiché, nell'ambito del gruppo IVA, l'obbligo di presentare la dichiarazione (come quello di liquidazione e versamento dell'IVA di gruppo) grava unicamente sull'ente responsabile³⁹¹, si dovrebbe ritenere che soggetto attivo del delitto *de quo*, nell'ambito del gruppo IVA, non possa che essere un *intraeus* dell'ente responsabile e che, pertanto, nei confronti di quest'ultimo, al ricorrere dei presupposti di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. n. 231/2001, potrebbe astrattamente configurarsi l'illecito amministrativo, di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del medesimo decreto.

Come noto, oltre che dal delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la responsabilità amministrativa degli enti può dipendere dal delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto e punito dall'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000. Occorre, dunque, chiedersi come possa incidere sulla responsabilità degli enti partecipanti ad un gruppo IVA il fatto di chi, al fine di evadere l'IVA, «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», indichi nelle relative dichiarazioni elementi attivi inferiori a quelli effettivi ovvero

³⁹¹ Come rilevato, a differenza di quanto previsto nell'ambito del consolidato fiscale, gli enti facenti parte di un gruppo IVA non sono tenuti a presentare la dichiarazione IVA, gravando tale obbligo solo sul rappresentante.

elementi passivi o crediti o ritenute fittizi, purché, da un lato, l'imposta evasa sia superiore a trentamila euro (lett. a) e, dall'altro, gli elementi attivi sottratti a imposizione siano superiori al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero a cinquecentomila euro o, infine, i crediti e le ritenute fittizi siano superiori al cinque per cento dell'imposta liquidata ovvero a trentamila euro (lett. b).

Poiché, nell'ambito del gruppo IVA, il solo soggetto passivo obbligato a presentare la dichiarazione a fini IVA, per conto del gruppo, è l'ente responsabile, e considerando che il fatto tipico di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000 è incentrato, appunto, sulla presentazione delle dichiarazioni IVA (ai fini di nostro interesse), ci sembra che autore del delitto *de quo*, all'interno del gruppo IVA, non possa che essere un *intraneus* della capogruppo. Tale conclusione pare, d'altronde, avvalorata dalla previsione delle soglie di punibilità di cui alle lettere a) e b) del primo comma dell'art. 3 che, secondo la dottrina maggioritaria, costituiscono non già condizioni obiettive di punibilità, bensì elementi costitutivi del reato, e, come tali, debbono essere investite dal dolo dell'agente: poiché le soglie previste dall'art. 3, d.lgs. n. 74/2000 sono incentrate, l'una, sull'ammontare di imposta evasa e, l'altra, sul *quantum* complessivo di elementi attivi sottratti a imposizione ovvero di crediti e ritenute fittizi, ci pare ben difficile (se non impossibile) che il dolo tipico possa essere accertato in capo a soggetti qualificati di enti partecipanti al gruppo diversi dall'ente responsabile. Tutto ciò premesso, si rileva che, di conseguenza, ove ricorrano i presupposti di cui agli artt. 5 ss. del d.lgs. n. 231/2001, la responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies* del medesimo decreto, dipendente dal delitto di dichiarazione

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fraudolenta mediante altri artifici, sarebbe astrattamente configurabile in capo all'ente responsabile.

A conclusioni analoghe pare doversi pervenire in relazione al delitto di dichiarazione infedele, previsto e punito dall'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000, e consistente nel fatto di chi, al fine di evadere l'IVA (ai fini di nostro interesse), nella relativa dichiarazione annuale indichi elementi attivi inferiori a quelli esistenti ovvero elementi passivi fittizi, purché, da un lato, l'imposta evasa sia superiore a centomila euro e, dall'altro lato, l'ammontare degli elementi attivi sottratti a imposizione sia superiore al dieci per cento degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero a due milioni di euro. Anche in tal caso ci pare che autore del delitto non possa che essere l'apicale dell'ente responsabile, essendo quest'ultimo l'unico soggetto gravato dell'obbligo di presentare la dichiarazione del gruppo IVA ed essendo ben difficile accertare, al di là di ogni ragionevole dubbio, in capo agli apicali degli altri enti partecipanti al gruppo IVA la conoscenza dell'ammontare complessivo dell'imposta evasa ovvero degli elementi attivi sottratti a imposizione (se non ove l'accusa riesca a provare l'esistenza di un accordo criminoso specifico tra l'ente responsabile e gli altri enti del gruppo IVA ovvero qualora vi sia coincidenza degli apicali del primo e dei secondi).

Quanto, infine, al delitto di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000, esso non pare porre all'interprete particolari ostacoli esegetici. Infatti, la norma incriminatrice di riferimento prevede e punisce il fatto di chi, al fine di evadere l'IVA (ai fini di nostro interesse), pur essendo obbligato a presentare le dichiarazioni inerenti a detta imposta, non le presenti, evadendo l'IVA per un ammontare superiore a cinquantamila euro. Poiché il solo soggetto obbligato a presentare le dichiarazioni IVA, nell'ambito del gruppo

IVA, è l'ente responsabile, ne consegue, da un lato, che il delitto in esame non possa che essere commesso da un apicale di detto ente e, dall'altro lato (e di conseguenza), che il relativo illecito amministrativo ben possa essere configurato – al ricorrere dei presupposti di cui agli artt. 5 ss., d.lgs. n. 231/2001 – in capo allo stesso.

Così conclusa questa breve analisi della responsabilità degli enti del gruppo IVA in relazione agli illeciti amministrativi dipendenti da delitti in materia di dichiarazione, esaminiamo, ora, l'ipotesi della commissione, in seno a un ente del gruppo IVA, del delitto previsto e punito dall'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000.

Consideriamo, in particolare, il caso dell'emissione, da parte di apicali di uno o più enti partecipanti ad un gruppo IVA, di fatture o altri documenti attestanti operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto.

Come visto, con l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 70-*quater*, d.P.R. n. 633/1972, il gruppo IVA diviene autonomo soggetto passivo ai fini IVA. In tale veste, esso esercita i diritti e adempie gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto per mezzo del "rappresentante", individuato *ex lege* nel soggetto che esercita il controllo di cui all'art. 70-*ter*, comma 1, d.P.R. n. 633/1972 ovvero, in via residuale, nel soggetto «con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato nel periodo precedente alla costituzione del gruppo medesimo»³⁹². Accanto ad obblighi gravanti unicamente sul rappresentante ve ne sono altri suscettibili di essere affidati agli enti partecipanti al gruppo IVA. Tra di essi è annoverato l'obbligo di fatturazione delle operazioni

³⁹² Art. 70-*septies*, comma 2, d.P.R. n. 633/1972.

di cessione di beni o di prestazione di servizi.

Al fine di comprendere nei confronti di quale ente possa essere accertata una responsabilità da illecito amministrativo dipendente dal delitto di cui all'art. 8, d.lgs. n. 74/2000 (e, ancor prima, quale persona fisica possa ritenersi responsabile di tale reato), è necessario esaminare in modo distinto due ipotesi.

Ove l'obbligo di fatturazione sia posto a carico del responsabile del gruppo IVA, il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti sarebbe astrattamente configurabile solo nei confronti dell'apicale dell'ente responsabile del gruppo IVA e, di conseguenza, dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 potrebbe essere eventualmente chiamato a rispondere solo tale ente.

Ove l'obbligo di fatturare le operazioni imponibili sia adempiuto dai singoli enti partecipanti al gruppo IVA, qualora l'apicale di un ente partecipante al gruppo realizzi un fatto nel quale siano ravvisabili gli elementi costitutivi del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, quest'ultimo risponderebbe del delitto *ex art.* 8, d.lgs. n. 74/2000 e il corrispondente illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 sarebbe configurabile (sussistendo i requisiti di cui agli artt. 5 ss. del d.lgs. n. 231/2001) nei confronti dell'ente stesso.

Tutto ciò premesso in merito alla configurabilità del delitto *ex art.* 8, d.lgs. n. 74/2000 in capo all'apicale di un ente del gruppo IVA che agisca per consentire l'evasione a terzi, occorre ora chiedersi se possa essere chiamato a rispondere del delitto di cui all'art. 8 l'apicale di un ente partecipante che emetta fatture per operazioni inesistenti in favore di altro ente partecipante al gruppo e se, dunque, l'ente nell'interesse o a vantaggio del quale il primo abbia agito possa rispondere del corrispondente illecito di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ci pare che la risposta a tale interrogativo debba essere negativa. Le ragioni alla base di tale conclusione sono diverse.

In primo luogo, occorre prendere le mosse dal dolo specifico che caratterizza il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, consistente nel «fine di consentire a terzi l'evasione». Ebbene, poiché, alla luce della disciplina in materia di gruppo IVA, prima esaminata, è evidente che gli enti facenti parte di un medesimo gruppo IVA, mediante l'esercizio dell'opzione, perdono temporaneamente la propria soggettività passiva tributaria a fini IVA e divengono mere articolazioni dell'unico, nuovo, soggetto passivo (il gruppo IVA, appunto), essi non potrebbero essere considerati “terzi” l'uno rispetto all'altro – come invece previsto *ex lege* – costituendo, al contrario, componenti di un *unicum* (ossia il gruppo IVA).

In secondo luogo, occorre considerare che «Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi»³⁹³ imponibili e, come tali, «non sono soggette a fatturazione e ai conseguenti obblighi previsti dalla disciplina IVA»³⁹⁴, sicché l'emissione di fatture per

³⁹³ Art. 70-*quinquies*, comma 1, d.P.R. n. 633/1972.

³⁹⁴ GRANDOLFO F.-LISI P.-PAPOTTI F., *Gruppo IVA: valutazioni di convenienza*, cit., 2410. Gli Autori rilevano anche che «i vantaggi più evidenti della partecipazione al Gruppo IVA sono di natura amministrativa finanziaria, e consentono - rispettivamente - di risparmiare oneri contabili e dichiarativi a questi collegati e di non anticipare l'IVA nell'ambito delle operazioni infragruppo. Con particolare riferimento a questi ultimi, uno dei vantaggi derivanti dall'adozione dell'istituto del Gruppo IVA andrebbe rinvenuto nella possibile riduzione dei costi di natura amministrativa che, di regola, vengono sostenuti da ciascun membro del Gruppo e, quindi, sotto questo profilo, si potrebbe rivelare appetibile per quelle società collegate che, in via esclusiva o principale, pongono in essere operazioni tra di loro» (così GRANDOLFO F.-LISI P.-PAPOTTI F., *Gruppo IVA: valutazioni di convenienza*, cit., 2411).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

operazioni inesistenti da parte di un ente del gruppo IVA, in favore di altro ente del medesimo gruppo, non potrebbe assumere alcuna rilevanza penale.

Proseguendo secondo l'ordine di cui all'art. 25-*quinqüiesdecies* del d.lgs. n. 74/2000, occorre interrogarsi in merito alla responsabilità degli enti per l'illecito amministrativo dipendente dal delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto e punito dall'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 consistente, in particolare, nel fatto di chi, al fine di evadere l'IVA, occulti o distrugga in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione del volume d'affari.

In ragione del limitato ambito di efficacia della soggettività passiva autonoma del gruppo IVA (di carattere meramente tributaristico e inerente, tra l'altro, alla sola imposta sul valore aggiunto) e, di conseguenza, dell'irrilevanza della stessa sul piano della tenuta delle scritture contabili, non pare che la responsabilità per l'illecito amministrativo dipendente dal delitto di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74/2000 ponga all'interprete difficoltà diverse da quelle connesse all'accertamento dell'esistenza dei presupposti di cui agli artt. 5 ss. del d.lgs. n. 231/2001 (eventualmente anche nei confronti dell'ente responsabile del gruppo IVA).

Se nessuna particolare difficoltà è, allo stesso modo, riscontrabile in relazione all'illecito amministrativo dipendente dal delitto di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74/2000 (dovendo, anche in tal caso, trovare applicazione i principi elaborati, in materia di responsabilità nei gruppi, in sede giurisprudenziale), quanto alla fattispecie di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000 – consistente nel fatto di chi non versi le somme dovute, utilizzando in

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

compensazione crediti non spettanti (comma 1) o crediti inesistenti (comma 2) per un importo annuo superiore a cinquantamila euro – ci pare che di essa e dell'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 da essa dipendente, dovrebbero essere chiamati a rispondere, rispettivamente, gli apicali del responsabile del gruppo IVA e quest'ultimo, quale ente obbligato alla liquidazione e al versamento dell'IVA (sempre che, naturalmente, sussistano gli elementi costitutivi oggettivi e soggettivi del delitto in esame, nonché del corrispondente illecito dell'ente *ex* artt. 5 ss., d.lgs. n. 231/2001). Quanto all'indebita compensazione di crediti non spettanti, preme rilevare che essa potrebbe configurarsi, in particolare, nel caso in cui gli apicali dell'ente responsabile del gruppo IVA violino i divieti di compensazione previsti dai commi 3 e 4 dell'art. 4, d.m. 6 aprile 2018³⁹⁵, secondo i quali, «da una parte (comma 3), non è ammessa la compensazione orizzontale tra IVA a debito del Gruppo e i crediti per imposte e contributi dei singoli partecipanti; dall'altra (comma 4), è vietata la compensazione del credito IVA annuale o infrannuale del Gruppo che non può essere compensato con i debiti per imposte e contributi dei partecipanti al Gruppo»³⁹⁶.

³⁹⁵ Secondo il comma 3, art. 4, d.m. 6 aprile 2018, «Ai fini del versamento dell'imposta a debito non è ammessa la compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti al Gruppo». Secondo il comma 4 del medesimo articolo, «Il credito d'imposta annuale o infrannuale maturato dal Gruppo IVA non può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti».

³⁹⁶ GRANDOLFO F.-LISI P.-PAPOTTI F., *Gruppo IVA: valutazioni di convenienza*, cit., 2415. Ove sia raggiunta la prova di uno specifico accordo criminoso fra gli enti facenti parte del gruppo IVA, il delitto *de quo*, come anche il relativo illecito amministrativo dipendente da reato – in applicazione dei principi in tema di concorso di persone elaborati dalla giurisprudenza in materia di responsabilità degli enti nei gruppi di imprese – potrebbero essere ascritti, rispettivamente, anche agli apicali degli altri enti del gruppo che abbiano trasferito al responsabile stesso (*recte*, al gruppo IVA) crediti di fatto non spettanti ovvero inesistenti, nonché agli enti medesimi.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CAPITOLO IV

Tax Control Framework e modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato.

1. Il nuovo paradigma di dialogo tra contribuenti e Amministrazione finanziaria: la *cooperative compliance*; 1.1. L'evoluzione alla base della *cooperative compliance*; 1.2. Il regime di *cooperative compliance*: un inquadramento generale; 2. *Tax Control Framework* e modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato; 2.1. Il diritto penale del lavoro come modello: profili di analogia tra il documento di valutazione dei rischi e il *Tax Control Framework*; 2.2. L'implementazione del *Tax Control Framework* e la valutazione di idoneità del modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato; 3. Il piano Colao: *spes ultima dea*?

1. Il nuovo paradigma di dialogo tra contribuenti e Amministrazione finanziaria: la *cooperative compliance*.

1.1. L'evoluzione alla base della *cooperative compliance*.

Dopo aver esaminato le principali questioni problematiche inerenti alla repressione dell'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinqüiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, è ora opportuno soffermarsi sul regime di adempimento collaborativo (o *cooperative compliance*) fra Agenzia delle entrate e contribuenti dotati di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale –

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

introdotta dal legislatore italiano con il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (“Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23”) – al fine di comprendere se e come esso possa produrre effetti sul piano della responsabilità amministrativa degli enti per illecito amministrativo dipendente da reato tributario.

Il fine ultimo del regime di adempimento collaborativo è favorire la cosiddetta “*tax compliance*”, ossia il «corretto e spontaneo adempimento da parte dei contribuenti delle obbligazioni tributarie formali e sostanziali»

¹, e, di conseguenza, (guardando, ai fini di nostro interesse, in particolare alla realtà societaria) prevenire la commissione di illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario.

Se, da un punto di vista soggettivo, la *tax compliance* coincide con la *tax morale*, ovvero con l'attitudine del singolo contribuente ad adempiere tempestivamente e fedelmente l'obbligazione tributaria (la quale è negativamente influenzata tanto dalla precaria legittimazione dei tributi² quanto dalla complessità del sistema normativo tributario³), da un punto di

¹ MELIS G., *Tax compliance e sanzioni tributarie*, cit., 752.

² In tema, di recente: MELIS G., *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 752-753. Per osservazioni più risalenti, si rinvia a: GRIZIOTTI B., *Principii, Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, 50, nonché a VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie. Altri studi di diritto finanziario*, in *Op. giur.*, 1932, 1, 1044, che evidenziava che «lo Stato, che ha il diritto di imporre, ha il dovere di farlo secondo il diritto e secondo giustizia, mentre il contribuente, che ha il dovere tributario, ha il diritto di essere trattato secondo giustizia». Nella letteratura internazionale, *ex multis*: LUTTMER E.F.B.-SINGHAL M., *Tax Morale*, in *Journal of Economic perspectives*, 2014, 28, 149 ss.

³ Come evidenziato da LEONE F.-BONO B., *Co-operative compliance: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente*, in *Amm. e fin.*, 2015, 8, 24, «il sistema fiscale italiano presenta oggi un grado di rigidità tale da richiedere un ripensamento sostanziale dell'architettura generale, al fine di correggere le distorsioni oggi riscontrabili. È opinione comune, infatti, che l'attuale sistema fiscale italiano risulti caratterizzato da

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

vista oggettivo, essa trova concretizzazione in quei «procedimenti “partecipati” che consentono di ottenere una “certezza” *ad hoc* ed *ex ante* sulla correttezza dell’adempimento formale e/o sostanziale che il contribuente intende porre in essere»⁴. È proprio nel *genus* di tali procedimenti che si inserisce il regime dell’adempimento collaborativo, il quale è, difatti, incentrato su di un costante dialogo tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, volto ad assicurare il corretto adempimento delle obbligazioni tributarie da parte dei contribuenti ammessi ad esso.

Invero, quel dialogo che costituisce l’essenza prima e ultima dell’adempimento collaborativo non è un (vero e proprio) *novum* ordinamentale, in quanto affonda le proprie radici in una tradizione – di fatto alquanto consolidata – di cooperazione pubblico-privato in ambito fiscale.

Tra gli antecedenti storici della *cooperative compliance*, riconducibili a tale tradizione, rientra, a titolo meramente esemplificativo, l’interpello, che consiste in «un procedimento attraverso il quale il contribuente chiede preventivamente all’Amministrazione finanziaria un parere sul regime fiscale di un fatto, atto o negozio, così da evitare di subire, a posteriori, le conseguenze di eventuali errori nell’applicazione della legge tributaria»⁵.

un sistema di regole molto articolato (a volte, caotico) e generalmente non armonizzato, foriero di dubbi interpretativi, che dovranno essere oggetto di un ripensamento basato su uno spirito nuovo, di rottura, rispetto al passato ed orientato alla collaborazione ed alla buona fede delle parti in causa».

⁴ MELIS G., *Tax compliance e sanzioni tributarie*, cit., 755.

⁵ Così MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 408, il quale precisa poi che, per effetto dell’intervento di cui al d.lgs. n. 156/2015, gli interpelli attualmente previsti dall’ordinamento sono i seguenti: «1. l’interpello relativo all’applicazione delle disposizioni tributarie e alla corretta qualificazione di fattispecie, corrispondente in sostanza al precedente interpello “ordinario” già contenuto nel medesimo art. 11 (co. 1, lett. a); 2. l’interpello probatorio, relativo alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l’adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti (co. 1, lett. b); 3. l’interpello “antiabuso”, relativo all’applicazione della nuova disciplina sull’abuso del

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La riconducibilità di adempimento collaborativo e interpello alla medesima tradizione è dovuta al fatto che essi sono «ispirati ad una comune finalità di certezza nei rapporti giuridici tra cittadino e pubblica amministrazione, nonché ad una comune impostazione di “trasparenza e dialogo” tra contribuente e Fisco (non a caso, proprio una peculiare forma di interpello è introdotta dallo stesso d.lgs. n. 128/2015)»⁶. Ebbene, come, in virtù del principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino – secondo il quale i comportamenti dell'Amministrazione finanziaria dovrebbero essere improntati alla coerenza, e, pertanto, «"non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo)»⁷ – l'Amministrazione finanziaria non può emanare (a pena di nullità) atti non conformi alla risposta⁸ dalla stessa fornita al contribuente in sede di interpello⁹, così, sul piano della *cooperative compliance*, l'Amministrazione è vincolata alle risposte fornite al contribuente in sede di interlocuzione preventiva: esse, infatti, «restano valide finché rimangono

diritto/elusione a specifiche fattispecie (co. 1, lett. c); 4. l'interpello “disapplicativo” di norme antielusive specifiche, corrispondente a quello già contenuto nell'art. 37-bis, co. 8, d.p.r. 600/1973 (co. 2). Ad essi si aggiungono: 5. l'interpello internazionale o *ruling* di standard internazionale, adesso disciplinato dall'art. 31-bis, d.p.r. 600/1973 (introdotta dal d.lgs. 147/2015); 6. l'interpello sui nuovi investimenti, introdotto dall'art. 2, d.lgs. 147/2015; 7. la generale attività di consulenza giuridica» (così 409-410). In tema anche MELILLO C., «Regime di adempimento collaborativo» e *monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, 975-976.

⁶ FERRI F., *Rapporti tra Sistema penale e sistema tributario per la repressione degli illeciti*, cit., 156.

⁷ Cass. civ., Sez. trib., 12 novembre 2020 (dep. 11 maggio 2021) n. 12372, in *www.iusexplorer.it*, richiamando la precedente Cass. civ., Sez. trib., 12 febbraio 2002 (dep. 10 dicembre 2002), n. 17576, in *www.iusexplorer.it*.

⁸ Ovvero con il silenzio-assenso eventualmente formatosi a fronte dell'interpretazione normativa prospettata dal contribuente.

⁹ Come evincibile da Corte cost., 5 giugno 2007 (dep. 14 giugno 2007), n. 191, in *www.cortecostituzionale.it*, l'Amministrazione finanziaria è vincolata al parere emanato in sede di interpello, mentre manca analoga previsione in relazione al contribuente: quest'ultimo ben potrebbe, dunque, non adeguarsi alle indicazioni ivi contenute.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese e generano pertanto affidamento per il contribuente in quanto trattasi di rapporti per definizione improntati al principio della collaborazione e della buona fede»¹⁰.

Altro, significativo, antecedente storico dell'adempimento collaborativo è ravvisabile (sempre a titolo esemplificativo) nel tutoraggio dei grandi contribuenti¹¹, introdotto nel 2008¹² e fondato, come la *cooperative compliance*, sull'instaurazione di un rapporto di mutua collaborazione tra Agenzia delle Entrate (Direzione Centrale Grandi Contribuenti) e contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a cento milioni di euro¹³. Per mezzo dell'introduzione di tale regime il legislatore mirava a tutelare la «platea di quei grandi contribuenti che si attengono alle norme e per i quali l'evasione o l'elusione perpetrata dai propri concorrenti rappresenta, in ultima analisi, una forma di concorrenza sleale»¹⁴, agevolando l'effettuazione di controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate e, in particolare, consentendole di calibrarli sul comportamento fiscale e sulle caratteristiche del settore economico di attività dei grandi

¹⁰ Così FERRONI B., *Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate*, in *il fisco*, 2021, 36, 3410, il precisa, peraltro, che con l'accordo di adempimento collaborativo l'Amministrazione consuma il proprio potere di controllo.

¹¹ SABELLA P., *Tax cooperative compliance, reati tributari e responsabilità dell'ente. prove di cooperazione fra pubblico e privato nella gestione del rischio fiscale*, in (a cura di) GULLO A.-MILITELLO V.-RAFARACI T., *I nuovi volti del sistema penale fra cooperazione pubblico-privato e meccanismi di integrazione fra hard law e soft law*, Milano, 2021, 147 (nota 27).

¹² Art. 27, d.l. 29 novembre 2008, convertito con modificazioni dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2.

¹³ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/controllo-grandi-contribuenti-tutoraggio/definizione-di-grandi-contribuenti>.

¹⁴ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/controllo-grandi-contribuenti-tutoraggio/missione-agenzia-delle-entrate-in-relazione-ai-grandi-contribuenti>.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

contribuenti che vengano di volta in volta in considerazione¹⁵.

La *cooperative compliance* (della quale – come rilevato – tanto l'interpello quanto il tutoraggio costituiscono antecedenti storici) rappresenta la più recente forma di governo del rischio fiscale, ossia del «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario»¹⁶. Essa ha origine internazionale: in particolare, se è vero che (come evincibile dall'emanazione, nel 2002, del *Sarbanes-Oxley Act* e, nel 2006, della FIN 48) gli Stati occidentali – e le imprese ivi operanti – hanno iniziato a prestare attenzione a tale rischio a seguito di alcuni scandali finanziari¹⁷ che hanno avuto conseguenze drammatiche, in termini di danni sul piano patrimoniale, oltre che reputazionale¹⁸, è all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo economico (OCSE) che deve essere riconosciuto il merito di aver effettivamente avviato quel

¹⁵ Come evidenziato da NUZZOLO A.-VALENTE P., *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*, in *il fisco*, 2014, 19, 1860 (nota 15), «Il tutoraggio è uno strumento che, tenuto conto della specificità e della complessità della fiscalità delle imprese di dimensioni particolarmente elevate, consente di diversificare le modalità di controllo fiscale in base ai risultati di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente, che tengano in considerazione non soltanto il suo “comportamento fiscale”, ma anche le caratteristiche del settore produttivo in cui esso opera: a ciascun contribuente sottoposto a tutoraggio viene così attribuito un livello di intensità del rischio, sulla base della probabilità e della tipologia dei comportamenti non conformi, oltre che della tendenza del contribuente stesso a mantenere un atteggiamento cooperativo e trasparente nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria. In tal modo, il tutoraggio intende rispondere all'esigenza di selezionare in maniera appropriata le aree da controllare e di utilizzare nel modo più efficiente possibile gli strumenti di controllo a disposizione, intensificando allo stesso tempo il dialogo tra Amministrazione finanziaria e grandi contribuenti e favorendo l'incremento del livello di adempimento spontaneo da parte di questi ultimi».

¹⁶ Art. 3, comma 1, d.lgs. n. 128/2015.

¹⁷ Si pensi, ad esempio, al caso Enron o, quanto alla realtà italiana, al crac Parmalat. In tema: MARINO G., *La Corporate Tax Governance quale nuovo approccio culturale nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in (a cura di) MARINO G., *Corporate Tax Governance*, Milano, 2018, 4 (nota 2).

¹⁸ VACCA I., *Idee per una nuova riforma tributaria: il reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 416.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

profondo cambiamento culturale che, attraverso la modifica dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, ha, infine, portato al superamento della tradizionale *basic relationship* tra fisco e imprese¹⁹ in favore (dapprima, di una *enhanced relationship* e, in seguito,) di una *cooperative compliance* tra gli stessi.

Il primo, significativo, stadio di tale vera e propria rivoluzione culturale è costituito dalla pubblicazione, nel 1990, del *report* OCSE “*Taxpayers – rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries*”²⁰, nel quale veniva delineato, tra l’altro, un modello di diritti e doveri destinati a confluire, all’interno degli Stati membri, in vere e proprie Carte dei contribuenti, ossia “*Taxpayers’ charters*”²¹ (e, in particolare, quanto alla realtà italiana, nello “Statuto dei diritti del contribuente” di cui alla l. 27 luglio 2000, n. 212).

Nel 2002, poi, il *Committee on fiscal affairs* OCSE istituiva il *Forum on tax administration* (FTA) il cui *Compliance sub-group*, in una *guidance note* del 2004, da un lato, stabiliva «l’iter dettagliato per l’identificazione dei rischi per l’adempimento dell’obbligazione tributaria»²² e, dall’altro lato, delineava i passaggi costitutivi del

¹⁹ Come precisato da MELILLO C., «*Regime di adempimento collaborativo*» e *monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, cit., 975, la *basic relationship* «vede, da una parte, un soggetto che pone in essere adempimenti a forte valenza formale e molteplici obblighi, e dall’altra, un’amministrazione che, con un *delay* temporale, procederà al controllo».

²⁰ Il testo del *report* è consultabile su: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf.

²¹ Come rileva LEO M., *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, in *Il fisco*, 2016, 38, 3617, «Il dato che è emerso da tale analisi ha dato atto che non tutti gli Stati disponevano di uno Statuto dei diritti del contribuente, rendendo auspicabile un intervento degli stessi in tale direzione».

²² LEO M., *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, cit., 3617, il quale precisa che «se è vero che i presupposti impositivi mutano nelle varie legislazioni, in esse, in ogni caso, possono essere individuate quattro macro-categorie di obblighi che incombono sui contribuenti: i) registrazione (c.d. *registration*); ii) archiviazione dei documenti fiscalmente rilevanti (c.d. *filing*); iii) tenuta della contabilità e

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

compliance risk management process (ossia: «i) analisi del contesto di riferimento; ii) identificazione del rischio; iii) valutazione e assegnazione di priorità; iv) analisi dei comportamenti rispetto alla *compliance*; v) determinazione, pianificazione e sviluppo di [...] strategie, con monitoraggio dei risultati»²³).

La pericolosità delle condotte di pianificazione fiscale aggressiva e la consapevolezza di non poterle contrastare se non incentivando la già menzionata *tax morale* portavano l'OCSE a pubblicare, nel 2008, un documento (“*Study into the role of Tax Intermediaries*”) con il quale le Autorità fiscali degli Stati membri venivano incoraggiate a instaurare con le imprese di grandi dimensioni «una relazione basata sulla reciproca fiducia e sulla collaborazione: la cosiddetta “*enhanced relationship*”»²⁴. Quest'ultima – che costituisce lo stadio più avanzato del rapporto di collaborazione tra contribuente e Fisco, immediatamente antecedente alla *cooperative compliance* – era definita nel summenzionato documento come «*a relationship that favours collaboration over confrontation and is anchored more on mutual trust than on enforceable obligations*»²⁵. Ancora, l'*International Fiscal Association*, in un documento denominato “*Initiative on the Enhanced Relationship*” del 31 maggio 2012, riconduceva la *enhanced relationship* ad una «*defined institutional relationship, based on mutually expressed intentions*

assolvimento degli oneri di comunicazione delle informazioni (c.d. *reporting*); iv) tempestivo pagamento delle imposte (c.d. *payment*). Orbene, l'inottemperanza di uno solo di questi obblighi rende il contribuente *non compliant*».

²³ LEO M., *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, cit., 3617.

²⁴ MARINO G., *La Corporate Tax Governance quale nuovo approccio culturale nei rapporti tra Fisco e contribuente*, cit., 9.

²⁵ <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, 39.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

and not on detailed rules, that TPs and TAs²⁶ voluntarily enter into above and beyond their basic legal obligations, which relationship is based on mutual understanding, respect and true co-operation, and has as aim the administration of tax laws to the TP's business in the most efficient and timely matter, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of the correct amount of tax taking into account the spirit and purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties' rights and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax»²⁷.

Del resto, il contrasto alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva era anche alla base del documento “*Guidelines for multinational enterprises*” del 2011, nel quale si affermava che «*enterprises should comply with both the letter and spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate. Complying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature. [...] Tax compliance includes such measures as providing to the relevant authorities timely information that is relevant or required by law for purposes of the correct determination of taxes to be assessed in connection with their operations and conforming transfer pricing practices to the arm's length principle. Enterprises should treat tax governance and tax compliance as important elements of their oversight and broader risk management systems. In particular, corporate boards should adopt tax risk management strategies to ensure that the financial, regulatory and reputational risks associated*

²⁶ Mentre “TPs” sta per *Tax Payers*, “TAs” è volta a indicare, invece, le *Tax Administrations*.

²⁷ <http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf>, 12.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

with taxation are fully identified and evaluated»²⁸.

Nel 2013, l'OCSE pubblicava, infine, il rapporto “*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, nel quale, da un lato, confermava l'esigenza alla base della *enhanced relationship*, ossia quella di informare il rapporto tra contribuenti e Amministrazione finanziaria alla collaborazione e alla reciproca fiducia²⁹, e, dall'altro lato, richiedeva espressamente alle imprese di dotarsi di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, detto “*Tax Control Framework*”, provvedendo, in particolare, a: «definire gli obiettivi che si intendono perseguire in ambito fiscale; procedere ad un'analisi dettagliata dei rischi che potrebbero sorgere nel perseguimento degli obiettivi definiti; predisporre le adeguate strutture e procedure interne per il perseguimento degli obiettivi fiscali; implementare correttamente il sistema»³⁰.

Tenendo conto del dato cronologico, preme rilevare che, a partire dal 2015, la strategia italiana volta a contrastare le pratiche societarie di pianificazione fiscale aggressiva si fondeva definitivamente con l'esperienza OCSE in tema di *cooperative compliance*: infatti, dopo che, nel 2013, l'Agenzia delle Entrate aveva avviato un (mero) progetto pilota³¹, con il d.lgs. n.

²⁸ <https://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>, 60.

²⁹ MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 264 evidenzia che l'espressione “*enhanced relationship*” è stata sostituita da “*cooperative compliance*” «per descrivere in maniera più accurata l'obiettivo da raggiungere (la “*tax compliance*”) ed il mezzo attraverso cui raggiungerlo (“*cooperation*”)».

³⁰ MARINO G., *La Corporate Tax Governance quale nuovo approccio culturale nei rapporti tra Fisco e contribuente*, cit., 11-12 (nota 23). L'Autore evidenzia, peraltro, che «per l'OCSE, il *Tax Control Framework* è elemento costitutivo per l'avvio di un rapporto collaborativo tra le parti, poiché in grado di garantire il necessario livello di comunicazione e trasparenza con le Autorità fiscali» (così 12).

³¹ Su requisiti di accesso a tale progetto e relative caratteristiche: NUZZOLO A.-VALENTE P., *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*, cit., 1860-1861.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

128/2015 la *cooperative compliance* trovava, infine, formale e definitiva “consacrazione” nell’ordinamento italiano.³²

Rinviando al prosieguo della trattazione per l’individuazione dei presupposti oggettivi e soggettivi di operatività dell’adempimento collaborativo, è opportuno precisare sin d’ora che esso è stato costruito dal legislatore italiano recependo fedelmente le indicazioni OCSE ed è volto ad assicurare il superamento del tradizionale rapporto conflittuale tra Fisco e contribuenti (tipico della risalente *basic relationship*) in favore di un modello «*win win*»³³ di dialogo tra gli stessi, ispirato ai valori della fiducia reciproca e della collaborazione.

Alla cristallizzazione, a livello normativo interno, del regime di *cooperative compliance* hanno fatto seguito alcuni interventi (per lo più chiarificatori) da parte dell’Agenzia delle Entrate, a livello nazionale, e dell’OCSE, a livello internazionale. In particolare, sul piano interno, risalgono al 2016 sia un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate di integrazione del modello di adesione al regime di adempimento collaborativo³⁴ sia una Circolare della medesima Agenzia volta a fornire chiarimenti inerenti all’applicazione del regime di adempimento

³² Per un inquadramento generale della riforma, *ex multis*: LEO M., *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in *il fisco*, 2015, 29, 2807 ss.; MORETTI P., *Una riforma fiscale per uno sviluppo sostenibile*, in *Corr. trib.*, 2015, 27, 2125 ss.; FORMICA P.-PERUZZU L., *Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra Fisco e contribuente*, in *il fisco*, 2015, 24, 2313 ss.

³³ MELILLO C., «Regime di adempimento collaborativo» e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri, cit., 975.

³⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento 14 aprile 2016, n. 54237, *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128*. Preme rilevare come questo provvedimento, come i successivi, siano stati adottati in esecuzione di quanto previsto dal quinto comma dell’art. 7, d.lgs. n. 128/2015, secondo il quale «Con uno o più provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

collaborativo³⁵; sul piano sovranazionale, invece, il medesimo anno è caratterizzato dalla pubblicazione del *report* OCSE “*Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*”, volto a delineare in modo puntuale le caratteristiche essenziali del *Tax Control Framework*, tenendo conto delle esigenze tanto dei contribuenti quanto, soprattutto, delle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Guardando all'esperienza più recente, preme rilevare che, nel 2017 e nel 2020³⁶, l'Agenzia delle Entrate ha emanato due provvedimenti particolarmente rilevanti, inerenti al regime di adempimento collaborativo e che, più di recente, l'accesso al summenzionato regime è stato esteso, per gli anni 2020 e 2021, ai contribuenti che abbiano un volume di affari o di ricavi non inferiore (non più a dieci, bensì) a cinque miliardi di euro³⁷ e, per gli anni 2022, 2023 e 2024, ai contribuenti che abbiano un volume di affari o di ricavi non inferiore (non a dieci né a cinque, bensì) a un miliardo di euro³⁸.

Infine, non si può omettere di evidenziare l'attenzione attualmente riservata alla *cooperative compliance* in seno al cosiddetto “Piano Colao”³⁹: infatti, tra gli interventi urgenti

³⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 38/E, *Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo*, 16 settembre 2016.

³⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, *Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*. A tale provvedimento ne seguirà, nel 2020, un altro, ossia il Provvedimento 22 ottobre 2020, n. 335238, recante *Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*.

³⁷ Decreto Ministero Economia e Finanze, “Modifica dell'ambito di operatività del regime dell'adempimento collaborativo”, 30 marzo 2020.

³⁸ Decreto Ministero Economia e Finanze, “Estensione del regime dell'adempimento collaborativo”, 31 gennaio 2022.

³⁹ COMITATO DI ESPERTI IN MATERIA ECONOMICA E SOCIALE, *Iniziative per il rilancio*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

necessari ai fini della ripresa economica ivi previsti è annoverato «l'incentivo all'adozione di sistemi di *tax control framework* anche attraverso l'estensione del dialogo preventivo con l'amministrazione finanziaria»⁴⁰, evidenziando, peraltro, la necessità di «introdurre la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali per le società (italiane ed estere identificate in Italia) che (i) siano in regime di *cooperative compliance* o (ii) implementino un modello di presidio del rischio fiscale (*Tax Control Framework*) o (iii) segnalino e documentino adeguatamente operazioni caratterizzate da un rischio di natura fiscale».

Parimenti degno di nota è il fatto che la stessa Commissione europea miri a costruire un *EU Cooperative Compliance Programme*⁴¹. Infatti, nell'ambito del programma “Fiscalis” per la cooperazione nel settore fiscale per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2027 – istituito con Regolamento (UE) 2021/847 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 maggio 2021 – e, in particolare, con la “*Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*” del 15 luglio 2020 – la Commissione europea ha esplicitato la propria intenzione di elaborare un *EU cooperative compliance framework*, volto ad assicurare «*a preventive dialogue between tax administrations for the*

“*Italia 2020-2022*”. *Rapporto per il Presidente del Consiglio dei Ministri*, giugno 2020, in https://www.aodv231.it/images/img_editor/images/Iniziativa%20per%20il%20rilancio%20Italia%202020-2022.pdf, 19.

⁴⁰ COMITATO DI ESPERTI IN MATERIA ECONOMICA E SOCIALE, *Iniziativa per il rilancio “Italia 2020-2022”*. *Rapporto per il Presidente del Consiglio dei Ministri*, giugno 2020, in https://www.aodv231.it/images/img_editor/images/Iniziativa%20per%20il%20rilancio%20Italia%202020-2022.pdf, 16.

⁴¹ FERRONI B., *Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate*, cit., 3414.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

common resolution of cross-border tax issues in the area of corporate income tax. The initiative would cover both SMEs and larger companies, albeit with a different focus to better fit their respective realities. The programme would complement existing national and international programmes on cooperative compliance»⁴².

1.2. Il regime di cooperative compliance: un inquadramento generale.

Al contrario di quanto previsto in alcuni ordinamenti (come, ad esempio, quello olandese, dove, nell'ambito del cosiddetto "*Horizontal Monitoring*"⁴³, attualmente qualsiasi impresa può instaurare un rapporto di collaborazione e dialogo con il fisco), in Italia possono essere ammessi al regime di adempimento collaborativo solo contribuenti aventi specifici requisiti soggettivi.

In particolare, il regime di adempimento collaborativo è attualmente riservato: ai soggetti residenti e non residenti (ma con stabile organizzazione in Italia) che realizzino un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro⁴⁴; ai soggetti residenti e non residenti (ma con stabile organizzazione in Italia) che abbiano presentato istanza di adesione al progetto pilota dell'Agenzia delle Entrate sul regime di adempimento

⁴²https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf, 9.

⁴³ In tema: MARINO G., *La Corporate Tax Governance quale nuovo approccio culturale nei rapporti tra Fisco e contribuente*, cit., 16.

⁴⁴ Trattasi di soglia rilevante per gli anni 2022, 2023 e 2024, la quale sostituisce – per espressa previsione del già citato D.M. 31 gennaio 2022 – la soglia di cinque miliardi di euro, prevista per gli anni 2020 e 2021 e a sua volta sostitutiva della soglia risalente di dieci miliardi di euro.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

collaborativo (e che abbiano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro); alle imprese che intendano dare esecuzione alla risposta loro fornita dall'Agenzia delle Entrate a fronte di istanza di interpello sui nuovi investimenti (*ex art. 2, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147*), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi⁴⁵; ai soggetti che siano parte di un Gruppo IVA costituito da imprese già ammesse al regime *ex d.l. n. 119/2018*, indipendentemente dal relativo volume di affari o di ricavi.⁴⁶

Alla previsione di specifici requisiti soggettivi si aggiunge, poi, il necessario possesso di un fondamentale requisito oggettivo: infatti, proprio come richiesto in sede OCSE, possono essere ammessi al regime di *cooperative compliance* solo i contribuenti dotati di un «efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno»⁴⁷.

⁴⁵ L'interpello sui nuovi investimenti può essere presentato all'Agenzia delle Entrate (e, in particolare, ove si intenda aderire alla *cooperative compliance*, all'Ufficio Adempimento collaborativo – Settore Strategie per la Compliance e per l'attrazione degli investimenti – Direzione Centrale Grandi contribuenti della Divisione Contribuenti) da parte degli investitori che intendano effettuare in Italia investimenti (tanto di *asset deal* quanto di *share deal*) aventi un valore non inferiore a trenta milioni di euro e caratterizzati da rilevanti e durature ricadute occupazionali.

⁴⁶ Come precisato nei punti 2.5 e 2.6 del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 54237/2016, «i soggetti residenti e non residenti in possesso dei requisiti di cui alle lettere a) e b) del punto 2.1 possono, in sede di presentazione della domanda, chiedere l'ammissione al regime anche dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, ove tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali». Inoltre, «Per le medesime finalità di cui al punto precedente è consentito l'accesso al regime ai soggetti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, se la domanda per il Progetto Pilota sia stata presentata dall'impresa del gruppo che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali. Tali soggetti possono avvalersi della facoltà prevista al punto 2.5».

⁴⁷ MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 264 riconduce tale regime alla «c.d. *Corporate Social Responsibility* (CSR), idonea a promuovere, a tutti i livelli aziendali, una cultura dei valori di trasparenza, correttezza, onestà e rispetto delle regole». Invero, l'art. 4, comma 1, d.lgs. n. 128/2015 prevede che «Il contribuente che aderisce

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Il summenzionato sistema, definito “*Tax Control Framework*”, deve assicurare (soprattutto) procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali⁴⁸, come anche di neutralizzazione, mediante le necessarie azioni correttive, delle criticità eventualmente riscontrate nel suo funzionamento⁴⁹. Perché tale sistema possa dirsi “efficace”, e permetta, dunque, l’ammissione dell’ente al regime di adempimento collaborativo, è necessario che sia «in grado di garantire all’impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione [...]. Il sistema deve garantire la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l’affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli

al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno». Secondo la medesima norma, tale sistema deve assicurare: «a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell’organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive». Secondo l’art. 4, comma 2, d.lgs. n. 128/2015, il sistema deve prevedere l’invio, con cadenza quantomeno annuale «di una relazione agli organi di gestione per l’esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate».

⁴⁸ In tema, preme rilevare che, secondo AGENZIA DELLE ENTRATE, provvedimento n. 54237/2016, “Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128”, mentre la “rilevazione” concerne la mappatura dei rischi fiscali associati ai diversi processi aziendali, la “misurazione” consiste nella determinazione dell’entità dei suddetti rischi in termini quantitativi e qualitativi; infine, la “gestione” e il “controllo” dei rischi fiscali si concretizzano in azioni finalizzate a presidiare i rischi e a prevenire il verificarsi degli eventi.

⁴⁹ Così ancora l’art. 4, comma 1, d.lgs. n. 128/2015.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

aziendali»⁵⁰.

In primo luogo, l'ente che intenda aderire al regime di *cooperative compliance* è tenuto a individuare – misurandoli – e ad aggiornare costantemente i rischi fiscali connessi alla propria attività.

Tale “mappatura” deve avere ad oggetto tanto i rischi fiscali ordinari (susceptibili, cioè, di manifestarsi in occasione di attività aventi natura ricorsiva) quanto i rischi fiscali straordinari (ovverosia quelli correlati ad attività eccezionali).⁵¹ Come evincibile dalla summenzionata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 2016, la rilevazione dei rischi fiscali risponde a canoni diversi a seconda che si prendano a riferimento processi non prettamente fiscali, ossia già sottoposti ad altri sistemi di controllo (come, ad esempio, quello contabile) e processi strettamente fiscali (i quali sono sottoposti unicamente ai controlli previsti dal *Tax Control Framework*): infatti, mentre, rispetto ai primi, l'istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo potrebbe trovare accoglimento anche ove nella mappa dei rischi di cui al *Tax Control Framework* vengano riportate solo le «fattispecie caratterizzate da maggiore incertezza interpretativa per quanto riguarda gli aspetti fiscali»⁵², in relazione ai secondi, l'ammissione al regime dell'adempimento collaborativo dovrebbe ritenersi subordinata alla previa individuazione di «tutte le

⁵⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento 14 aprile 2016, n. 54237, *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128.*

⁵¹ SANTACROCE B.-RAVERA M., *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella cooperative compliance: impatti operativi per i gruppi di impresa*, in *Corr. trib.*, 2016, 47-48, 3604-3606.

⁵² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 38/E, *Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo*, 16 settembre 2016, 22.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

tipologie di rischio che hanno impatti sulla fiscalità»⁵³.

I rischi fiscali emersi all'esito della procedura di rilevazione devono essere oggetto di specifica valutazione (*rating*) – quali rischi “potenziali” o “inerenti”⁵⁴ – da parte dell'ente, combinando il criterio della probabilità del relativo concretizzarsi con quello dell'impatto (in termini di effetti finanziari e non) dei medesimi sull'attività d'impresa.

In secondo luogo, al fine di gestire i rischi fiscali previamente individuati, l'ente, che intenda aderire al regime di adempimento collaborativo, è tenuto a elaborare un'efficace strategia di *tax risk management*, il quale deve consistere in «un processo dinamico, articolato in sotto-processi che ne garantiscono il miglioramento continuo e l'adattabilità ai principali cambiamenti che riguardano la struttura e il modello di *business* dell'impresa o le eventuali modifiche alla legislazione fiscale»⁵⁵. Preme rilevare che, nella gestione del rischio fiscale, un ruolo fondamentale è svolto dal *tax risk manager*, il quale è «chiamato ad esaminare le strategie aziendali di *tax planning* sul mercato nazionale ed internazionale», nonché a «individuare il grado di rischio (*risk rate*) delle singole operazioni o dei progetti nel loro complesso al fine di prevenire le violazioni normative, limitando le sanzioni ed

⁵³ COLOMBO A.C. - CRISTIANO V., *La gestione del rischio fiscale e tax compliance: genesi e rapporto Fisco-contribuente*, in AA.VV., *La cooperative compliance nei sistemi di gestione dei rischi fiscali delle imprese*, Santarcangelo di Romagna, 2021, 42.

⁵⁴ Il rischio fiscale deve essere, dunque, valutato in termini astratti, ossia senza considerare l'efficacia degli strumenti di controllo eventualmente inseriti nel processo, al fine di mitigarlo. In tema: NOBILE L., *Cooperative compliance: i primi approcci operativi*, in *il fisco*, 2016, 42, 4049.

⁵⁵ FERRONI B., *Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*, in *il fisco*, 2016, 38, 3624.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

i possibili contenziosi»⁵⁶.

Ancora, il *Tax Control Framework* deve prevedere specifici controlli relativi all'effettivo contenimento dei rischi fiscali previamente mappati: il *Tax Control Framework* dovrà, dunque, contenere la previsione, ad esempio, di controlli autorizzativi finalizzati all'approvazione di specifiche operazioni, nonché di una *segregation of duties* nei processi di approvazione di specifiche operazioni o, ancora, di un'attenta *management review* sulle attività dei soggetti aziendali coinvolti nei diversi processi caratterizzati da un significativo rischio fiscale.

Invero, all'inizio di ogni esercizio, i controlli dei rischi fiscali rilevanti per l'attività d'impresa svolta dall'ente devono essere oggetto di duplice valutazione. In primo luogo, occorre verificare che essi siano disegnati in modo tale da essere idonei, in astratto, a prevenire il concretizzarsi dei rischi fiscali di riferimento (trattasi del *test of design*): attraverso una procedura, detta di “*walkthrough*”, è, pertanto, necessario dimostrare, rispetto a ciascuna operazione, che ogni controllo copra effettivamente il rischio per cui è stato disegnato⁵⁷. In secondo luogo, occorre valutare se il controllo, correttamente disegnato, sia anche svolto in modo appropriato e continuativo (si parla, in tal caso, di *test of effectiveness*).⁵⁸

Infine, il *Tax Control Framework* deve prevedere specifiche procedure finalizzate a rimediare alle carenze del sistema di controllo (*control deficiency*) eventualmente riscontrate all'esito del *test of design* e del *test of effectiveness*. Le summenzionate procedure si concretizzano in piani di azione (*action plans*) “correttivi”, per il cui

⁵⁶ COLONETTI C., *Sistemi di gestione dei rischi delle imprese*, in AA.VV., *La cooperative compliance nei sistemi di gestione dei rischi fiscali delle imprese*, Santarcangelo di Romagna, 2021, 101.

⁵⁷ COLONETTI C., *Sistemi di gestione dei rischi delle imprese*, cit., 107.

⁵⁸ COLONETTI C., *Sistemi di gestione dei rischi delle imprese*, cit., 108.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

completamento viene, di regola, prestabilito uno specifico termine ultimo, il cui rispetto è sottoposto a monitoraggio. Sul responsabile fiscale grava l'onere di informare l'organo di gestione dell'eventuale inutile decorso di tale termine, affinché questo effettui le valutazioni di sua competenza⁵⁹.

Tutto ciò premesso in merito ai requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di *cooperative compliance*, occorre ora soffermarsi su alcuni aspetti procedurali.

Il contribuente in possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti *ex lege*, che intenda aderire al regime di adempimento collaborativo, è tenuto a inoltrare, in via telematica, specifica domanda all'Agenzia delle Entrate. Ove quest'ultima (in particolare, l'ufficio Adempimento collaborativo della Divisione Contribuenti - Direzione Centrale Grandi Contribuenti) accerti l'effettiva sussistenza dei presupposti, soggettivi e oggettivi, richiesti *ex lege*, dovrebbe comunicare entro centoventi giorni all'istante l'ammissione al regime. In tal caso, il regime di *cooperative compliance* dovrebbe ritenersi operativo a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione sia stata trasmessa all'Agenzia delle Entrate e sarebbe soggetto a rinnovo automatico, salvo che il contribuente non vi rinunci o l'Agenzia delle Entrate dichiari l'esclusione di quest'ultimo.

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nelle "Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128", «Il regime comporta

⁵⁹ «A differenza del *test of design*, che si concentra sulla singola transazione, il *test of effectiveness* si effettua su un campione di transazioni ritenuto statisticamente significativo per valutare se il controllo abbia di fatto operato efficacemente o meno» (COLONETTI C., *Sistemi di gestione dei rischi delle imprese*, cit., 109).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'assunzione di impegni sia per l'Agenzia delle entrate sia per i contribuenti ammessi al regime e risponde ad esigenze di certezza e di stabilità nell'applicazione della norma tributaria e di riduzione del contenzioso»⁶⁰.

Invero, il contribuente ammesso al regime di *cooperative compliance* è soggetto a diversi doveri: oltre a essere tenuto a istituire (e modificare, ove l'Agenzia delle Entrate lo ritenga necessario) il summenzionato sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, lo stesso deve tenere un comportamento collaborativo e trasparente e, in particolare, comunicare in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate tutti i rischi di natura fiscale riscontrati nella propria attività (facendo, in particolare, *disclosure* delle operazioni suscettibili di essere ricondotte a una pianificazione fiscale aggressiva); inoltre, sul contribuente grava sia l'onere di rispondere alle eventuali richieste dell'Agenzia delle Entrate nel più breve tempo possibile sia il dovere di promuovere «una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali»⁶¹.

D'altro canto, l'Amministrazione finanziaria è tenuta, tra l'altro: a valutare il sistema di controllo del rischio fiscale adottato dal singolo contribuente; a proporre gli interventi di modifica che ritenga necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza dello stesso nel regime; a pubblicare periodicamente sul proprio sito istituzionale l'elenco aggiornato delle operazioni riconducibili ad una pianificazione fiscale aggressiva⁶²; a promuovere «relazioni con i contribuenti improntate a

⁶⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, provv. 335238/2020.

⁶¹ Art. 5, comma 2, lett. d), d.lgs. n. 128/2015.

⁶² Come precisato in AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, *Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza»; a effettuare un controllo *ex ante* delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi, rispondendo alle eventuali richieste dei contribuenti nel minor tempo possibile.⁶³

Come evincibile dall'art. 6, d.lgs. n. 128/2015, sono diversi gli effetti positivi (in particolare, per il contribuente) derivanti dall'adesione al regime di *cooperative compliance*.

In primo luogo, contribuenti e Agenzia delle Entrate possono pervenire a «una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo»⁶⁴, così “neutralizzando” quell'incertezza che, in ambito fiscale, incide negativamente tanto sulle scelte di investimento delle imprese quanto (e di conseguenza) sulla crescita economica del Paese.⁶⁵

Inoltre, come previsto dal secondo comma dell'art. 6, d.lgs.

«per “pianificazione fiscale aggressiva” si intende una o più costruzioni, di carattere nazionale o transazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi: i) siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle eventuali giurisdizioni coinvolte; ii) determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione».

⁶³ Art. 5, comma 1, d.lgs. n. 128/2015.

⁶⁴ Art. 6, comma 1, d.lgs. n. 128/2015. In tema MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 264 precisa che «attraverso l'inversione delle fasi che caratterizzano il tradizionale rapporto d'imposta, si raggiunge un elevato livello di certezza giuridica, poiché sia l'*an* sia il *quantum* dell'obbligazione tributaria di una o più operazioni vengono definiti *ex ante* anziché *ex post*».

⁶⁵ Per comprendere l'importanza della certezza giuridica in ambito fiscale (e dei suoi riflessi di carattere generale), si può considerare il *report* OCSE “*Tax Certainty*” del marzo 2017, nel quale, recependo le preoccupazioni espresse da diverse multinazionali, si evidenzia che «*Uncertainty about each type of tax is generally reported as more important than the level of the tax itself*».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

n. 128/2015, i contribuenti che aderiscano alla *cooperative compliance* possono usufruire di una procedura di interpello abbreviata rispetto a quella ordinaria⁶⁶ (l'Agenzia delle Entrate deve, infatti, rispondere all'interpello, definito appunto "abbreviato", entro quarantacinque – e non, come di regola, centoventi – giorni dalla ricezione dell'istanza⁶⁷) e «non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette»⁶⁸.

Ancora, ove il contribuente non si adegui alla soluzione proposta dal Fisco a fronte di una sua, precedente, richiesta di parere in merito al regime fiscale applicabile ad una determinata operazione, le sanzioni ad esso eventualmente applicabili sono ridotte della metà e non possono essere comunque irrogate in misura superiore al minimo edittale (peraltro, la relativa riscossione è sospesa fino alla definitività dell'accertamento).⁶⁹

Infine, in sede di denuncia per reati tributari, l'Agenzia delle Entrate è tenuta a comunicare alla Procura della Repubblica l'eventuale adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo e a fornire qualsiasi informazione utile inerente al sistema adottato dal

⁶⁶ Art. 11, comma 3, l. n. 212/2000.

⁶⁷ Il contenuto dell'istanza di interpello è definito dall'art. 4 del Decreto del 15/06/2016 - Min. Economia e Finanze, "Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128".

⁶⁸ Art. 6, comma 6, d.lgs. n. 128/2015.

⁶⁹ Tale ipotesi è configurabile ove, nel corso dell'incontro di chiusura della procedura, emergano "posizioni sospese", ossia posizioni dell'Agenzia delle Entrate non coperte da un accordo di adempimento collaborativo, in ragione della mancanza di consenso del contribuente. Come evincibile da AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, *Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*, in tal caso, «Nel più breve tempo possibile, l'ufficio e il contribuente procedono al riesame, in contraddittorio, delle posizioni sospese, finalizzato a pervenire ad una comune valutazione delle stesse in ottica deflattiva del contenzioso. Laddove il suddetto riesame dia esito negativo, l'ufficio invia il processo verbale che riassume le posizioni sospese alle articolazioni territoriali competenti per la conseguente attività di accertamento».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

contribuente stesso, avendo specifico riguardo al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità.⁷⁰

2. Tax Control Framework e modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato.

2.1. Il diritto penale del lavoro come modello: profili di analogia tra il documento di valutazione dei rischi e il Tax Control Framework.

L'art. 25-*septies* del d.lgs. n. 231/2001 – testimoniando una non scontata sensibilità del legislatore nei confronti delle istanze popolari di riordino della materia lavoristica penale – prevede la responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti dai delitti di omicidio colposo e lesioni gravi o gravissime commessi con violazione delle norme sulla tutela della salute e della sicurezza sul lavoro, disciplinando, in particolare, tre distinte ipotesi, diversamente sanzionate, secondo una scala graduale di offensività⁷¹.

⁷⁰ IMPERATO L., *L'adempimento collaborativo*, in (a cura di) GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 171 precisa che «il Pubblico Ministero, dal canto suo, non potrebbe ritenersi vincolato alle informazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, [...] ma, almeno, l'impresa potrebbe prefigurare un assetto di ruoli, responsabilità e rischi in materia penale tributaria che dovrebbe costituire un assetto utile a delimitare la diffusività dell'iniziativa dell'Autorità Giudiziaria».

⁷¹ La responsabilità dell'ente può sorgere tanto per effetto della commissione del «delitto di cui all'articolo 589 del codice penale, commesso con violazione dell'articolo 55, comma 2, del decreto legislativo attuativo della delega di cui alla legge 3 agosto 2007, n. 123, in materia di salute e sicurezza sul lavoro», quanto a seguito della realizzazione del «delitto di cui all'articolo 589 del codice penale, commesso con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro» o del «delitto di cui all'articolo 590, terzo comma, del codice penale, commesso con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro».

Per una disamina delle questioni connesse all'introduzione dell'art. 25-*septies* nel d.lgs. n. 231/2001, *ex multis*: BLAIOTTA R., *Sicurezza del lavoro e responsabilità*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Di fatto, come rilevato in dottrina, con «l'introduzione dell'art. 25-*septies*, alle tradizionali figure di garanti del lavoro, previste dalla decretazione degli anni '50 e incrementate dal d.lgs. n. 626 del 1994, si è affiancata la macro-posizione di garanzia dell'ente, tenuto anch'esso a predisporre, attraverso il MOG 81, un'adeguata organizzazione volta a prevenire gli illeciti antinfortunistici»⁷².

Tale *novum* non è, però, privo di criticità. Fra tutte assume particolare rilevanza, ai fini della presente trattazione (per la ragione che sarà illustrata nel prosieguo), quella inerente al rapporto tra il modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato di cui agli artt. 6 e 7, d.lgs. n. 231/2001, come “specificato” dall'art. 30, d.lgs. 9 aprile 2008, n. 81 (T.U.S.L.), da un lato, e il sistema di prevenzione degli infortuni e delle malattie professionali (S.P.R.L.) di cui agli artt. 28 e 29 T.U.S.L., dall'altro.⁷³

Prima di soffermarci su tale, specifica, questione, è opportuno definire, preliminarmente, per brevi cenni, il rapporto intercorrente tra gli artt. 6 e 7, d.lgs. n. 231/2001 e l'art. 30 T.U.S.L.

Ebbene, gli artt. 6 e 7 del d.lgs. n. 231/2001, nel tracciare le

dell'ente. Alla ricerca di una dogmatica, in *Sist. pen.*, 2020, 5, 21 ss.; BLAIOTTA R., *Diritto penale e sicurezza del lavoro*, Torino, 2020, 305 ss.; VITARELLI T., *I reati in materia di sicurezza, dignità e correttezza del lavoro*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 507 ss.; MONGILLO V., *Il dovere di adeguata organizzazione della sicurezza tra responsabilità penale individuale e responsabilità da reato dell'ente: alla ricerca di una plausibile differenziazione*, in (a cura di) STILE A.M.-FIORELLA A.-MONGILLO V., *Infortuni sul lavoro e doveri di adeguata organizzazione: dalla responsabilità penale individuale alla «colpa» dell'ente*, Napoli, 2014, 19 ss.; VITARELLI T., *Infortuni sul lavoro e responsabilità degli enti: un difficile equilibrio normativo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 2, 695 ss.; D'ARCANGELO F., *La responsabilità da reato degli enti per gli infortuni sul lavoro*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2008, 2, 79 ss.

⁷² VITARELLI T., *I reati in materia di sicurezza, dignità e correttezza del lavoro*, cit., 510.

⁷³ Per un'analisi del tema si rinvia a: MONGILLO V., *Il dovere di adeguata organizzazione della sicurezza tra responsabilità penale individuale e responsabilità da reato dell'ente: alla ricerca di una plausibile differenziazione*, cit., (in particolare) 36-42.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

coordinate generali di un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire la commissione di *predicate crimes*, richiedono che lo stesso (tra l'altro): individui le aree nelle quali possano essere commessi reati e le modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a evitare il concretizzarsi di tale rischio; contenga protocolli volti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire; preveda obblighi di informazione nei confronti dell'Organismo di Vigilanza, deputato a vigilare sull'effettiva adozione e sull'efficace attuazione del modello organizzativo; introduca un sistema disciplinare che consenta di sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.⁷⁴

D'altro canto, alla luce di quanto previsto dall'art. 30 T.U.S.L. – il quale contiene prescrizioni speciali aventi natura integrativa, e non derogatoria, di quelle generali⁷⁵ – in tanto il modello di organizzazione, gestione e controllo, di cui al d.lgs. n. 231/2001 può ritenersi caratterizzato da efficacia esimente della responsabilità amministrativa dell'ente in quanto sia adottato ed efficacemente attuato «assicurando un sistema aziendale per l'adempimento di tutti gli obblighi giuridici relativi: a) al rispetto degli *standard* tecnico-strutturali di legge relativi a attrezzature, impianti, luoghi di lavoro, agenti chimici, fisici e biologici; b) alle attività di valutazione dei rischi e di predisposizione delle misure di prevenzione e protezione conseguenti; c) alle attività di natura organizzativa, quali emergenze, primo soccorso, gestione degli

⁷⁴ BLAIOTTA R., *Diritto penale e sicurezza del lavoro*, cit., 326.

⁷⁵ MONGILLO V., *Il dovere di adeguata organizzazione della sicurezza tra responsabilità penale individuale e responsabilità da reato dell'ente: alla ricerca di una plausibile differenziazione*, cit., 42. Di «una guida, seppur semplificata, per la costruzione di un modello idoneo» parla GULLO A., *I modelli organizzativi*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 262.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

appalti, riunioni periodiche di sicurezza, consultazioni dei rappresentanti dei lavoratori per la sicurezza; d) alle attività di sorveglianza sanitaria; e) alle attività di informazione e formazione dei lavoratori; f) alle attività di vigilanza con riferimento al rispetto delle procedure e delle istruzioni di lavoro in sicurezza da parte dei lavoratori; g) alla acquisizione di documentazioni e certificazioni obbligatorie di legge; h) alle periodiche verifiche dell'applicazione e dell'efficacia delle procedure adottate»⁷⁶.

Ancora, secondo l'art. 30 T.U.S.L., il modello di organizzazione, gestione e controllo di cui al d.lgs. n. 231/2001 deve prevedere idonei sistemi di registrazione dell'avvenuta effettuazione delle summenzionate attività, nonché – sulla base della natura e delle dimensioni dell'organizzazione, come anche del tipo di attività svolta – «un'articolazione di funzioni che assicuri le competenze tecniche e i poteri necessari per la verifica, la valutazione, la gestione e il controllo del rischio, nonché un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello»⁷⁷.

L'art. 30 T.U.S.L. esplicita, altresì, la necessità che il modello organizzativo di cui al d.lgs. n. 231/2001 preveda un idoneo sistema di controllo sulla relativa attuazione e sul mantenimento nel tempo delle condizioni di idoneità delle misure adottate, precisando, poi, che il «riesame e l'eventuale modifica del modello organizzativo devono essere adottati, quando siano scoperte violazioni significative delle norme relative alla prevenzione degli infortuni e all'igiene sul lavoro ovvero in occasione di mutamenti nell'organizzazione e nell'attività in relazione al progresso scientifico e tecnologico»⁷⁸.

Date queste brevi considerazioni inerenti al modello di cui agli

⁷⁶ Art. 30, comma 1, T.U.S.L.

⁷⁷ Art. 30, comma 3, T.U.S.L.

⁷⁸ Art. 30, comma 4, T.U.S.L.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

artt. 6 e 7, d.lgs. n. 231/2001 e al modello disciplinato dall'art. 30 T.U.S.L., occorre ora soffermarsi specificamente sulla questione di nostro interesse, ossia sul rapporto tra il modello di prevenzione del rischio reato e il sistema di prevenzione degli infortuni e delle malattie professionali delineato dal d.lgs. n. 81/2008.

Ebbene, il modello 231 di prevenzione del rischio reato e il sistema di prevenzione degli infortuni e delle malattie professionali delineato dal d.lgs. n. 81/2008 costituiscono strumenti caratterizzati, al contempo, da analogie e differenze.

Tra gli elementi più significativi che accumulano il modello 231 e il sistema di prevenzione degli infortuni sul lavoro vi è, in primo luogo, il fine ultimo perseguito, mirando entrambi, infine, ad «assicurare l'incolumità fisica e la salute dei lavoratori, prevenendo eventi pregiudizievoli»⁷⁹.

Indugiando ancora sul piano delle analogie, preme poi rilevare che l'elaborazione dell'uno e dell'altro strumento avviene sulla base del diagramma circolare PDCA, meglio noto come “ciclo di *Deming*” (dal nome del suo ideatore, William Edwards Deming). Trattasi di un metodo di governo sistemico dei rischi basato su di un insieme di passaggi (ossia: “*Plan – Do – Check – Act*”) che seguono uno specifico ordine logico. In particolare, al *risk assessment* (ossia all'iniziale individuazione e valutazione dei rischi) segue il *risk management* (articolato in diversi *sub*-processi⁸⁰), nonché il monitoraggio costante del

⁷⁹ MONGILLO V., *Il dovere di adeguata organizzazione della sicurezza tra responsabilità penale individuale e responsabilità da reato dell'ente: alla ricerca di una plausibile differenziazione*, cit., 37.

⁸⁰ Tra questi ultimi rientrano: «l'organizzazione della struttura e delle competenze; selezione del personale, ripartizione dei ruoli e delle responsabilità, formazione/informazione, dotazioni finanziarie; la pianificazione degli interventi preventivi; la determinazione delle concrete misure di prevenzione: tecniche, procedurali e organizzative; l'effettiva attuazione delle misure preventive

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

sistema di governo del rischio e il suo aggiornamento periodico.

Quanto alle più rilevanti differenze tra il sistema di prevenzione del rischio in ambito lavorativo e il modello di cui al d.lgs. n. 231/2001, preme rilevare che, se è vero che i due strumenti mirano a realizzare un medesimo fine ultimo (essendo entrambi volti, come rilevato, ad assicurare l'incolumità fisica e la salute dei lavoratori), è altrettanto innegabile che essi perseguono, però, al contempo, due fini, diretti e immediati, ben diversi⁸¹: mentre il sistema di prevenzione del rischio in ambito lavorativo incide (per prevenirne il concretizzarsi) direttamente sul rischio infortunistico proprio del processo produttivo, le prescrizioni del modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato (come specificate *ex art. 30 T.U.S.L.*) hanno ad oggetto un rischio insistente su un piano diverso e più specifico, ovverosia quello della commissione, da parte di soggetti apicali o sottoposti, dei reati di omicidio colposo o lesioni colpose con violazione delle norme in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro. Pertanto, è certamente condivisibile la tesi secondo la quale le procedure di cui all'art. 30 T.U.S.L. «trovano la loro condensazione nel fondamentale atto di autonormazione costituito dalla valutazione del rischio secondo la traccia segnata dagli artt. 28 e 29. Può dunque affermarsi che la valutazione del rischio prevista dal T.U. è [...] strumento al servizio della sfera organizzativa dell'ente ed è, quantomeno virtualmente, parte del relativo modello»⁸².

individuate» (MONGILLO V., *Il dovere di adeguata organizzazione della sicurezza tra responsabilità penale individuale e responsabilità da reato dell'ente: alla ricerca di una plausibile differenziazione*, cit., 36).

⁸¹ CASTRONUOVO D., *La responsabilità degli enti collettivi per omicidio e lesioni alla luce del d.lgs. n. 81 del 2008*, in (a cura di) BASENGHI F.-GOLZIO L.E.-ZINI A., *La prevenzione dei rischi e la tutela della salute in azienda. Il testo unico e il decreto correttivo 106/2009*, Milano, 2008, 181.

⁸² BLAIOTTA R., *Sicurezza del lavoro e responsabilità dell'ente. Alla ricerca di una dogmatica*, cit., 44. Sul rapporto tra S.P.R.L. e modello 231 si vedano anche le diverse considerazioni di: ALDROVANDI P., *Responsabilità amministrativa degli enti per i*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Tutto ciò premesso, occorre ora abbandonare il piano del diritto penale del lavoro in favore di quello del diritto penale tributario, chiarendo il motivo per cui si è ritenuto necessario esaminare il rapporto tra il sistema di prevenzione del rischio antinfortunistico in ambito lavorativo e il modello di cui al d.lgs. n. 231/2001 (come integrato *ex art.* 30 T.U.S.L.).

Ebbene, l'opportunità della precedente trattazione è dovuta al fatto che, a nostro parere, è proprio al rapporto tra S.P.R.L. e modello di organizzazione, gestione e controllo di cui al d. lgs. n. 231/2001 che è necessario guardare, al fine di comprendere quale relazione intercorra tra il *Tax Control Framework* e il modello di cui al d. lgs. n. 231/2001.

Ci pare, infatti, che il *Tax Control Framework* assolva, in ambito fiscale, il medesimo ruolo affidato, nel diritto penale del lavoro, al sistema di prevenzione del rischio antinfortunistico.

Analogamente a quest'ultimo, e a differenza del modello di cui al d.lgs. n. 231/2001, esso non mira, infatti, alla prevenzione di specifici *predicate crimes* (e, nel caso di specie, dei reati tributari di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001), ma, *ex ante*, alla prevenzione di un rischio più ampio, qual è quello fiscale, ossia, come rilevato, il «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario»⁸³.

delitti in violazione di norme antinfortunistiche, in *ISL*, 2007, 10, 574; GIUNTA F., *I modelli di organizzazione e gestione nel settore antinfortunistico*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2013, 4, 15; GUERRINI R., *Le modifiche al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231*, in GIUNTA F.-MICHELETTI D., *Il nuovo diritto penale della sicurezza nei luoghi di lavoro*, Milano, 2010, 158; MONGILLO V., *Il dovere di adeguata organizzazione della sicurezza tra responsabilità penale individuale e responsabilità da reato dell'ente: alla ricerca di una plausibile differenziazione*, cit., 41.

⁸³ Art. 3, comma 1, d.lgs. n. 128/2015. Sul punto in CONFINDUSTRIA, *Linee guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231* (giugno 2021), in

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ancora, analogamente al sistema di prevenzione del rischio antinfortunistico, il *Tax Control Framework* è incentrato su di un procedimento riconducibile al ciclo di *Deming*: anche il *Tax Control Framework* – non a caso definito dall'art. 4, d.lgs. n. 128/2015 «sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale» – consta delle seguenti fasi: *risk assessment*, *risk management*, monitoraggio e aggiornamento periodico. Invero, come evidenziato in precedenza, l'ente che intenda essere ammesso alla *cooperative compliance* è tenuto non solo a predisporre e ad aggiornare periodicamente una mappa dei rischi fiscali (ordinari o straordinari) connessi alla propria attività, ma anche ad assicurare l'implementazione e la diffusione, a tutti i livelli aziendali, di misure idonee a contenere i predetti rischi, nonché a monitorare l'adeguatezza e l'effettività dei controlli e, infine, a provvedere alle correzioni che si rivelino eventualmente necessarie.

Rebus sic stantibus, ci pare che, per effetto della sostanziale sovrapposibilità (seppur in presenza di differenze legate al diverso ambito di riferimento) tra il sistema di prevenzione dei rischi infortunistici in ambito lavorativo e il *Tax Control Framework*, guardando al rapporto tra quest'ultimo e il modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato di cui al d.lgs. n. 231/2001, sia

https://www.confindustria.it/wcm/connect/68e8ada9-cbfa-4cad-97db-82ba3cc3e963/Position+Paper_linee+guida+modelli+organizzazione_giugno2021_Confindustria.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ROOTWORKSPACE-68e8ada9-cbfa-4cad-97db-82ba3cc3e963-nFyjPuZ, 44, si precisa che «l'inserimento nei modelli organizzativi e gestionali delle procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale previste dall'art. 4 del citato d.lgs. n. 128/2015 non può considerarsi sufficiente per l'esonero dalla responsabilità da reato dell'ente. Infatti, in primo luogo, il perimetro di riferimento della *cooperative compliance* è diverso e più ampio rispetto a quello della responsabilità ex D. lgs. n. 231/2001: violazione di norme di natura tributaria o di principi o finalità dell'ordinamento tributario nel suo complesso il primo, soltanto i reati in materia di imposte dirette e iva espressamente richiamati nell'art. 25-*quinquiesdecies*, il secondo [...]». In tema: BARAZZETTA P.-TERAZZI P., *Le nuove Linee Guida di Confindustria ex D.Lgs. n. 231/2001*, in *Amm. e Fin.*, 2021, 8-9, 40-41.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

possibile attribuire (anche) al *Tax Control Framework* natura di «strumento al servizio della sfera organizzativa dell'ente»⁸⁴, identificandolo, dunque, come un componente, quantomeno virtuale, del relativo modello.

Così individuate le analogie tra il sistema di prevenzione del rischio infortunistico in ambito lavorativo e il *Tax Control Framework* e, soprattutto, definito – di conseguenza – il rapporto tra quest'ultimo e il modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato di cui al d.lgs. n. 231/2001, occorre, a questo punto, chiedersi se e come l'implementazione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, giudicato efficace dall'Agenzia delle Entrate, possa assumere rilevanza sul piano della responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

2.2. L'implementazione del *Tax Control Framework* e la valutazione di idoneità del modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato

Come rilevato, i reati tributari hanno fatto ingresso nel d.lgs. n. 231/2001 gradualmente: dapprima, infatti, con il d.l. n. 124/2019, convertito, con modifiche, dalla l. n. 157/2019, sono divenuti *predicate crimes* della responsabilità degli enti i delitti di cui agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11, richiamati nel primo comma dell'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001; in un secondo momento, in sede di recepimento formale della direttiva PIF attraverso il d.lgs. n. 75/2020, la relativa categoria si è arricchita

⁸⁴ BLAIOTTA R., *Sicurezza del lavoro e responsabilità dell'ente. Alla ricerca di una dogmatica*, cit., 44.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dei delitti di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater*, di cui al comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 (purché commessi «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro»).

Ad onor del vero, già prima dell'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* nel d.lgs. n. 231/2001, nella predisposizione e nell'aggiornamento dei propri modelli di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato, gli enti non potevano comunque trascurare il rischio di commissione di reati tributari: questi ultimi assumevano, infatti, rilevanza (seppur indirettamente) anche sul piano della responsabilità degli enti *ex* d.lgs. n. 231/2001, in quanto reati presupposto o reati fine di *predicate crimes* ovvero in quanto reati con questi concorrenti o, ancora, ai fini del recupero, da parte dello Stato, delle imposte sottratte a tassazione dai relativi apicali.⁸⁵

Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alla responsabilità degli enti *ex* art. 25-*octies*, d.lgs. n. 231/2001 dipendente dal delitto di autoriciclaggio. Ebbene, alla luce della stretta connessione sussistente tra i delitti tributari e il delitto di autoriciclaggio, è evidente che, già prima dell'introduzione dei reati tributari tra i *predicate crimes* suscettibili di determinare una responsabilità degli enti *ex* d.lgs. n. 231/2001, onde evitare un rimprovero, *sub specie* di colpa di organizzazione, in relazione all'illecito di cui all'art. 25-*octies* del summenzionato decreto, gli enti fossero, di fatto, tenuti ad implementare un sistema idoneo a prevenire anche la commissione dei reati tributari, in quanto suscettibili di generare proventi autoriciclabili.⁸⁶

⁸⁵ Si rinvia a Cap. I, § 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4.

⁸⁶ PANSARELLA M.-PETRILLO F., *L'impatto del nuovo reato di autoriciclaggio sul modello organizzativo 231*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 3, 24 ss.; MONTERISI

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

È evidente che, per effetto dell'introduzione dei reati tributari tra i reati presupposto della responsabilità degli enti, quello che prima era un onere "implicito" si è, infine, cristallizza, assumendo forma normativa: infatti, gli enti divengono – non più solo *de facto*, ma *de iure* – soggetti gravati dell'onere di introdurre nei propri modelli di organizzazione, gestione e controllo specifici presidi inerenti al rischio di commissione dei reati previsti dall'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 da parte di soggetti qualificati, nel loro interesse o a loro vantaggio. Invero, specifica attenzione dovrebbe essere riservata (tra l'altro) alla formazione e all'informazione dei lavoratori, nonchè alle procedure di controllo, ai flussi informativi verso l'Organismo di vigilanza e alle sanzioni disciplinari.⁸⁷

Autorevole dottrina, dopo aver premesso che «l'adozione e l'efficace attuazione di un modello organizzativo che sia idoneo a prevenire i reati tributari implicano, oltre al rispetto dei requisiti generali *ex artt.* 6 e 7 del d.lg. n. 231/2001, una serie di accorgimenti e previsioni mirati al presidio delle figure criminose elencate nell'art. 25-*quinqüesdecies*», evidenzia la problematicità dello scenario che sono chiamati a fronteggiare i professionisti impegnati nella redazione dei modelli organizzativi, precisando, però, che, «nell'adempiere a tale compito non si parte da zero, potendo avvalersi di un duplice punto di partenza»⁸⁸, ossia

M.-TOMEI D., *Impatti «231» dei reati tributari tra modifiche normative e gestione del rischio fiscale*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, 1, 67 ss.

⁸⁷ In tema: 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 *Sist. pen.*, 2020, 7, 161 ss.

⁸⁸ BELLACOSA M., *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 142.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'esperienza ormai consolidata in merito, da un lato, ai presidi inerenti agli altri reati tassativamente previsti dagli artt. 24 ss., d.lgs. n. 231/2001 e, dall'altro lato, al *Tax Control Framework*.

Quanto al primo “punto di partenza”, preme rilevare che, se, prima del 2019, l'implementazione di presidi volti a prevenire la commissione di reati tributari era funzionale ad assicurare una positiva valutazione circa l'idoneità del modello 231 a contenere il rischio della commissione di reati diversi da questi ultimi (come, ad esempio, quello, prima menzionato, di autoriciclaggio), oggi, a seguito dell'introduzione dei reati tributari tra i *predicate crimes* della responsabilità degli enti, ci pare che, *a contrario*, i presidi già posti in essere per prevenire reati diversi da quelli tributari possano assumere un ruolo-chiave ai fini dell'aggiornamento del modello 231 in modo da renderlo idoneo ad escludere una responsabilità dell'ente *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001. Infatti, sono «estensibili al contesto preventivo dei delitti tributari le procedure già tradizionalmente previste per altre figure criminose annoverate tra i reati presupposto della responsabilità degli enti *ex d.lgs. 231*, come le *policies* volte ad impedire la realizzazione di provviste extracontabili, finalizzate alla prevenzione di reati quali la corruzione o le false comunicazioni sociali. In particolare, per quei delitti tributari che sono strettamente connessi alla tenuta delle scritture contabili – come dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 74/2000), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. 74/2000) ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000) – possono valere presidi analoghi a quelli in uso per la prevenzione del reato di false

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

comunicazioni sociali»⁸⁹.

Come anticipato, il secondo “punto di partenza” del complesso (e necessario) procedimento di revisione, da parte degli enti, dei propri modelli di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato, a seguito dell'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* nel d.lgs. n. 231/2001, è costituito dal *Tax Control Framework*, ossia da quell'efficace «sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno»⁹⁰ del quale deve essere dotato il contribuente che intenda aderire al regime di adempimento collaborativo previsto dagli artt. 3 ss., d.lgs. n. 128/2015.

Invero, mentre è indubbio, per le ragioni che saranno esposte nel prosieguo della trattazione, che il *Tax Control Framework* costituisca il punto di partenza dell'adeguamento del modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato alla recente introduzione dei reati tributari tra i *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231/2001, non pare che esso ne rappresenti, al contempo, il punto di arrivo, ossia che l'implementazione di un *Tax Control Framework* in seno all'ente possa, di per sé sola, escluderne la colpa di organizzazione in relazione alle ipotesi di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Alla base di tale assunto si pongono le differenze tra *Tax Control Framework*, da un lato, e modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato, dall'altro. In particolare, a venire in rilievo sono soprattutto due specifici profili, inerenti, l'uno, alla vigilanza sulla corretta ed efficace attuazione del *Tax*

⁸⁹ BELLACOSA M., *L'inserimento dei reati tributari nel “sistema 231”: dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, cit., 143-144.

⁹⁰ Art. 4, comma 1, d.lgs. n. 128/2015.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Control Framework e del modello 231 e, l'altro (il quale assume rilevanza in relazione alle ipotesi di violazione del *Tax Control Framework* e del modello 231), alla previsione – o meno – sia di strumenti idonei a favorire il *whistleblowing* sia di un idoneo sistema sanzionatorio-disciplinare⁹¹.

Consideriamo, in primo luogo, la questione della vigilanza sulla corretta ed efficace attuazione del modello 231 e del *Tax Control Framework*.

Alla luce dell'art. 6, comma 1, lett. b) e d), d.lgs. n. 231/2001, la responsabilità dell'ente dovrebbe ritenersi esclusa ogniqualvolta lo stesso provi (*recte*: allegghi documentazione attestante⁹²), tra l'altro, che «il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo [...] dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo», ossia al cosiddetto «Organismo di vigilanza»⁹³ e che «non vi è stata omessa o

⁹¹ CONFINDUSTRIA, *Linee guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231* (giugno 2021), cit., 44, si precisa che «l'inserimento nei modelli organizzativi e gestionali delle procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale previste dall'art. 4 del citato d.lgs. n. 128/2015 non può considerarsi sufficiente per l'esonerazione dalla responsabilità da reato dell'ente [...] per l'esonerazione dalla responsabilità 231, come noto, sono necessari (i) una sistematica, più ampia ed articolata attività di prevenzione del rischio reato, (ii) la previsione e l'efficace attuazione di flussi informativi verso l'organismo di vigilanza, (iii) un meccanismo di *whistleblowing* e (iv) un sistema disciplinare, nonché (v) l'attività propulsiva, consultiva e di controllo di un organismo di vigilanza esterno».

⁹² Sulla necessità di interpretare l'onere della prova di cui alla *littera legis* dell'art. 6, d.lgs. n. 231/2001 come onere di allegazione: Cass. pen., Sez. V, 18 febbraio 2010 (dep. 16 luglio 2010), n. 27735, cit., nonché Cass. pen., Sez. un., 24 aprile 2014 (dep. 18 settembre 2014), n. 38343, cit.

⁹³ Le riflessioni dottrinarie inerenti all'Organismo di Vigilanza sono numerose. Tra di esse, si ricordano, in particolare, quelle di: ABRIANI N.-GIUNTA F., *L'Organismo di Vigilanza previsto dal d.lgs. 231/2001. Compiti e funzioni*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2012, 3, 191 ss.; ALESSANDRI A., *La vocazione penalistica dell'ODV e il suo rapporto con il modello organizzativo*, in (a cura di) BIANCHINI M.-DI NOIA C., *I controlli societari. Molte regole, nessun sistema*, Milano 2010, 106 ss.; DI FIORINO E.-SANTORIELLO C., *L'Organismo di Vigilanza nel sistema 231*, Pisa, 2021; MONGILLO V., *L'Organismo di Vigilanza nel sistema della responsabilità da reato dell'ente: paradigmi di controllo, tendenze evolutive e implicazioni penalistiche*, in *Resp. amm.*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

insufficiente vigilanza da parte dell'organismo».

Sebbene, come rilevato da autorevole dottrina, la disciplina normativa dell'Organismo di Vigilanza sia caratterizzata da notevole laconicità⁹⁴, tuttavia, prendendo le mosse dall'art. 6, d.lgs. n. 231/2001 e intraprendendo un percorso che va dalla funzione alla struttura, è, comunque, possibile affermare che l'Organismo di Vigilanza debba «necessariamente atteggiarsi, per ragioni di effettività, come un'istituzione autonoma e imparziale rispetto agli altri organi societari, munita di un ampio corredo di poteri di ispezione e di sorveglianza»⁹⁵.

Nessuna previsione analoga a quella evincibile dall'art. 6, d.lgs. n. 231/2001 è ravvisabile nella disciplina inerente all'adempimento collaborativo, la quale pare, anzi, attribuire il compito di monitorare effettività ed efficacia del *Tax Control Framework* non già a un organismo dotato dell'indipendenza e dell'autonomia proprie dell'Organismo di Vigilanza, bensì al *management*. Infatti, secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 2, d.lgs. n. 128/2015, il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale deve prevedere, «con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari,

soc. ed enti, 2015, 4, 83 ss.; PISANI N., *I requisiti di autonomia ed indipendenza dell'organismo di vigilanza istituito ai sensi del d.lgs. 231/2001*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2008, 1, 155 ss.

⁹⁴ GULLO A., *I modelli organizzativi*, cit., 275. Sul punto PIERGALLINI C., *I modelli organizzativi*, cit., 168 rileva che «Il legislatore del 2001 non ha ritenuto di introdurre una disciplina troppo dettagliata sulla configurazione strutturale dell'organo, anche al fine di consentire che esso possa essere modulato rispetto al grado di complessità aziendale, lasciando la più ampia libertà agli operatori del settore. La scelta di una disciplina scarna non ha mancato di sollevare, però, una serie di questioni di carattere interpretativo ed applicativo (alcune delle quali ormai sopite ed altre tuttora vive). La ricostruzione della struttura dell'organo, stante la laconicità della norma, va, perciò, effettuata alla stregua delle funzioni che gli sono state assegnate».

⁹⁵ PIERGALLINI C., *I modelli organizzativi*, cit., 168.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate».

Prendendo in esame, in secondo luogo, il fondamentale tema del *whistleblowing*⁹⁶, preme rilevare che, alla luce dei commi 2-bis, 2-ter e 2-quater dell'art. 6, d.lgs. n. 231/2001, i modelli di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato devono prevedere canali che, garantendo la riservatezza sull'identità dell'interessato, consentano tanto agli apicali quanto ai subordinati di presentare, a tutela dell'integrità dell'ente, anche con modalità informatiche, «segnalazioni circostanziate di condotte illecite, rilevanti ai sensi del presente decreto e fondate su elementi di fatto precisi e concordanti, o di violazioni del modello di organizzazione e gestione dell'ente, di cui siano venuti a conoscenza in ragione delle funzioni svolte». Qualsiasi atto discriminatorio, anche indiretto, nei confronti del segnalante può essere denunciato «all'Ispettorato nazionale del lavoro, per i provvedimenti di propria competenza, oltre che dal segnalante, anche dall'organizzazione sindacale indicata dal medesimo». Gli atti ritorsivi nei confronti del segnalante devono essere, inoltre, oggetto di specifica sanzione disciplinare. In particolare, qualunque misura ritorsiva o discriminatoria nei confronti del segnalante – ivi compreso l'eventuale licenziamento ritorsivo o discriminatorio dello stesso o il suo demansionamento – è nulla⁹⁷. Infine, il sistema disciplinare deve

⁹⁶ In tema, *ex multis*: MARINO G., *Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 4, 1382-1383.

⁹⁷ Come specificato nel secondo periodo del comma 2-quater dell'art. 6, d.lgs. n. 231/2001, «È onere del datore di lavoro, in caso di controversie legate all'irrogazione di sanzioni disciplinari, o a demansionamenti, licenziamenti, trasferimenti, o sottoposizione del segnalante ad altra misura organizzativa avente effetti negativi, diretti o indiretti, sulle condizioni di lavoro, successivi alla presentazione della segnalazione, dimostrare che tali misure sono fondate su ragioni estranee alla segnalazione stessa».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

prevedere l'assoggettamento a sanzione di chi, con dolo o colpa grave, effettui segnalazioni prive di fondamento.

Anche in relazione alla tutela dei *whistleblowers*, nella disciplina inerente all'adempimento collaborativo mancano previsioni analoghe a quelle di cui all'art. 6, d.lgs. n. 231/2001, volte ad incentivare, assicurando all'interessato una piena tutela, la segnalazione di violazioni del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale perpetrate in seno all'ente.

Considerazioni analoghe trovano applicazione rispetto all'ultimo dei profili distintivi menzionati, ossia quello inerente al sistema disciplinare: mentre l'art. 6, comma 2, lett. e), d.lgs. n. 231/2001 impone la previsione, in seno al modello 231, di «un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello», la disciplina di cui al d.lgs. n. 128/2015 risulta carente sul punto, non essendo ivi rinvenibili previsioni finalizzate a sanzionare, in particolare, l'eventuale inosservanza del *Tax Control Framework*.

Sebbene, quanto a struttura, per le ragioni su indicate, la disciplina dell'adempimento collaborativo si trovi un passo indietro rispetto a quella della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato, sul piano dell'ampiezza della prevenzione, i ruoli sembrano invertirsi, determinando così un'ulteriore differenza tra i due strumenti: infatti, mentre il *Tax Control Framework* è destinato a prevenire il verificarsi del «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario»⁹⁸, ossia di un rischio fiscale comprensivo tanto del rischio di commissione di violazioni

⁹⁸ Art. 3, comma 1, d.lgs. n. 128/2015.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

tributarie amministrative quanto del rischio di violazioni tributarie aventi rilevanza penale, il modello di organizzazione, gestione e controllo di cui al d.lgs. n. 231/2001 mira a prevenire unicamente un rischio reato e, in particolare, ai fini di nostro interesse, il rischio della commissione di uno dei reati tributari previsti dall'art. 25-*quinqüiesdecies* del medesimo decreto.

Tutto ciò premesso in merito ai profili che distinguono il *Tax Control Framework* dal modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato di cui al d.lgs. n. 231/2001, è ora possibile soffermarsi sulle ragioni che sono alla base della tesi che (alla luce del quadro normativo vigente) – come anticipato – qui si vorrebbe sostenere, ossia quella dell'insufficienza della mera adozione del *Tax Control Framework*, quand'anche validato da parte dell'Agenzia delle Entrate mediante ammissione dell'ente al regime di adempimento collaborativo, a escludere, di per sé, la colpa di organizzazione dell'ente stesso rispetto all'illecito di cui all'art. 25-*quinqüiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 (assumendo, semmai, la stessa rilevanza ai soli fini della determinazione del trattamento sanzionatorio irrogabile all'ente).

Preliminarmente, occorre considerare quanto segue: ci pare che, su di un piano meramente astratto, la responsabilità *ex art. 25-*quinqüiesdecies**, d.lgs. n. 231/2001 degli enti ammessi al regime di adempimento collaborativo (e, dunque, in possesso di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ritenuto efficace dall'Agenzia delle Entrate) possa essere esclusa sulla base di due distinte argomentazioni, incidenti, l'una, sui presupposti oggettivi della responsabilità degli enti *ex d.lgs. n. 231/2001* e, l'altra, sui presupposti soggettivi della stessa: da un lato, si potrebbe ritenere che l'ammissione dell'ente al regime di adempimento collaborativo sia incompatibile con (e, dunque, escluda) la configurabilità, in capo agli

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

apicali dell'ente che – ad esempio, in relazione a “posizioni sospese”⁹⁹ – commettano fatti integranti l'elemento oggettivo dei reati tributari previsti dall'art. 25-*quinqiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001, del dolo tipico di tali reati (e che venga meno, di conseguenza, il presupposto oggettivo fondamentale della responsabilità dell'ente, ossia il *predicate crime*); dall'altro lato, si potrebbe sostenere che l'adozione di un *Tax Control Framework* validato dall'Agenzia delle Entrate basti, di per sé, ad escludere la colpa di organizzazione dell'ente.

Il primo percorso esegetico è, su di un piano meramente astratto, tutto sommato condivisibile: infatti, la scelta degli apicali di un ente di aderire al regime di *cooperative compliance* e di instaurare, dunque, un rapporto di collaborazione e reciproca fiducia con l'Agenzia delle Entrate sembra (sempre su di un piano meramente astratto) inconciliabile con il perseguimento, da parte degli stessi, di un fine di evasione. Non si vede, infatti, per quale ragione si dovrebbe aderire alla *cooperative compliance*, volta a prevenire il concretizzarsi del rischio fiscale attraverso un costante e leale dialogo tra contribuente e Fisco, ove si intenda, in realtà, violare la normativa penale tributaria.

Tuttavia, su di un piano concreto, tale tesi ci pare non convincente: muovendo dall'adagio evangelico *καὶ ἠγάπησαν οἱ ἄνθρωποι μᾶλλον τὸ σκότος ἢ τὸ φῶς*¹⁰⁰, non si può, infatti, escludere l'eventualità che gli apicali dell'ente ammesso alla *cooperative compliance*, in vigenza di tale regime, commettano i delitti tributari previsti dall'art. 25-*quinqiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, al fine di assicurare all'ente l'evasione delle imposte

⁹⁹ Cap. IV, § 1.2 (nota 1052).

¹⁰⁰ Letteralmente “E gli uomini preferirono le tenebre alla luce” (Giovanni, III, 19).

dovute.

Anzi, poiché, come precisato nella Circolare n. 1 del 2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, «in linea di principio, la volontà dei contribuenti di accedere a forme privilegiate di dialogo preventivo con l'Amministrazione finanziaria attraverso anche l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo rappresenta una chiara evidenza di minor rischio fiscale per i Reparti del Corpo, con la conseguenza che, nella prospettiva della selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, tali posizioni rivestono un interesse operativo minimo»¹⁰¹, e considerando, inoltre, che «l'eventuale avvio di attività ispettive nei confronti dei soggetti economici in argomento» è «da ritenersi conseguentemente ammissibile soltanto in caso di ricorrenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode»¹⁰², non pare che si possa escludere che, alla base dell'istanza di ammissione dell'ente al regime di adempimento collaborativo, vi sia la volontà degli apicali di sfruttare proprio il summenzionato interesse operativo minimo, riservato dalla Guardia di Finanza ai contribuenti in *cooperative compliance*, per commettere reati tributari.

L'impossibilità di dedurre dall'adesione al regime di *cooperative compliance* l'esclusione, *ipso facto*, della configurabilità, in capo agli apicali dell'ente, dell'elemento soggettivo dei reati tributari di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 (e, dunque, dei reati stessi) pare, del resto, trovare conferma nel provvedimento n. 101573/2017 dell'Agenzia delle Entrate, ove si precisa che le cause di esclusione del contribuente dal regime di adempimento collaborativo

¹⁰¹ COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, Circolare n. 1/2018, vol. I, 72.

¹⁰² Così ancora COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, cit., 72.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ricomprendono «la condanna, con sentenza passata in giudicato, di amministratori, dirigenti o firmatari delle dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime, per i reati di cui agli articoli 2, 3, 8 e 11 del decreto legislativo del 10 marzo 2000 n. 74, per fatti avvenuti in vigenza del regime di adempimento collaborativo»¹⁰³: ebbene, ci sembra che tale ipotesi di esclusione del contribuente dal regime di *cooperative compliance* presupponga, di fatto, la configurabilità del dolo tipico dei reati tributari (anche) in capo agli apicali dell'ente ammesso al regime di adempimento collaborativo, in quanto è evidente che non si possa pervenire a condanna per fatti tipizzati *ex lege* che non siano, però, accompagnati dal – parimenti necessario – elemento soggettivo tipico.

Infine, ulteriore conferma dell'impossibilità di escludere *ipso facto* – in relazione al fatto degli apicali di un ente ammesso al regime di adempimento collaborativo – la configurabilità dell'elemento soggettivo dei reati tributari elencati nell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 è ravvisabile nell'unica norma del d.lgs. n. 128/2015 attinente (seppur solo indirettamente) alla materia penale, ossia il quarto comma dell'art. 6 di tale decreto: dalla previsione, ivi contenuta, del dovere dell'Agenzia delle Entrate di trasmettere alla Procura le *notitiae criminis* che ritenga eventualmente ravvisabili nel comportamento dei contribuenti (*rectius*: degli apicali dell'ente) in vigenza dell'adempimento collaborativo «è possibile desumere con certezza che l'adozione del predetto regime non consenta, di per sé, alcuna forma liberatoria in punto di responsabilità per

¹⁰³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, *Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

reato tributario»¹⁰⁴.

Date queste premesse, sembra che, di regola, la responsabilità degli enti ammessi al regime di adempimento collaborativo non possa essere automaticamente esclusa adducendo l'impossibilità di configurare, in capo ai relativi apicali, l'elemento soggettivo tipico dei *predicate crimes* tributari e, di conseguenza, questi ultimi (quali presupposti oggettivi della responsabilità degli enti *ex art. 5, d.lgs. n. 231/2001*).

Tale regola trova però un'eccezione in relazione alle operazioni poste in essere dal contribuente aderendo alla soluzione interpretativa allo stesso fornita dall'Agenzia delle Entrate in sede di interpello accelerato tipico dell'adempimento collaborativo: è, infatti, evidente che, rispetto a tali operazioni, non si possa che «escludere la responsabilità per il reato tributario, per difetto di dolo di evasione, nonostante qualunque diverso avviso, *a posteriori*, dell'Autorità Giudiziaria»¹⁰⁵.

Prendiamo, ora, in esame il secondo percorso esegetico astrattamente idoneo a escludere la responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies, d.lgs. n. 231/2001*, incentrato sull'elemento soggettivo non già del reato tributario presupposto, bensì dell'illecito amministrativo da esso dipendente e volto, in particolare, a ricollegare all'adozione di un *Tax Control Framework* validato dall'Agenzia delle Entrate l'esclusione della colpa di organizzazione dell'ente.

Tale tesi ci pare (purtroppo) non condivisibile già solo su di un piano astratto. Infatti, come rilevato, tra *Tax Control Framework* e modello di organizzazione, gestione e controllo di cui al d.lgs. n.

¹⁰⁴ IMPERATO L., *L'adempimento collaborativo*, cit., 170.

¹⁰⁵ Così IMPERATO L., *L'adempimento collaborativo*, cit., 172, il quale evidenzia, al contrario, la problematicità della «valutazione del comportamento del contribuente nei casi in cui ritenga di non adeguarsi alla soluzione fornita con l'interpello».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

231/2001 intercorrono significative differenze e, pertanto, il primo non può in alcun modo considerarsi sostitutivo del secondo, ai fini dell'esclusione della responsabilità degli enti, costituendone, piuttosto (analogamente al sistema di prevenzione del rischio infortunistico, nell'ambito del diritto penale del lavoro) una mera componente¹⁰⁶: se è vero che, come evidenziato, l'ambito di applicazione del *Tax Control Framework* è assai più esteso di quello del modello 231, tuttavia, pare che non si possa in alcun modo superare la carenza strutturale che lo caratterizza e che si sostanzia, in particolare, nell'affidamento del controllo del rispetto delle relative previsioni al *management*, nella mancanza di una disciplina del *whistleblowing* e nell'omessa previsione di un sistema disciplinare al quale fare ricorso in caso di violazione delle previsioni del *Tax Control Framework*. Tali differenze strutturali ci paiono precludere l'esclusione automatica della colpa di organizzazione dell'ente ammesso al regime di *cooperative compliance* da parte del giudice che si trovi a giudicare in merito alla sussistenza dell'illecito di cui all'art. 25-*quinqüiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, essendo necessario accertare (tra l'altro) che, prima della commissione del *predicate crime* tributario, l'ente, oltre ad aver implementato un efficace *Tax Control Framework* (come attestato o, comunque, evincibile dalla sua stessa ammissione al regime di adempimento collaborativo), abbia anche, tra l'altro: affidato il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello e di curarne l'aggiornamento a un organismo dotati di autonomi poteri di iniziativa e controllo; introdotto nel modello un sistema

¹⁰⁶ BLAIOTTA R., *Sicurezza del lavoro e responsabilità dell'ente. Alla ricerca di una dogmatica*, cit., 44.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure ivi indicate; previste specifiche misure in tema di segnalazioni e tutela dei *whistleblowers*.

A conferma di tale assunto sembra porsi, del resto, quanto riportato nella Circolare n. 216816 del 2020 della Guardia di Finanza, nella quale l'individuazione delle differenze intercorrenti tra *Tax Control Framework* e modello 231 è seguita dalla seguente constatazione: «non pare esservi dubbio che, quantomeno con riguardo alle aree comuni ai due sistemi, il positivo giudizio espresso dall'Agenzia delle Entrate ai fini dell'ammissione all'adempimento collaborativo possa costituire un utile elemento di valutazione dell'efficacia esimente del modello previsto dal decreto legislativo n. 231/2001, da rimettere alle autonome determinazioni della competente autorità giudiziaria»¹⁰⁷.

Ebbene, in primo luogo, il fatto che l'adozione di un *Tax Control Framework* validato dall'Agenzia delle Entrate venga considerato «un utile elemento di valutazione dell'efficacia esimente del modello» previsto dal d.lgs. n. 231/2001 pare confermare che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia solo *uno* dei diversi elementi da prendere in considerazione in sede di valutazione di idoneità ed efficacia del modello, dovendo ad esso aggiungersi, tra l'altro, la previsione e il corretto operare di un Organismo di Vigilanza, la sussistenza di un sistema disciplinare attivabile in reazione ad eventuali violazioni del modello, nonché una specifica disciplina in tema di *whistleblowing*.

In secondo luogo, la puntualizzazione secondo la quale la valutazione dell'efficacia esimente del modello 231 dovrebbe essere

¹⁰⁷ COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti*, Circolare n. 216816/2020, 16.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

comunque rimessa «alle autonome determinazioni della competente autorità giudiziaria» non può che condurre a sostenere che, ove gli operanti della Guardia di Finanza ritengano sussistenti gli elementi oggettivi e soggettivi (oltre che del *predicate crime* tributario, anche) dell'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 – seppur nei confronti di un ente ammesso al regime dell'adempimento collaborativo e, dunque, dotato di un *Tax Control Framework* validato dall'Agenzia delle Entrate –, dovrebbero comunque dare comunicazione all'Autorità Giudiziaria, ex art. 347 c.p.p., della *notitia criminis* che ritengano eventualmente ravvisabile nel caso concreto, perché la stessa possa poi valutare (tra l'altro) la configurabilità di una colpa di organizzazione dell'ente (dovendo, a tal fine, prendere in esame, come rilevato in precedenza, non solo il *Tax Control Framework*, ma anche gli altri elementi di cui agli artt. 6 e 7, d.lgs. n. 231/2001).¹⁰⁸

Se, in ragione delle precedenti considerazioni, la mera adozione di un *Tax Control Framework*, per quanto validato dall'Agenzia delle Entrate, non pare idonea a escludere una colpa di organizzazione dell'ente, tuttavia, essa ben potrebbe assumere rilevanza ai fini della determinazione della sanzione infine irrogabile all'ente.

In particolare, ci sembra che l'adozione di un *Tax Control Framework*, giudicato efficace dall'Agenzia delle Entrate, incida, attenuandoli significativamente, sia sulla gravità del fatto sia,

¹⁰⁸ Si ricordi che, alla luce dell'art. 6, comma 4, d.lgs. n. 128/2015, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate è tenuta a comunicare alla Procura della Repubblica l'eventuale adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo e a fornire, ove necessario, qualsiasi informazione utile inerente al sistema adottato dal contribuente, avendo specifico riguardo al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

soprattutto, sul grado di responsabilità dell'ente: trattandosi di due degli elementi dei quali, alla luce dell'art. 11, d.lgs. n. 231/2001, il giudice deve tener conto ai fini della commisurazione della sanzione pecuniaria irrogabile all'ente, è evidente che l'adozione del *Tax Control Framework* comporti l'assoggettamento dell'ente ad una sanzione pecuniaria minore rispetto a quella della quale sarebbe stato destinatario in assenza di tale adempimento.

Invero, la rilevanza – anche se solo *quoad poenam* – del *Tax Control Framework* eventualmente adottato dall'ente chiamato a rispondere dell'illecito *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 non pare destinata a incontrare la medesima diffidenza che caratterizza la valutazione di idoneità del modello di organizzazione, gestione e controllo di cui al d.lgs. n. 231/2001 da parte del giudice.

Come noto, l'analisi della giurisprudenza sul punto restituisce (purtroppo) un quadro di complessivo scetticismo dei giudici nei confronti di forme di autonormazione degli enti, spiegabile facendo ricorso al cosiddetto “dilemma del prigioniero”¹⁰⁹: come evidenziato in dottrina, «è vero che Stato ed enti hanno astrattamente interesse a cooperare (lo Stato perché delega al privato un controllo difficile ed oneroso sulla legalità di impresa; il privato perché mira ad evitare il costo della sanzione e, prima ancora, dovrebbe tenere alla sua buona reputazione). Tuttavia [...] nell'impossibilità di sapere anticipatamente come si comporterà l'altro “concorrente”, nessuno dei due realizzerà la condotta che lo avrebbe portato a massimizzare il risultato (la legalità). E la causa [...] consiste nella reciproca sfiducia indotta dai *deficit*

¹⁰⁹ CENTONZE F., *Responsabilità da reato degli enti e agency problems. I limiti del d. lgs. n. 231 del 2001 e le prospettive di riforma*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 945 ss. Nella letteratura internazionale: POTOSKI M.-RAKASH A.P., *Voluntary Programs, Regulatory Compliance and the Regulation Dilemma*, in (a cura di) PARKER C.-NIELSEN V.L., *Explaining Compliance. Business Responses to Regulation*, Cheltenham, 2011, 247 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

informativi di *entrambe* le parti: il privato non è nelle condizioni di confidare in un'assoluzione, nonostante abbia adottato tutte le cautele necessarie dal suo punto di vista; lo Stato sospetta che l'ente, in ragione del contratto di agenzia in base al quale questo opera, disponga di un maggior numero di informazioni e che potrebbe non volerle condividere tutte»¹¹⁰.

Pare che le ragioni alla base della summenzionata sfiducia dello Stato (*recte*: del giudice) non possano (legittimamente) riprodursi in relazione allo strumento di autonormazione costituito dal *Tax Control Framework* adottato dall'ente ammesso al regime di adempimento collaborativo, nei confronti del quale si proceda per l'illecito *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001. Infatti, come rilevato in precedenza, in tanto un ente può essere ammesso al regime di adempimento collaborativo, e permanervi, in quanto sia dotato (tra l'altro) di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale giudicato efficace dall'Agenzia delle Entrate: ebbene, è evidente che, ogniqualvolta lo Stato, *sub specie* di Agenzia delle Entrate, ammettendo un ente al regime di adempimento collaborativo, riconosca l'efficacia del relativo *Tax Control Framework*, sarebbe inevitabilmente affetto da evidente irrazionalità un successivo atteggiamento di diffidenza verso lo stesso *Tax Control Framework* (il quale, peraltro, come precisato,

¹¹⁰ Così DI GIOVINE O., *Il criterio di imputazione soggettiva*, cit., 221, la quale precisa, inoltre, che «Più banalmente, le ragioni per cui il sistema sembra essersi inceppato, tutt'altro che misteriose, affondano in un *mix* di psicologia giudiziaria e teoria della colpa. Sotto il primo profilo (psicologia giudiziaria), da un lato milita la tendenza generalissima (e come tale non specificamente riferibile alla materia degli enti) ad appiattare l'accertamento di tale elemento soggettivo su schemi presuntivi, basandola di fatto sul *post hoc propter hoc*. Dall'altro lato e nella specie, tale tendenza è accentuata dalla natura auto-normata delle cautele: la circostanza che esse provengano dagli stessi soggetti che dovranno applicarle rischia di delegittimarle, facendole apparire aprioristicamente meno attendibili agli occhi dell'interprete».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rileverebbe solo ai fini dell'entità del trattamento sanzionatorio infine irrogabile all'ente) sempre da parte dello Stato, sebbene nella persona del giudice del caso concreto. A nostro parere, infatti, ove lo Stato-giudice si allontani dalle determinazioni dello Stato-fisco, finirebbe per essere vanificata quell'esigenza di certezza del diritto che è base, ed essenza stessa, del regime di adempimento collaborativo.

Dunque, se è vero che, per le ragioni anzidette, l'implementazione di un *Tax Control Framework* efficace non esclude, di per sé, la responsabilità dell'ente nel cui interesse o a cui vantaggio un soggetto qualificato commetta uno dei reati tributari di cui all'art. 25-*quinqüiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, è altrettanto vero che tale adempimento non è affetto da generale irrilevanza sul piano della responsabilità dell'ente, dovendo essere valutato positivamente dal giudice ai fini della determinazione (e, in particolare, della mitigazione) del trattamento sanzionatorio infine irrogabile all'ente stesso.

3. Il piano Colao: *spes ultima dea*?

È evidente che la (assai limitata) influenza che l'adesione al regime di *cooperative compliance* è in grado di esercitare sul piano della responsabilità degli enti dipendente da reato tributario – limitata all'entità della sanzione irrogabile – non è in grado di neutralizzare i dubbi connessi all'incoerenza della scelta legislativa di trascurare, per il resto, i riflessi “penali” (*recte*: inerenti alla responsabilità degli enti *ex* d.lgs. n. 231/2001¹¹¹) dell'adesione a tale regime. Pertanto, non può che essere salutata con favore la proposta, prevista nel già citato “Piano Colao”¹¹¹, di «introdurre la non applicabilità delle sanzioni

¹¹¹ COMITATO DI ESPERTI IN MATERIA ECONOMICA E SOCIALE, *Iniziativa per il rilancio “Italia 2020-2022”*. *Rapporto per il Presidente del Consiglio dei Ministri*, giugno 2020, in

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

amministrative e penali per le società (italiane ed estere identificate in Italia) che (i) siano in regime di *cooperative compliance* o (ii) implementino un modello di presidio del rischio fiscale (*Tax Control Framework*) o (iii) segnalino e documentino adeguatamente operazioni caratterizzate da un rischio di natura fiscale».

In particolare, le azioni previste dal Piano Colao percorrono due distinte direttrici: da un lato, si intende escludere l'applicazione delle sanzioni amministrative e penali nei confronti degli enti ammessi al regime di *cooperative compliance*; dall'altro lato, si propone di estendere l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative e penali alle ipotesi in cui il contribuente (non ammesso al regime di *cooperative compliance*) abbia segnalato e documentato adeguatamente le operazioni caratterizzate da un rischio di natura fiscale o, in alternativa, abbia predisposto un modello di presidio del rischio fiscale (*Tax Control Framework*) idoneo a rilevare, misurare, gestire e controllare il rischio fiscale¹¹².

Preme rilevare che, comunque, ove pure il legislatore, recependo le proposte di cui al piano Colao, riconosca all'adesione al regime di adempimento collaborativo rilevanza tale da escludere la responsabilità degli enti *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, la coltre di incertezza che avvolge gli effetti "penali" dell'adempimento collaborativo non

https://www.aodv231.it/images/img_editor/images/Iniziative%20per%20il%20rilancio%20Italia%202020-2022.pdf, 19.

¹¹² Il riferimento è agli enti non ammessi al regime di adempimento collaborativo, in ragione del mancato possesso (non già dell'elemento oggettivo richiesto *ex lege*, il quale assume qui, invece, rilevanza centrale, bensì) dei necessari requisiti soggettivi (oltre che, ovviamente, agli enti che, pur essendo in possesso di entrambi i requisiti, non abbiano presentato domanda di ammissione alla *cooperative compliance*).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

potrebbe dirsi del tutto dissolta.

In primo luogo, infatti, la (permanente) presenza di rigide soglie soggettive di accesso alla *cooperative compliance* si rivelerebbe alquanto problematica.

Sebbene l'accesso al regime sia stato gradualmente esteso¹¹³, in un Paese, qual è l'Italia, il cui tessuto economico è costituito per lo più da piccole e medie imprese, esso resta prerogativa di un numero assai limitato di enti: pertanto, la possibilità di beneficiare dell'esclusione della responsabilità finirebbe per essere garantita solo alle grandi imprese, sulla base, dunque, di meccanismi fondati su dimensioni e ricchezza del contribuente, e non già su profili di merito.

Vero è che, in astratto, le piccole e medie imprese potrebbero comunque porsi al riparo dalle sanzioni di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001, dotandosi di un *Tax Control Framework*. Trattasi, tuttavia, di soluzione destinata ad incontrare, a nostro parere, nella prassi, due ostacoli. In primo luogo, l'impossibilità di accedere al regime di *cooperative compliance* non incentiverebbe le imprese a dotarsi di un *Tax Control Framework* (o, quantomeno, di un *Tax Control Framework* effettivamente in grado di prevenire il rischio fiscale) e, soprattutto, a sostenere i relativi costi: infatti, per quanto "attraente", la prospettiva di evitare le sanzioni di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 sarebbe comunque legata al verificarsi dell'ipotesi "patologica" e, di fatto, remota dell'avvio di un procedimento penale a carico dell'ente, nulla assicurando a

¹¹³ Si pensi, ad esempio, al già menzionato D.M. 30 marzo 2020, con il quale l'accesso al regime di adempimento collaborativo è stato esteso, per gli anni 2020 e 2021, ai contribuenti che abbiano un volume di affari o di ricavi non inferiore (non più a dieci, bensì) a cinque miliardi di euro, nonché al D.M. 31 gennaio 2022, con il quale l'accesso al regime di adempimento collaborativo è stato esteso, per gli anni 2022, 2023 e 2024, ai contribuenti che abbiano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

quest'ultimo in termini di benefici immediati e certi (non potendo esso, appunto, beneficiare dei vantaggi connessi al regime della *cooperative compliance*). In secondo luogo, ci pare che, sebbene il Piano Colao preveda l'estensione dello scudo penale (o, meglio, dello "scudo 231") anche ai contribuenti non aderenti al regime di *cooperative compliance*, ma dotati di un efficace sistema di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per questi ultimi la possibilità di andare esenti da responsabilità finirebbe per essere sostanzialmente rimessa alla discrezionalità del giudice del caso concreto e relegata, di conseguenza, in un limbo di profonda incertezza.¹¹⁴

Le criticità su descritte sono, come rilevato, strettamente connesse alla permanente presenza di elevate soglie soggettive di accesso al regime di *cooperative compliance*.

D'altro canto, *rebus sic stantibus*, e, in particolare, in assenza di corposi stanziamenti (volti, in particolare, ad assicurare l'assunzione di un ingente numero di funzionari dell'Agenzia delle Entrate), ci pare che l'ulteriore riduzione delle soglie soggettive di ingresso al regime, pure oggetto di proposta nel piano Colao¹¹⁵ – e, *a fortiori*, la relativa eliminazione, con conseguente estensione dello stesso a tutti i contribuenti – costituisca una soluzione astrattamente ineccepibile, ma

¹¹⁴ Queste ultime considerazioni valgono, *a fortiori*, per l'ipotesi di esclusione delle sanzioni amministrative e penali di cui alla già citata lett. iii) della sezione del piano Colao inerente all'incentivo all'adozione di sistemi di *tax control framework*, ossia quella di contribuenti che si limitino a segnalare e documentare adeguatamente operazioni caratterizzate da un rischio di natura fiscale.

¹¹⁵ L'ultima azione del Piano Colao inerente all'incentivo all'adozione di sistemi di *Tax Control Framework* è, infatti, quella dell'«abbassamento delle soglie per accedere alla *cooperative compliance*» (COMITATO DI ESPERTI IN MATERIA ECONOMICA E SOCIALE, *Iniziativa per il rilancio "Italia 2020-2022"*. Rapporto per il Presidente del Consiglio dei Ministri, giugno 2020, in https://www.aodv231.it/images/img_editor/images/Iniziativa%20per%20il%20rilancio%20Italia%202020-2022.pdf, 19).

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

concretamente impraticabile: poiché, al «fine di favorire l'instaurazione di un effettivo e continuo dialogo tra contribuente e ufficio, quest'ultimo assegna al contribuente almeno due funzionari di riferimento»¹¹⁶, ci pare che, allo stato attuale, l'Agenzia delle Entrate non disponga di un numero di funzionari sufficiente ad assicurare a un gran numero di imprese quella (necessaria e) costante interazione tra Fisco e contribuente che è alla base dell'adempimento collaborativo, il quale comporta, invero, costi ingenti non solo in termini prettamente economici, ma anche (se non soprattutto) «in termini di gestione operativa»¹¹⁷.

¹¹⁶ Così AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, *Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*, ove, peraltro, si precisa che, d'altro canto, «Il contribuente indica uno o più referenti incaricati di gestire l'interazione con l'ufficio nel corso della procedura».

¹¹⁷ IMPERATO L., *L'adempimento collaborativo*, cit., 174.

Conclusioni

All'esito dell'analisi sin qui condotta ci pare possibile confermare la tesi che era alla base della presente ricerca: l'introduzione dei reati tributari tra i *predicate crimes* della responsabilità degli enti dovrebbe (*recte*: avrebbe dovuto) essere accompagnata da ulteriori interventi normativi specificamente volti a neutralizzare le molteplici criticità di sistema evidenziate nel corso della trattazione e strettamente connesse all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Vediamo allora di ripercorrere gli snodi del lavoro inerenti ai più interessanti profili problematici che caratterizzano lo *status quo* normativo in materia di responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reati tributari, al fine di tirare le fila della presente trattazione, formulando alcune osservazioni conclusive *de jure condendo*.

La ricerca sin qui condotta restituisce il seguente quadro: se è vero che l'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità degli enti dovrebbe essere salutata, in generale, con favore, in quanto, attraverso la stessa, il legislatore ha posto rimedio a una lacuna ormai ben difficilmente giustificabile (considerata la varietà dei *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231/2001 e, soprattutto, la distanza tra alcuni di essi e la realtà di impresa), è altrettanto vero che, per effetto di tale intervento normativo, sono emerse (e, per alcuni aspetti¹¹⁸, riemerse, ma in modo particolarmente evidente) rilevanti criticità

¹¹⁸ Si pensi alle questioni in materia di *ne bis in idem* o di autonomia della responsabilità degli enti, non strettamente connesse alla responsabilità degli enti dipendente da reati tributari.

di sistema, tutte, in fondo, riconducibili, più o meno direttamente, al tema della punibilità degli enti.

La prima questione problematica presa in esame nel corso dell'elaborato – riconducibile, appunto, seppur indirettamente, al tema della punibilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reati tributari – è strettamente connessa alla combinazione della disciplina in materia di trasparenza fiscale societaria con due dei criteri oggettivi di responsabilità degli enti previsti dall'art. 5 del d.lgs. n. 231/2001 e, nello specifico, con i criteri dell'interesse e del vantaggio.

Invero, come rilevato nel corso della trattazione, appare indubbio che un soggetto qualificato (con tutta probabilità un apicale, data la particolare struttura dei delitti tributari) di una società fiscalmente trasparente possa commettere i reati attualmente previsti dall'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 e che possa riscontrarsi, al ricorrere delle condizioni richieste *ex lege*, una colpa di organizzazione della società stessa (*sub specie* di omessa adozione o inefficace attuazione di un modello di organizzazione, gestione e controllo del rischio reato idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi). D'altra parte, sembra, invece, impossibile giungere alla medesima conclusione in relazione alla configurabilità dei criteri oggettivi costituiti da "interesse" e "vantaggio": riteniamo, infatti, che su questi ultimi la trasparenza fiscale societaria abbia un'incidenza tale da determinare, infine (in particolare, rispetto ai delitti di cui agli artt. 2, 3 e 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000¹¹⁹), l'esclusione della configurabilità di una responsabilità dell'ente. Infatti, per effetto della trasparenza fiscale societaria, del risparmio di spesa derivante da eventuali pratiche societarie evasive gli enti trasparenti beneficerebbero solo in un primo momento e apparentemente, riverberandosi esso, infine e in concreto,

¹¹⁹ Sulle ragioni di tale delimitazione: Cap. III, § 1.1.

sulle sole persone fisiche che siano socie degli enti in questione. *Rebus sic stantibus*, è evidente che gli enti trasparenti potrebbero essere considerati responsabili di un illecito *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 dipendente dai summenzionati reati solo trascurando gli effetti del regime di trasparenza fiscale societaria e aderendo a una *fictio iuris* particolarmente pericolosa, in quanto idonea a legittimare l'aggressione del patrimonio degli enti (pur non essendo questi ultimi reali beneficiari delle pratiche evasive) attraverso l'esecuzione di provvedimenti di sequestro e confisca, ogniqualvolta questi ultimi non possano essere efficacemente utilizzati nei confronti dei soci (reali beneficiari dell'evasione fiscale).

Poiché non è affatto improbabile che la giurisprudenza, chiamata a pronunciarsi in merito alla responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 di enti fiscalmente trasparenti, aderisca pienamente a siffatta *fictio iuris* (soprattutto in ragione dei summenzionati effetti positivi che la stessa produrrebbe sul piano di sequestro e confisca, consentendo di recuperare – seppur aggredendo, ingiustamente, soggetti che non se ne siano avvantaggiati – la ricchezza sottratta all'Erario per effetto di pratiche evasive intra-societarie), pare necessario che il legislatore intervenga su tale aspetto, (preferibilmente) integrando l'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 e, in particolare, introducendovi un comma nel quale si escluda espressamente la possibilità di configurare un interesse e un vantaggio *ex art. 5*, d.lgs. n. 231/2001 nei confronti di enti fiscalmente trasparenti e, di conseguenza, una responsabilità degli stessi per l'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

summenzionato decreto.

La seconda questione problematica esaminata nel corso della trattazione – parimenti riconducibile al tema della punibilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario – è direttamente ricollegabile al (risalente e perdurante) principio di autonomia della responsabilità degli enti, sancito dall'art. 8 del d.lgs. n. 231/2001, e, in particolare, all'ostacolo che tale principio, come costantemente interpretato dalla giurisprudenza di legittimità (ossia quale principio applicabile anche alle mere cause di non punibilità), pone all'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. n. 231/2001 nelle ipotesi di evasione fiscale societaria. Particolare attenzione è riservata, nella trattazione, alla pericolosità di un tale ostacolo: si evidenzia, infatti, che, poiché la causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000 risponde a una logica sia deflattiva sia, soprattutto, “premiale-riscossiva” (mirando la relativa previsione ad assicurare all'Erario il pronto recupero delle imposte evase) e poiché la riscossione delle imposte (anche ove avvenga *post delictum*) è condizione essenziale per la sopravvivenza dello Stato, l'operatività di tale causa di non punibilità non dovrebbe essere ostacolata, ma, anzi, massimamente incoraggiata in relazione alle evasioni più gravi e, dunque, dannose per l'Erario, quali sono quelle perpetrate a livello societario. Di qui la necessità di un intervento legislativo chiarificatore che estenda espressamente agli enti gli effetti delle cause di non punibilità applicabili in favore delle persone fisiche e, soprattutto, di quelle cause di non punibilità (come quella di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74/2000) fondate su di un meccanismo premiale che, nel caso concreto, entri in funzione grazie ad un intervento dell'ente¹²⁰; in alternativa a tale soluzione, ci pare che non si

¹²⁰ BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 220.

possa che confidare o nell'introduzione, da parte del legislatore, di una causa di improcedibilità dell'azione penale nei confronti degli enti, applicabile ove il reato presupposto risulti non punibile per effetto di condotte di carattere riparatorio (come quelle di cui all'art. 13, d.lgs. n. 231/2001) poste in essere dalle persone fisiche autrici dei reati presupposto¹²¹ oppure nella proposizione di una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui non è applicabile agli enti¹²².

La terza questione problematica esaminata nel corso della trattazione – inerente, come le precedenti, al tema della punibilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato tributario – è quella del rapporto tra il principio del *ne bis in idem* e la previsione sia di una responsabilità amministrativa tributaria sia di una responsabilità amministrativa dipendente da reato nei confronti degli enti nel cui interesse o vantaggio siano commessi (illeciti amministrativi tributari che integrino anche) i reati tributari tassativamente previsti dall'art. 25-*quiquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001. La problematicità di tale rapporto è dovuta a quella che è, a nostro parere, una vera e propria incompatibilità tra il summenzionato principio e la duplicazione procedimentale e sanzionatoria che caratterizza la responsabilità degli enti nel cui interesse o a cui vantaggio un soggetto qualificato commetta un illecito tributario che abbia anche rilevanza penale e che sia riconducibile a uno dei reati di cui all'art. 25-*quiquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Ebbene, poiché, alla luce delle argomentazioni spese nel

¹²¹ LUCEV R., *Struttura del reato tributario*, cit., 355.

¹²² BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 220.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

corso della trattazione¹²³, non pare che si possa negare la sussistenza tanto del requisito dell'*idem factum* quanto di quello dell'*eadem persona*, così come la natura sostanzialmente penale delle sanzioni di riferimento e la configurabilità di un *bis* procedimentale, sembra che non si possa che concludere nel senso che, per effetto dell'introduzione dei reati tributari tra i *predicate crimes* di cui al d.lgs. n. 231/2001, la normativa italiana in materia penal-tributaria si ponga in forte tensione con il principio del *ne bis in idem*, rendendo, pertanto, auspicabile un intervento legislativo sul punto.

A tal fine, premesso che, per le ragioni riportate nel corso della trattazione, i requisiti dell'*idem factum* e dell'*eadem persona* non paiono suscettibili di "neutralizzazione", il legislatore potrebbe optare per la sottrazione delle sanzioni amministrative tributarie o (/e) delle sanzioni amministrative di cui al d.lgs. n. 231/2001 alla *matière penale*, mitigandole. Tuttavia, tale opzione non pare pienamente convincente, in quanto, come evidenziato nel corso della trattazione, essa rischierebbe di rendere la previsione di tali sanzioni del tutto priva di efficacia deterrente.

Ci pare, allora, che il sentiero più agevolmente percorribile da parte del legislatore sia quello dell'eliminazione del *bis* procedimentale e che tale obiettivo debba essere realizzato attraverso l'introduzione di norme suscettibili di assicurare che tra procedimento amministrativo tributario e procedimento 231 sussista una stretta connessione sostanziale e temporale.¹²⁴

¹²³ Cap. III, § 1.3.

¹²⁴ Guardando alla connessione sostanziale tra i procedimenti e, in particolare, al piano del trattamento sanzionatorio, merita di essere qui richiamata la già menzionata tesi dottrinale favorevole alla prospettazione di una questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-terdecies T.U.F, nella parte in cui esso non può trovare applicazione rispetto alla responsabilità degli enti dipendente da reato tributario, in virtù «del fatto che il *ne bis in idem* è violato in maniera identica dai due sistemi dell'abuso di mercato

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La quarta questione problematica analizzata nel corso della trattazione – anch'essa infine riconducibile al tema della punibilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reati tributari – è quella della responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 di enti aderenti a un consolidato fiscale (nazionale o mondiale) ovvero a un gruppo IVA.

Rinviando alla precedente trattazione quanto alla puntuale descrizione delle caratteristiche dei due regimi tributari sopra citati¹²⁵, ci limitiamo in questa sede a richiamare i rispettivi profili di maggiore interesse.

Il consolidato fiscale (nazionale e mondiale) costituisce un regime di tassazione opzionale rilevante a fini IRES che non determina (a differenza del gruppo IVA) la formazione di un soggetto passivo tributario autonomo rispetto agli enti ad esso aderenti.

Per effetto dell'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale, le consolidate sono obbligate a comunicare alla consolidante il proprio imponibile e ad indicare (senza liquidare, però, alcuna imposta), in apposita dichiarazione, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate, il proprio reddito complessivo; la consolidante è, invece, tenuta sia a presentare la propria dichiarazione dei redditi sia a calcolare «il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti» e a liquidare «l'unica imposta dovuta o l'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo» (art. 118, comma 1, T.U.I.R.)¹²⁶.

Come il consolidato fiscale nazionale, il consolidato fiscale mondiale costituisce un regime facoltativo di tassazione; nello

e dei reati tributari» (BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 226).

¹²⁵ Cap. III, § 3 e § 5.

¹²⁶ Cass. pen., Sez. II, 18 ottobre 2016 (dep. 13 gennaio 2017), n. 1673, cit.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

specifico, esso consente di imputare in capo a un unico soggetto (ente consolidante) i redditi prodotti dalle società estere dallo stesso controllate. A differenza del consolidato fiscale nazionale, tale imputazione non avviene per l'intero, bensì proporzionalmente alla partecipazione detenuta dalla consolidante nelle società controllate estere; inoltre, l'opzione può essere efficacemente esercitata solo da parte di tutte le controllate non residenti, vigendo in tale ambito il principio “*all in, all out*” (e non trovando, invece, applicazione il principio del “*cherry picking*”, tipico del consolidato fiscale nazionale). Ancora, per effetto dell'adesione al consolidato fiscale mondiale, nessun obbligo dichiarativo è ravvisabile in capo alle consolidate estere.

Quanto al gruppo IVA, pare opportuno qui ricordare, in primo luogo, che, a differenza di quanto avviene nel consolidato fiscale (nazionale e mondiale), l'esercizio dell'opzione per il gruppo IVA comporta la creazione di un unico soggetto passivo d'imposta (il gruppo IVA, appunto) e, in secondo luogo, e di conseguenza, che sul soggetto che controlla, direttamente o indirettamente, gli altri partecipanti al gruppo (il cosiddetto “rappresentante” o “responsabile”) grava, tra l'altro, l'obbligo di presentare la dichiarazione IVA di gruppo, nonché di liquidare e versare la relativa imposta.

Così brevemente richiamati i profili di maggior interesse del consolidato fiscale (nazionale e mondiale) e del gruppo IVA, preme rilevare che la configurabilità di una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 degli enti aderenti a tali regimi è particolarmente problematica, richiedendo all'interprete (e, in particolare, al giudice) di mettere a sistema esperienze regolatorie aventi peculiarità difficilmente conciliabili, ossia: la normativa tributaria in materia di fiscalità dei gruppi; la disciplina (di matrice giurisprudenziale) della responsabilità degli enti nell'ambito dei gruppi

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di imprese; le norme incriminatrici di diversi delitti tributari (e, in particolare, di quelli in materia di dichiarazione). Trattasi, invero, di compito tutt'altro che agevole: rinviando alla precedente trattazione per l'analisi delle molteplici criticità connesse alla responsabilità degli enti facenti parte di un consolidato fiscale, nazionale o mondiale, ovvero di un gruppo IVA, ci si limita in questa sede a menzionare (a titolo meramente esemplificativo), da un lato, guardando al consolidato fiscale (nazionale), la difficoltà di comprendere quale dichiarazione, tra quella particolare di ciascuna consolidata e quella presentata dalla consolidante, possa essere considerata oggetto materiale delle fattispecie tributarie in materia dichiarativa – e, dunque, “tipica” – e, dall'altro lato, prendendo in esame il gruppo IVA, la problematicità della ripartizione della responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 tra gli enti che lo compongono, in virtù dell'autonomia soggettiva passiva che, come visto, lo caratterizza.

Ebbene, tutto ciò premesso, non si può che auspicare che, a seguito dell'introduzione dei reati tributari (e, in particolare, data la loro problematicità, delle relative fattispecie dichiarative) nel d.lgs. n. 231/2001, il legislatore intervenga prontamente al fine di coordinare le diverse discipline che vengono in considerazione in sede di valutazione della sussistenza di una responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001 in capo ad enti aderenti a un consolidato fiscale (nazionale o mondiale) o facenti parte di un gruppo IVA, neutralizzando le molteplici tensioni esegetiche connesse alle normative di riferimento e oggetto di esame nel corso della presente trattazione.

L'ultima questione problematica – relativa al tema della punibilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reati tributari – presa in esame nel corso della trattazione è quella della sostanziale irrilevanza dell'ammissione dell'ente al regime di

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

cooperative compliance di cui agli artt. 3 ss., d.lgs. n. 128/2015 – e, *ex ante*, dell'adozione, da parte dello stesso, di un *Tax Control Framework* approvato dall'Agenzia delle Entrate – ai fini dell'esclusione della colpa di organizzazione dell'ente stesso e, di conseguenza, della relativa responsabilità *ex art. 25-quinquiesdecies*, d.lgs. n. 231/2001.

Ebbene, se è certo che l'approvazione del *Tax Control Framework* da parte dell'Agenzia delle Entrate (come anche la conseguente ammissione dell'ente al regime di *cooperative compliance*) costituisca un importante elemento di valutazione dell'efficacia esimente del modello 231 da parte del giudice penale chiamato a pronunciarsi in merito alla responsabilità dell'ente per l'illecito di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001, è innegabile che, in ragione delle differenze intercorrenti tra *Tax Control Framework* e modello 231, il riconoscimento della summenzionata efficacia esimente non possa essere caratterizzato da automatismi, dovendo essere, invece, rimesso ad «autonome determinazioni della competente autorità giudiziaria»¹²⁷.

Rebus sic stantibus, non si può che auspicare che trovi presto concretizzazione sia la proposta, prevista dal già citato “piano Colao”¹²⁸, di escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative e penali nei confronti delle società ammesse al regime di *cooperative compliance* (come anche nei confronti di quelle società che, pur non essendo state ammesse al predetto regime, implementino un *Tax Control Framework* o, quantomeno, segnalino e documentino in modo adeguato tutte le operazioni caratterizzate da un rischio di natura

¹²⁷ COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti*, Circolare n. 216816/2020, cit., 16.

¹²⁸ COMITATO DI ESPERTI IN MATERIA ECONOMICA E SOCIALE, *Iniziative per il rilancio “Italia 2020-2022”*. *Rapporto per il Presidente del Consiglio dei Ministri*, giugno 2020, cit., 19.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

fiscale) sia il progetto, parimenti riportato nel piano Colao, di ampliare l'ambito soggettivo di applicazione del predetto regime sino a ricomprendervi gli enti di minor dimensione. Su quest'ultimo profilo preme, però, rilevare che, poiché, al «fine di favorire l'instaurazione di un effettivo e continuo dialogo tra contribuente e ufficio, quest'ultimo assegna al contribuente almeno due funzionari di riferimento»¹²⁹, l'estensione del regime di adempimento collaborativo alla platea delle PMI pare imporre l'attuazione di un imponente piano di assunzione di risorse umane dell'Agenzia delle Entrate, non potendosi, altrimenti, assicurare alle imprese quella costante interazione con il Fisco che è presupposto fondamentale – ed essenza stessa – dell'adempimento collaborativo.

Nell'attesa che la prassi disveli la portata delle diverse problematiche sopra citate e, di conseguenza, l'estrema urgenza di un intervento legislativo diretto a neutralizzarle, non si può che confidare nell'assunzione, frattanto, da parte della giurisprudenza, di una piena consapevolezza di tali criticità e, dunque, di un atteggiamento di estrema cautela in materia di responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reati tributari.

¹²⁹ Così AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573, *Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*, ove, peraltro, si precisa che, d'altro canto, «Il contribuente indica uno o più referenti incaricati di gestire l'interazione con l'ufficio nel corso della procedura».

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Bibliografia

ABRIANI N.-GIUNTA F., *L'Organismo di Vigilanza previsto dal d.lgs. 231/2001. Compiti e funzioni*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2012, 3, 191 ss.

ACQUAROLI R., *L'autoriciclaggio*, in (a cura di) VIGANÒ F.-PIERGALLINI C., *Reati contro la persona e contro il patrimonio*, in (diretto da) PALAZZO F.-PALIERO C.E., *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, Torino 2015, 943 ss.

ALAGNA R., *La legge tributaria penale nel tempo, tra eccezioni legislative e forzature interpretative*, in *Dir. pen. cont.- Riv. trim.*, 2013, 1, 55 ss.

ALBANO A., *Illecito tributario e sanzioni: profili ricostruttivi (per un diritto tributario punitivo "europeo")*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2020, 10, 1337 ss.

ALDROVANDI P., *Nota a Cass. pen., Sez. III, 27 novembre 2019 (dep. 16 marzo 2020), n. 10098*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2020, 1-2, 427 ss.

ALDROVANDI P., *Responsabilità amministrativa degli enti per i delitti in violazione di norme antinfortunistiche*, in *ISL*, 2007, 10, 571 ss.

ALESSANDRI A., *Prime riflessioni sulla decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, 5, 855 ss.

ALESSANDRI A., *I criteri d'imputazione della responsabilità all'ente: inquadramento concettuale e funzionalità*, in (a cura di) MONGILLO V.-STILE A.M.-STILE G., *La responsabilità da reato degli enti collettivi: a dieci anni dal d.lgs. n. 231/2001, problemi applicativi e prospettive di riforma*, Napoli, 2013, 223 ss.

ALESSANDRI A., *La vocazione penalistica dell'ODV e il suo rapporto con il modello organizzativo*, in (diretto da) BIANCHINI M.-DI NOIA C., *I controlli societari. Molte regole, nessun sistema*, Milano 2010, 106 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ALESSANDRI A., *Attività d'impresa e responsabilità penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 2, 534 ss.

ALFANO R.-TRAVERSA E., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2021, 1, 10 ss.

ALLEGREZZA S., *Art. 4 Protocollo n. 7*, in (a cura di) BARTOLE S.-DESENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 894 ss.

AMARELLI G., *Il catalogo dei reati presupposto del d.lgs. n. 231/2001 quindici anni dopo. Tracce di una razionalità inesistente*, in *Legisl. pen.*, 23 maggio 2016.

AMARELLI G., *Mito giuridico ed evoluzione della realtà: il crollo del principio societas delinquere non potest*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 4, 941 ss.

AMATI E.-CHILOSI M., *Autoriciclaggio, gestione illecita di rifiuti e nuovi delitti ambientali. Profili penalistici e implicazioni 231*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 3, 73 ss.

AMATO G., *Corte costituzionale e Corti europee. Fra diversità nazionali e visione comune*, Bologna, 2015.

AMBROSETTI E.M., *Soggetti e responsabilità individuale e collettiva*, in MEZZETTI E.-RONCO M.-AMBROSETTI E.M., *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2016, 37 ss.

AMODIO E., *I reati economici nel prisma dell'accertamento processuale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 4, 1496 ss.

AMODIO E., *Rischio penale di impresa e responsabilità degli enti nei gruppi multinazionali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 4, 1287 ss.

APOLLONIO A., *La tipicità del delitto di autoriciclaggio: alcuni chiarimenti della Cassazione tesi alla piena effettività della norma*, in *Cass. pen.*, 2019, 8, 2928 ss.

ARTUSI M. F., *Prospettive «231» nei gruppi di imprese: accentramento di funzioni e sedi estere*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2017, 3, 97 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

BADODI D., *La "responsabilità 231" dell'ente per i reati tributari*, in (a cura di) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Il diritto penale dell'economia in trasformazione*, Milano, 2020, 8 ss.

BADODI D., *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 220 ss.

BARAZZETTA P.-TERAZZI P., *Le nuove Linee Guida di Confindustria ex D.Lgs. n. 231/2001*, in *Amm. e Fin.*, 2021, 8-9, 39 ss.

BARTOLI R., *I delitti contro il patrimonio*, in (a cura di) BARTOLI R.-PELISSERO M.-SEMINARA S., *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Torino, 2021, 389 ss.

BARTOLI R., *Il criterio di imputazione oggettiva*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 171 ss.

BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3, 219 ss.

BARTOLI R., *Alla ricerca di una coerenza perduta...o forse mai esistita. Riflessioni preliminari (a posteriori) sul "sistema 231"*, in *Dir. pen. cont.*, 10 marzo 2016.

BASILE E., *Riflessioni de lege ferenda sul recepimento della direttiva PIF: la repressione delle frodi e lo strano caso dell'art. 316-ter c.p.*, in *Dir. pen. cont.*, 31 maggio 2019.

BELLACOSA M., *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 611 ss.

BELLACOSA M., *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sist. pen.* 2020, 7, 137 ss.

BELLAGAMBA G.-CARITI G., *I nuovi reati tributari. Commento per articolo al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, Milano, 2000.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

BERNAZZANI P., *Indebita compensazione*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 355 ss.

BERNAZZANI P., *Indebita compensazione*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2017, 977 ss.

BINDING K., *Lehrbuch des Germeinen Deutschen Strafrechts*, Leipzig, 1902.

BLAIOTTA R., *Diritto penale e sicurezza del lavoro*, Torino, 2020.

BLAIOTTA R., *Sicurezza del lavoro e responsabilità dell'ente. Alla ricerca di una dogmatica*, in *Sist. pen.*, 2020, 5, 21 ss.

BOIDI M.-RONCO S. M., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: considerazioni con riferimento ai trust e ai negozi fiduciari*, in (a cura di) GARAVOGLIA M., *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, 233 ss.

BONCOMPAGNI F.-CECCI M.-TODINI C., *Aspetti sanzionatori*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 981 ss.

BORDIGA F., *Art. 1, d. lgs. n. 231/2001*, in (a cura di) CASTRONUOVO D.-DE SIMONE G.-GINEVRA E.-LIONZO A.-NEGRI D.-VARRASO G., *Compliance: responsabilità da reato degli enti*, Assago, 2019, 21 ss.

BORIA P., *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, 3, 218 ss.

BORIA P., *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1997.

BORIA P., *Il principio di tassazione per trasparenza delle società di persone*, Milano, 1996.

BORSARI R., *Percorsi interpretativi in tema di profitto del reato nella confisca*, in *Leg. pen.*, 8 settembre 2019.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

BORSARI R., *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Le Società*, 2014, 7, 867 ss.

BOULOC B., *Droit pénal général*, Parigi, 2015, 278 ss.

BOZZI G. M., *Manipolazione del mercato: la Corte EDU condanna l'Italia per violazione dei principi dell'equo processo e del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2014, 9, 3099 ss.

BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *La confisca*, in (a cura di) BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 463 ss.

BRICOLA F., *Commento all'art. 25 commi 2 e 3*, in (a cura di) BRANCA G., *Commentario della Costituzione*, Bologna, 1981, 227 ss.

BRICOLA F., *Voce "Teoria generale del reato"*, in *Noviss. dig. it.*, XIX, Torino, 1973, 14 ss.

BRICOLA F.-SGUBBI F., *Istituzioni di diritto penale*, Bologna, 1994.

BRUNELLI D., *Il diritto penale delle fattispecie criminose*, Torino, 2019.

BRUNELLI D., *Autoriciclaggio: profili del concorso di persone*, in (a cura di) MEZZETTI E.-PIVA D., *Punire l'autoriciclaggio. Come, quando e perché*, Torino, 2016, 19 ss.

BRUNELLI D., *Il disastro populistico*, in *Criminalia*, 2014, 254 ss.

BUCCI L.-CAPOZZI V.-GALLUCCI M., *La disciplina IRES dei gruppi di imprese*, Milano, 2006

BURATTI B., *I rapporti tra evasione fiscale e riciclaggio: profili di contiguità sostanziale e procedurale*, in (a cura di) CAPPA E.-MORERA U. *Normativa antiriciclaggio e segnalazione di operazioni sospette*, Bologna, 2008, 180.

CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 183 ss.

CADOPPI A., *Commento all'art. 5*, in (a cura di) CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 220 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CAGNOLA F.-MANDUCHI M.-PENNISI G., *Altre fattispecie*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 857 ss.

CAGNOLA F.-LA ROSA A., *Reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 683 ss.

CALZOLARI A., *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, 743 ss.

CANESCHI G., *Ne bis in idem: una garanzia ancora in cerca d'identità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 4, 2107 ss.

CAPOLUPO S., *Imposta sul reddito: in arrivo l'imposta di gruppo*, in *Il fisco*, 2002, 4, 473 ss.

CAPOTI P., *Trust e reati tributari*, in (a cura di) BORSARI R., *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, 195 ss.

CARACCIOLI I., *Stabile organizzazione occulta" e profili di responsabilità penale*, in (diretto da) VALENTE P.-VINCIGUERRA L., *Stabile organizzazione. identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, Milano, 2018, 449 ss.

CARACCIOLI I., *I confini tra dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele*, in *Norme e tributi*, 2017, 1, 72 ss.

CARACCIOLI I., *La nuova aggravante a carico dei professionisti per i "modelli di evasione fiscale"*, in *Il fisco*, 2016, 29, 2840 ss.

CARACCIOLI I., *L'incerta definizione del reato di riciclaggio*, in *Il fisco*, 2015, 4, 354 ss.

CARACCIOLI I., *La progressiva assimilazione tra sanzioni penali e sanzioni amministrative e l'inevitabile approdo al principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2014, 24, 2374 ss.

CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei cd. "buffers" (o "filtri") nelle "frodi carosello" in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1, III, 3 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CARACCIOLI I., *Omesso versamento IVA, "frodi carosello" e concorso di persone*, in *Il fisco*, 2006, 31, 4877 ss.

CARACCIOLI I., *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992.

CARMONA A., *Premesse a un corso di diritto penale dell'economia*, Padova, 2002.

CARPENZANO G., ALCARA A., *L'ambito soggettivo del Gruppo IVA e profili di carattere transnazionale*, in *Corr. trib.*, 2017, 26, 2052 ss.

CARRA D., *Deroga alla disciplina generale in tema di concorso di persone nel reato dettata dagli artt. 110 ss. c.p. nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 239 ss.

CASTALDO A.R., *Riciclaggio e impiego di beni di provenienza illecita*, in (a cura di) PULITANÒ D., *Diritto penale. Parte speciale*, II, Torino, 2013, 221 ss.

CASTELLI L., *Alla ricerca del "limite dei limiti": il «contenuto essenziale» dei diritti fondamentali nel dialogo fra le Corti*, in *Rivista AIC*, 2021, 1, 454 ss.

CASTRONUOVO D., *La responsabilità degli enti collettivi per omicidio e lesioni alla luce del d.lgs. n. 81 del 2008*, in (a cura di) BASENGHI F.-GOLZIO L.E.-ZINI A., *La prevenzione dei rischi e la tutela della salute in azienda. Il testo unico e il decreto correttivo 106/2009*, Milano, 2008, 171 ss.

CAVALLARO V.J., *La natura della voluntary disclosure dal confronto con il ravvedimento*, in *Corr. trib.*, 2015, 8, 578 ss.

CAVALLINI S., *Autoriciclaggio e responsabilità amministrativa degli enti: trapianto indolore o crisi di rigetto?*, in *Riv. dott. comm.*, 2015, 4, 667 ss.

CAVALLINI S.-INGRASSIA A., *Brevi riflessioni sulla relazione tra il D.Lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, 3, 109 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CAVALLINI S. - TROYER L., *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del "vicino ingombrante"*, in *Dir. pen. cont.- Riv. trim.*, 2015, 1, 95 ss.

CECCI M.-BONCOMPAGNI F.-TODINI C., *Aspetti sanzionatori*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 981 ss.

CECCI M.-QUATTRINI V., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 709 ss.

CECCI M.-QUATTRINI V., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 821 ss.

CENTONZE F., *Responsabilità da reato degli enti e agency problems. I limiti del d. lgv n. 231 del 2001 e le prospettive di riforma*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 3, 945 ss.

CENTORE P., *La doppia sanzione per gli illeciti fiscali commessi dalla società (e dai suoi amministratori)*, in *Corr. trib.*, 2017, 20, 1554 ss.

CENTORE P., *Contrasto tra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2008, 16, 1303 ss.

CHIARAVIGLIO P., *Speculazione ed azzardo nell'autoriciclaggio*, in *Le Società*, 2020, 4, 482 ss.

CIRILLO P., *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 5, 157 ss.

COCCO C., *L'illecito degli enti dipendente da reato ed il ruolo dei modelli di prevenzione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2004, 1, 90 ss.

COLOMBO A.C. - CRISTIANO V., *La gestione del rischio fiscale e tax compliance: genesi e rapporto Fisco-contribuente*, in AA.VV., *La cooperative compliance nei sistemi di gestione dei rischi fiscali delle imprese*, Santarcangelo di Romagna, 2021, 17 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

COLONETTI C., *Sistemi di gestione dei rischi delle imprese*, in AA.VV., *La cooperative compliance nei sistemi di gestione dei rischi fiscali delle imprese*, Santarcangelo di Romagna, 2021, 53 ss.

COMELLI A., *Dichiarazioni di terzi, inammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici*, in *Corr. trib.*, 2019, 5, 434 ss.

CONFORTI A., *Sub art. 648-ter.I*, in (a cura di) PADOVANI T., *Codice penale*, Milano, 2019, 4745 ss.

CONSO G., *Relazione introduttiva*, in AA. VV., *Le sanzioni in materia tributaria. Atti del convegno di Sanremo del 21 ottobre 1978*, Milano, 1979, 1 ss.

CONSULICH F., *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 3, 1353 ss.

CONSULICH F., *L'ente alla Corte. Il D.Lgs. 231/2001 al banco di prova delle carte dei diritti*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2019, 4, 25 ss.

CONSULICH F., *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 7, 949 ss.

CONTI L., *Brevi considerazioni sul riordino del diritto «penale» tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 1998, 1, 764 ss.

COPPI F., *Reato continuato e cosa giudicata*, Napoli, 1969.

CORDEIRO GUERRA R., *Il principio di personalità*, in (diretto da) GIOVANNINI A., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, II, Milano, 2016, 1439 ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Reati fiscali e riciclaggio*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 12, 1163 ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Il bilancio consolidato fiscale internazionale nello schema di decreto delegato per la riforma del diritto tributario*, in *Atti del convegno Paradigma «Il consolidato fiscale nazionale e mondiale»* tenutosi a Milano il 10 ottobre 2003.

CORSO P., *Cumulo di sanzioni: il bis in idem non è automatico né contrario alla normativa comunitaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 4, 304 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CORSO P., *L'adesione alla UE non legittima la confisca dei diritti dei cittadini (a proposito della prescrizione dei reati tributari)*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 8-9, 653 ss.

CORSO P., *“Responsabilità dell'ente da reato non punibile per particolare tenuità del fatto”*, in *Quotidiano giuridico Ipsoa*, 24 marzo 2015.

CORSO P., *Nuovo reato e nuova “aggravante” contro l'evasione fiscale*, in *Corriere trib.*, 2010, 33, 2738 ss.

CORSO P., *Il nuovo sistema sanzionatorio penale nel disegno di legge delega*, in *Corr. trib.*, 1998, 502 ss.

CORSO P., *Profili processuali penali della riforma del sistema sanzionatorio tributario*, *Corr. trib.*, 1998, 822 ss.

CORUCCI E., *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in (a cura di) GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 341 ss.

COSTANZO L., *Il principio del ne bis in idem tributario tra garanzie del contribuente e istituti di integrazione procedimentale*, in *Riv. dir. trib.*, 15 ottobre 2021.

CROCE M., *Dall'omessa depenalizzazione del reato di immigrazione clandestina alla riforma della legittima difesa: le nuove sfide per la Costituzione tra populismo, nazionalismo e strumentalizzazione dell'ordinamento penale*, in *Forum dei quaderni costituzionali*, 31 gennaio 2019.

CUPELLI C., *La Corte costituzionale chiude il caso Taricco e apre a un diritto penale europeo ‘certo’*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 6, 227 ss.

CUPELLI C., *Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l'attesa sentenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 12, 177 ss.

D'ALESSANDRO F., *Il delitto di autoriciclaggio (art. 648ter.l c.p.), ovvero degli enigmi legislativi riservati ai solutori «più che abili»*, in (a cura di) BACCARI M.-LA REGINA K.-MANCUSO E.M., *Il nuovo volto della giustizia penale*, Padova, 2015, 3 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

D'ALESSANDRO F., *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 5, 614 ss.

D'ALTILIA L., *D.lgs. 231/2001. La dichiarazione di non punibilità ex art. 131-bis per la persona fisica autore del reato salva anche l'ente?*, in *www.ilpenalista.it*, 15 maggio 2019.

D'AMELIO M., *L'autonomia dei diritti, in particolare del diritto finanziario, nell'unità del diritto*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, 1, 1 ss.

DAMI F., *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, Milano, 2011.

D'ARCANGELO F., *I reati di riciclaggio*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 533 ss.

D'ARCANGELO F., *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 167 ss.

D'ARCANGELO F., *Il sindacato giudiziale sui modelli organizzativi nel contesto attuale*, in (a cura di) BORSARI R., *Itinerari di diritto penale dell'economia*, Padova, 2018, 341 ss.

D'ARCANGELO F., *Le dinamiche traslative del vantaggio e la responsabilità da reato dell'ente*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2018, 3, 9 ss.

D'ARCANGELO F., *L'emissione di fatture per operazioni inesistenti ed i limiti al concorso di persone nel reato tra emittente ed utilizzatore*, in (a cura di) BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 261 ss.

D'ARCANGELO F., *Frode fiscale e riciclaggio*, in *Riv. dott. comm.*, 2011, 2, 331 ss.

D'ARCANGELO F., *La responsabilità da reato degli enti per gli infortuni sul lavoro*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2008, 2, 79 ss.

D'AVIRRO A., *La tutela penale delle dichiarazioni tributarie ovvero i delitti commessi col mezzo della dichiarazione*, in D'AVIRRO A.-GIGLIOLI M.-D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 4 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

D'AVIRRO A. - GIGLIOLI M., *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 2, 145 ss.

DEAGLIO L., *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 10, 1436 ss.

DE AMICIS G., *Diritto dell'UE e della CEDU e problema del bis in idem*, in *Il Libro dell'anno del diritto 2015*, Roma, 2015, 664 ss.

DE AMICIS G., *Ne bis in idem e "doppio binario" sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza "Grande Stevens" nell'ordinamento italiano*, in *Atti dell'incontro di studio "Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza europea e diritto interno"*, 23 giugno 2014.

DELLA MONICA G., *Ne bis in idem*, in (a cura di) GAITO A., *I principi europei del processo penale*, Roma, 2016, 325 ss.

DE LIA A., *"Ossi di seppia"? Appunti sul principio di offensività*, in *Arch. pen.*, 2019, 2, 1 ss.

DELL'OSSO A. M., *Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 318 ss.

DELL'OSSO A.M., *Riciclaggio di proventi illeciti e sistema penale*, Torino, 2017, 235 ss.

DELL'OSSO A.M., *Il reato di autoriciclaggio: la politica criminale cede il passo a esigenze mediatiche e investigative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 2, 796 ss.

DELL'OSSO A.M., *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, 2, 401 ss.

DELSIGNORE S., *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento di imposte*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 386 ss.

DE MAGLIE C., *Alla ricerca di un "effective compliance program": venticinque anni di esperienza statunitense*, in *Criminalia*, 2016, 375 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

DE MAGLIE C., *L'etica e il mercato. La responsabilità penale delle società*, Milano, 2002, 327 ss.

DE MARCO S., *Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, 6, 1129 ss.

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 *Sist. pen.*, 2020, 7, 161 ss.

DE SIMONE G., *Profili di diritto comparato*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 3 ss.

DE SIMONE G., *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d'imputazione*, in *Dir. pen. cont.*, 28 ottobre 2012.

DESPORTES F.-LE GUNEHÉC F., *Droit pénal général*, Parigi, 2009, 540 ss.

DE VERO G., *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Milano, 2008.

DE VERO G., *Struttura e natura giuridica dell'illecito di ente collettivo dipendente da reato. Luci ed ombre nell'attuazione della delega legislativa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 4, 1126 ss.

DEVITO E., CUOMO S., COLALUCE A., *La responsabilità amministrativa da reato nell'ambito dei gruppi di impresa*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2018, 2, 173 ss.

DI AMATO A., *Diritto penale dell'impresa*, Milano, 2006.

DI CAPUA M., *L'attività dell'Agenzia delle Entrate per la prevenzione ed il contrasto dell'elusione e delle frodi* (intervento al Convegno "Le frodi Iva", svoltosi a Venezia in data 12 maggio 2005), in https://www.fiscooggi.it/sites/default/files/Dr._Marco_Di_Capua_intervento.pdf.

DI FIORINO E.-SANTORIELLO C., *L'Organismo di Vigilanza nel sistema 231*, Pisa, 2021.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

DI GIOVINE O., *Il criterio di imputazione soggettiva*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 203 ss.

DI GIOVINE O., *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010, 3 ss.

DI GIOVINE O., *La responsabilità degli enti: lineamenti di un nuovo modello di illecito punitivo*, in (a cura di) MANNA A., *Diritto penale e impresa: un rapporto controverso*, Milano, 2004, 423 ss.

DI VETTA G., *Art. 25-octies. Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio*, in (a cura di) CASTRONUOVO D.-DE SIMONE G.-GINEVRA E.-LIONZO A.-NEGRI D.-VARRASO G., *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi*, Milano, 2019, 638 ss.

DODERO A.-FERRANTI G.-IZZO B.-MIELE L., *Imposta sul reddito delle società*, Milano, 2008.

DONINI M., *Populismo e ragione pubblica*, Modena, 2019.

DONINI M., *Il diritto penale di fronte al "nemico"*, in *Cass. pen.*, 2006, 2, 735 ss.

DONINI M., *Un nuovo medioevo penale? Vecchio e nuovo nell'espansione del diritto penale economico*, in *Cass. pen.*, 2003, 6, 1808 ss.

DORIGO S., *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 6, 476 ss.

DOVA M., *Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*, in *Dir. pen. cont.*, 27 marzo 2015.

DOVA M., *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in *Dir. pen. cont.*, 11 dicembre 2014.

DUS A., *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957.

EPIDENDIO T.E., *I principi costituzionali e internazionali e la disciplina punitiva degli enti*, in BASSI A.-EPIDENDIO T.E., *Enti e responsabilità da reato*, Milano, 2006, 451 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ESPOSITO A., *Il diritto penale "flessibile"*, Torino, 2008, 820 ss.

EUSEBI L., *L'insostenibile leggerezza del testo: la responsabilità perduta della progettazione politico-criminale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 4, 1668 ss.

FAIELLA S., *Riciclaggio e crimine organizzato transnazionale*, Milano, 2009.

FALCINELLI D., *Il fatto di reato sullo sfondo del ne bis in idem nazionale-europeo*, in *Arch. pen.*, 2017, 1, 63 ss.

FANTOZZI A., *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in (a cura di) POGGIOLI M., *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Padova, 2007, 49 ss.

FANTOZZI A., *Il regime di trasparenza per le società di capitali*, in (a cura di) PAPARELLA F., *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, Milano, 2006, 17 ss.

FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003.

FANTOZZI A.- SPOTO A., *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 1, 685 ss.

FEDELE A., *La nuova disciplina IRES: rapporti tra socio e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 465 ss.

FERRARA F.-CORSI F., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2011.

FERRARA M., *La Corte di Giustizia sulla carenza del requisito di eadem persona nell'applicazione del ne bis in idem in materia tributaria. I casi Orsi e Baldetti*, in *DPCE*, 2017, 3, 697 ss.

FERRI F.-SALVINI L.-PANZERA DA EMPOLI G., *Rapporti tra sistema penale e sistema tributario per la repressione degli illeciti*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 25 ss.

FERRONI B., *Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate*, in *il fisco*, 2021, 36, 3407 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

FERRONI B., *Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*, in *il fisco*, 2016, 38, 3621 ss.

FIANDACA G., *Populismo politico e populismo giudiziario*, in *Criminalia*, 2013, 95 ss.

FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2010.

FIDELBO G., *Considerazioni sul principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: la sentenza 4 Marzo 2014, Grande Stevens e altri c. Italia*, in *Corte di cassazione, Ufficio del Massimario*, rel. 35/2014, 8 maggio 2014;

FIDELBO G., *L'accertamento dell'idoneità del modello organizzativo in sede giudiziale*, in (a cura di) STILE A.-MONGILLO V.- STILE G., *La responsabilità da reato degli enti collettivi: a dieci anni dal d.lgs. n. 231/2001*, Napoli, 2013, 179 ss.

FIDELBO G., *Enti pubblici e responsabilità da reato*, in *Cass. pen.*, 2010, 12, 4079 ss.

FIMIANI P., *Market abuse e doppio binario sanzionatorio dopo la sentenza della Corte E.D.U., Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 2, 5 ss.

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 *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 4, 162 ss.

FIGLIORE S., *Il caso del diritto penale tributario: da eccezione a paradigma? Osservazioni sul diritto penale com'è e come (forse) sarà*, in (a cura di) AMBROSETTI E. M., *Scritti in onore di Mauro Ronco*, Torino, 2017, 534 ss.

FIGLIORELLA A.-MASUCCI M., *Logica, criticità e riforme del sistema punitivo per l'illecito dell'ente da reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, 1, 517 ss.

FIGLIORELLA A.-SELVAGGI N., *Compliance programs e dominabilità "aggregata" del fatto. verso una responsabilità da reato dell'ente compiutamente personale*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2014, 3-4, 105 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

FLICK G. M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014.

FLICK G. M., *Globalizzazione dei mercati e globalizzazione della giustizia*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 591 ss.

FLICK G. M., NAPOLEONI V., *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. soc.*, 2015, 5, 868 ss.

FLICK G. M.-NAPOLEONI V., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. soc.*, 2014, 5, 953 ss.

FLORA G., *Dalla "spazza corrotti" alla "spazza evasori". Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 252 ss.

FLORA G., *La "tela di Penelope" della legislazione - penale tributaria*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, 3-4, 476 ss.

FLORA G., *La clausola di non punibilità del concorso incrociato tra emittente ed utilizzatore di false fatture*, in *Rass. trib.*, 2012, 5, 1331 ss.

FLORA G., *Le sanzioni punitive nei confronti delle persone giuridiche: un esempio di "metamorfosi" della sanzione penale?*, in *Dir. pen. e proc.*, 2003, 11, 1398 ss.

FLORA G., *Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale*, in *Il Foro ambrosiano*, 1999, 4, 441 ss.

FLORA G., *La legge penale tributaria*, in *Dig. disc. pen.*, VII, Torino, 1993, 391 ss.

FORMICA P.-PERUZZU L., *Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra Fisco e contribuente*, in *il fisco*, 2015, 24, 2313 ss.

FORTE G., *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 755 ss.

FORTE G., *Dichiarazione infedele*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 791 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

FORTE G., *Omessa dichiarazione*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 803 ss.

FORTI G., *Una prospettiva “diabolicamente” umana sul rapporto tra norma e sanzione nell'ordinamento penale*, in (a cura di) PALIERO C.E. - F. VIGANÒ F. - BASILE F. - GATTA G.L., *La pena ancora: tra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, Milano, 2018, 187 ss.

FRANSONI G., *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 3, 603 ss.

GAFFURI G., *Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010, 37, 3065 ss.

GAFFURI G., *Trasparenza fiscale e soggettività tributaria: principi generali e profili costituzionali*, *Atti del convegno “La trasparenza fiscale”*, 16 maggio 2008, in <https://www.odcec.torino.it/public/convegni/con15681.pdf>

GALGANO F., *Persona giuridica*, in *D. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1995, 392 ss.

GALLUCCIO A., *Non solo proporzione della pena: la Corte EDU ancora sul bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 7 maggio 2019.

GALLUCCIO A., *La Grande Sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 3, 286 ss.

GAMBARDELLA M., *Il nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: un primo sguardo ai riflessi in ambito penale*, in *Dir. pen. cont.*, 27 novembre 2018.

GAMBOGI G., *La nuova “manette agli evasori”: quando il sonno della ragione genera mostri*, in *Diritto e Giustizia*, 7 novembre 2019.

GARAVOGLIA M., *Commento all'art. 12-bis D. Lgs. 74/2000 mod. D. Lgs. 158/2015*, in (a cura di) CARACCIOLI I., *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016, 253 ss.

GATTA G.L., *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance*, in (a cura di) MARINO G., *Corporate Tax Governance*, Milano, 2018, 113 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

GENNAI S.-TRAVERSI A., *Reati tributari*, in (a cura di) GENNAI S.-TRAVERSI A., *Diritto penale commerciale*, Padova, 2017, 173 ss.

GENY F., *Le particularisme du droit fiscal*, in *Rev. trim. dr. civ.*, 1931, 797 ss.

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

GIGLIOLI M., *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, in D'AVIRRO A.-GIGLIOLI M.-D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 203 ss.

GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013.

GIUNTA F., *I modelli di organizzazione e gestione nel settore antinfortunistico*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2013, 4, 9 ss.

GRANDOLFO F., LISI P., PAPOTTI F., *Gruppo IVA: valutazioni di convenienza*, in *Corr. trib.*, 2018, 31, 2409 ss.

GRAZIANO G., *La riforma della L. n. 516/1982*, in *Rass. trib.*, 1998, 1, 726 ss.

GROSSO C.F., *La non punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 5, 517 ss.

GROSSO C.F., *Sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1978, 4, 1171 ss.

GOBERT J.-PUNCH M., *Rethinking Corporate Crime*, Londra, 2003.

GRIZIOTTI B., *Principii, Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929.

GUERINI T., *Clausole di esclusione della punibilità e responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, 1, 127 ss.

GUERRERIO A., *Quale sorte avranno i procedimenti a carico dell'ente nel caso di esclusione della punibilità per il reato presupposto per particolare tenuità del fatto?*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 2, 91 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

GUERRINI R., *Le modifiche al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231*, in GIUNTA F.-MICHELETTI D., *Il nuovo diritto penale della sicurezza nei luoghi di lavoro*, Milano, 2010, 131 ss.

GULLO A., *Art. 648ter.1 c.p.*, in (diretto da) DOLCINI E.-GATTA G.L., *Codice Penale commentato*, Milano, 2021, 2867 ss.

GULLO A., *Considerazioni generali ed evoluzione storica*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 353 ss.

GULLO A., *I modelli organizzativi*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 241 ss.

GULLO A., *I reati contro la Pubblica Amministrazione e a tutela dell'attività giudiziaria*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 423 ss.

GULLO A., *La disciplina del tentativo*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 359 ss.

GULLO A., *La responsabilità dell'ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, II, Milano, 2019, 3495 ss.

GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2018.

GULLO A., *Realizzazione plurisoggettiva dell'autoriciclaggio: la Cassazione opta per la differenziazione dei titoli di reato*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 6, 262 ss.

GULLO A., *Autoriciclaggio. Voce per "Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016"*, in *Dir. pen. cont.*, 21 dicembre 2015.

IANNACCONE A., *Opzione per il consolidato mondiale da parte di una società partecipata da un trust trasparente*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 2, 158 ss.

IELO P., *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 1, 7 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

IELO P., *Autoriciclaggio e responsabilità dell'ente ex d.lgs. 231/2001*, in (a cura di) MEZZETTI E.-PIVA D., *Punire l'autoriciclaggio. Come, quando e perché*, Torino, 2016, 41 ss.

IELO P., *Delitti tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2010, 1, 7 ss.

IMPERATO L., *L'adempimento collaborativo*, in (a cura di) GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 167 ss.

INFANTE E., *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 768 ss.

INGRASSIA A., *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 307 ss.

INGRASSIA A., *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016.

INGRASSIA A., *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure: causa sopravvenuta di non punibilità, autodenuncia e condotta penalmente rilevante*, in *Dir. pen. cont.- Riv. trim.*, 2015, 2, 127 ss.

INSOLERA G., *Cassandra e il grande potere giudiziario*, in (a cura di) PAONESSA C.-ZILETTI L., *Dal giudice garante al giudice disapplicatore delle garanzie. I nuovi scenari della soggezione al diritto dell'Unione europea: a proposito della sentenza della Corte di giustizia Taricco*, Pisa, 2016, 139 ss.

IRTI N., *Due temi di governo societario (responsabilità 'amministrativa' – codici di autodisciplina)*, in *Giur. comm.*, 2003, 6, 693 ss.

IZZO G., *Associazione per delinquere e frodi carosello in tema di IVA*, in *Il fisco*, 2006, 26, 4059 ss.

IZZO G., *La frode fiscale quale possibile delitto-presupposto del riciclaggio*, in *Il fisco*, 1996, 21, 5291 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

KELLER A., *Confisca diretta del denaro e prova dell'assenza di pertinenzialità: la recente giurisprudenza di legittimità erige i primi fragili argini alle sentenze Gubert e Lucci*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2019, 6, 73 ss.

KELLER A., *Dichiarazione infedele*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 138 ss.

LA FERLA S. D., *Il principio di ne bis in idem di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, 5, 2268 ss.

LANZI M., *La disciplina dell'errore di diritto nella materia penale tributaria*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 579 ss.

LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Milano, 2020.

LA ROSA A., *Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 9 d.lgs. 74/2000)*, (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 699 ss.

LA ROSA A.-CAGNOLA F., *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 407 ss.

LA ROSA A.-CAGNOLA F., *Reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 683 ss.

LATTANZI G., *Premessa*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010.

LEO M., *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, in *Il fisco*, 2016, 38, 3616 ss.

LEO M., *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in *Il fisco*, 2015, 29, 2807 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

LEONE F.-BONO B., *Co-operative compliance: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente*, in *Amm. e fin.*, 2015, 8, 23 ss.

LOMBARDOZZI C.-LUCEV R., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 737 ss.

LO MONTE E., *Luci (poche) ed ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, 149 ss.

LONGARI C., *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, Padova, 2020.

LOTTINI R., *I criteri di imputazione oggettiva: i soggetti che impegnano la responsabilità dell'ente e il criterio dell'interesse o del vantaggio*, in (a cura di) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, II, Milano, 2019, 2898 ss.

LÜDERSEN K., *Il declino del diritto penale*, Milano, 2005.

LUCEV R.-TODINI C.-MARTINA S.-QUATTRINI V.-FERRI F., *Struttura del reato tributario*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 179 ss.

LUCEV R.-LOMBARDOZZI C., *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 737 ss.

LUCIANI M., *Intelligenti pauca. Il caso Taricco torna (catafratto) a Lussemburgo*, in *Giur. cost.*, 2017, 1, 535 ss.

LUPO E., *La sentenza europea c.d. Taricco-bis: risolti i problemi per il passato, rimangono aperti i problemi per il futuro*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 12, 109 ss.

LUPO E., *La primauté del diritto dell'UE e l'ordinamento penale nazionale Riflessioni sulla sentenza Taricco*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2016, 1, 217 ss.

LUTTMER E.F.B.-SINGHAL M., *Tax Morale*, in *Journal of Economic perspectives*, 2014, 28, 149 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

MACCAGNANI G., *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore*, in *Il fisco*, 2000, 42, 12544 ss.

MANACORDA S., *Dalle Carte dei diritti a un diritto penale "à la carte"?*, in *Giust. pen.*, 2014, 1, 21 ss.

MANDUCHI M.-MARTINA S.-PANZERA DA EMPOLI G., *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 483 ss.

MANCINI A., *Il nuovo diritto penale tributario*, Roma, 2019.

MANCUSO E.M.-VIGANÒ F., *Sub art. 4 Prot. n. 7*, in (a cura di) UBERTIS G.-VIGANÒ F., *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Torino, 2016, 374 ss.

MANDUCHI A., *Il ruolo delle soglie di punibilità nella struttura dell'illecito penale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 4, 1210 ss.

MANES V., *Riciclaggio (art. 648-bis)*, in (a cura di) CANESTRARI S.-GAMBERINI A.-INSOLERA G.-MAZZACUVA N.-STORTONI L.-SGUBBI F.-TAGLIARINI F., *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Bologna, 2016, 743 ss.

MANES V., *L'ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 3, 1259 ss.

MANES V., *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012.

MANES V., *La lunga marcia della Convenzione europea ed i "nuovi" vincoli per l'ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in (a cura di) MANES V.-ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 2 ss.

MANES V., *Riciclaggio e reimpiego*, in (diretto da) CASSESE S., *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 5226 ss.

MANES V., *Il riciclaggio dei proventi illeciti: teoria e prassi dell'intervento penale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2004, 1, 52;

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

MANNA A., *La c.d. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: un primo sguardo d'insieme*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2002, 3, 501 ss.

MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 119 ss.

MANONI E., *Responsabilità da reato degli enti: inevitabile il confronto con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 30, 2950 ss.

MANTOVANI F., *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2017.

MANTOVANI M., SANTACROCE B., *Sentenza Skandia: è coerente la decisione della Corte comunitaria di bocciare il gruppo IVA internazionale?*, in *GP – Riv. giur. trib.*, 2015, 1, 11 ss.

MANZINI V., *Trattato di diritto penale*, Torino, I, 1950.

MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.

MARINO G., *Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 4, 1347 ss.

MARINO G., *La Corporate Tax Governance quale nuovo approccio culturale nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in (a cura di) MARINO G., *Corporate Tax Governance*, Milano, 2018, 3 ss.

MARINO G., *La relazione di controllo nel diritto tributario. Analisi interdisciplinare e ricostruzione sistematica*, Padova, 2008

MARINUCCI G., “Societas puniri potest”: *uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, 4, 1193 ss.

MARINUCCI G.-DOLCINI E.-GATTA G.L., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2018.

MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 373 ss.

MARONGIU G.-MARONGIU P., *Il consolidato fiscale domestico nello “schema di decreto” fra proposte di disciplina generale e dubbi di*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

costituzionalità in tema di responsabilità solidale, in Il fisco, 2003, 41, 6363 ss.

MARRA G., *Legalità ed effettività delle norme penali. la responsabilità dell'amministratore di fatto*, Torino, 2002.

MARTINI A., *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 11, 1155 ss.

MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in (diretto da) GROSSO C.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A., *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, XVII, Milano, 2010, 362 ss.

MARTINI A., *La tutela penale della "prestazione imposta"*, Torino, 2007.

MARTORANA A., *Diritto penale tributario e procedura penale tributaria*, Piacenza, 1960.

MASTROGIACOMO E., *Il consolidato fiscale nazionale e i reati tributari*, in *Il fisco*, 2004, 20, 3104 ss.

MELILLO C., «*Regime di adempimento collaborativo*» e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, 963 ss.

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020.

MELIS G.-GIANCOLA L., *Cross-Border VAT Groupings: The Effects of the New Italian Regulation*, in *European Taxation*, 2018, 58, 381 ss.

MELIS G., *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 751 ss.

MELIS G., *Gli interessi tutelati*, in (diretto da) GIOVANNINI A., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, II, Milano, 2016, 1293 ss.

MEZZETTI E., *L'enticidio: una categoria penalistica da ricostruire ed una conseguenza per l'azienda da evitare*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 1, 133 ss.

MICHELUTTI R.-PICCONE FERRAROTTI P., *Accordi di consolidamento e irrilevanza reddituale dei pagamenti*, in *Corr. trib.*, 2005, 35, 2766 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

MINNITI G., *La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto e le ripercussioni nel processo alla persona giuridica*, in *www.ilsocietario.it*, 14 maggio 2018.

MOCCI M., *I reati omissivi e le condotte penalmente rilevanti nel sistema penale tributario*, in (a cura di) GARAVOGLIA M., *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, 49 ss.

MONGILLO V., *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Torino, 2018.

MONGILLO V., *L'Organismo di Vigilanza nel sistema della responsabilità da reato dell'ente: paradigmi di controllo, tendenze evolutive e implicazioni penalistiche*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 4, 83 ss.

MONGILLO V., *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 2, 716 ss.

MONGILLO V., *Il dovere di adeguata organizzazione della sicurezza tra responsabilità penale individuale e responsabilità da reato dell'ente: alla ricerca di una plausibile differenziazione*, in (a cura di) STILE A.M.-FIORELLA A.-MONGILLO V., *Infortuni sul lavoro e doveri di adeguata organizzazione: dalla responsabilità penale individuale alla «colpa» dell'ente*, Napoli, 2014, 19 ss.

MONGILLO V., *La confisca del profitto nei confronti dell'ente in cerca d'identità: luci e ombre della recente pronuncia delle Sezioni Unite*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 4, 1758 ss.

MONTALENTI P., *Corporate governance, consiglio di amministrazione, sistemi di controllo interno: spunti per una riflessione*, in *Riv. soc.*, 2002, 4, 803 ss.

MONTERISI M.-TOMEI D., *Impatti «231» dei reati tributari tra modifiche normative e gestione del rischio fiscale*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, 1, 67 ss.

MORATTI S., *Il consolidato fiscale nazionale*, Torino, 2013.

MORABITO D.-STANCATI G., *Il gruppo IVA: luci ed ombre in attesa del Decreto attuativo*, in *Corr. trib.*, 2018, 13, 975 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

MORETTI P., *Una riforma fiscale per uno sviluppo sostenibile*, in *Corr. trib.*, 2015, 27, 2125 ss.

MUCCIARELLI F., *Tutela dei mercati finanziari e cumulo sanzionatorio*, in (a cura di) DONINI M.-FOFFANI L., *La "materia penale" tra diritto nazionale ed europeo*, Torino, 2018, 275 ss.

MUCCIARELLI F., *I reati tributari nel 'catalogo 231'. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d'impresa*, in *Sist. Pen. online*, 28 marzo 2022.

MUCCIARELLI F., *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. pen. cont.*, 10 ottobre 2018.

MUCCIARELLI F., *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 1, 108 ss.

MUCCIARELLI F.-PALIERO C.E., *Le sezioni unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 4, 246 ss.

MUSCO E., *Voce "Reati tributari"*, in *Enc. dir., Annali*, I, Milano, 2007, 1039 ss.

MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016.

MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012.

NANNUCCI U., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in (a cura di) NANNUCCI U.-D'AVIRRO A., *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2000, 250 ss.

NANNUCCI U.-D'AVIRRO A., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984.

NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Assago, 2000.

NEGRI G., *Manette agli evasori: la lunga marcia dal 1982 fino a Monti e Renzi*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 ottobre 2019.

NIETO M., *El art. 31 bis del código penal y las reformas sin estreno*, in *Diario de la ley*, 2014, 8248, 9 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

NOBILE L., *Cooperative compliance: i primi approcci operativi*, in *il fisco*, 2016, 42, 4049 ss.

NUZZOLO A.-VALENTE P., *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*, in *il fisco*, 2014, 19, 1853 ss.

OLIVIERI S., *Osservatorio comunitario - sulla fatturazione interna per i servizi forniti da una società principale, con sede in un paese terzo, alla propria succursale appartenente ad un gruppo iva di uno stato membro*, in *Le società*, 2014, 11, 1287 ss.

PAGLIARO A., *La legge penale nel tempo*, voce, in *Enc. Dir.*, XXIII, 1973, 1047 ss.

PADOVANI T., *Prefazione*, in DE FRANCESCO G., *Invito al diritto penale*, Bologna, 2020.

PADOVANI T., *Diritto penale*, Milano, 2017.

PADOVANI T., *Il nome dei principi e il principio dei nomi: la responsabilità "amministrativa" delle persone giuridiche*, in (a cura di) DE FRANCESCO G., *La responsabilità degli enti: un nuovo modello di giustizia "punitiva"*, Torino, 2004, 13 ss.

PADOVANI T., *La frode fiscale*, in (a cura di) D'AVIRRO A.-DI NICOLA E.-FLORA G.-GROSSO C.F.-PADOVANI T., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1992, 181 ss.

PALAZZO F. – VIGANÒ F., *Diritto penale. Una conversazione*, Bologna, 2018.

PALAZZO F., *I nuovi reati ambientali. Tra responsabilità degli individui e responsabilità dell'ente*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 1, 329 ss.

PALAZZO F., *La Consulta risponde alla "Taricco": punti fermi, anzi fermissimi, e dialogo aperto*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, 3, 285 ss.

PALAZZO F., *Contrasto al terrorismo, diritto penale del nemico e diritti fondamentali*, in *Questione giustizia*, 2006, 4, 666 ss.

PALAZZO F., *Corso di diritto penale. Parte generale*, Torino, 2006.

PALAZZO F., *Offensività e ragionevolezza nel controllo di costituzionalità sul contenuto delle leggi penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1998, 2, 350 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

PALIERO C.E., *Il d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231: da ora in poi, societas delinquere (et puniri) potest*, in *Corr. giur.*, 2001, 7, 845 ss.

PALIERO C.E.-PIERGALLINI C., *La colpa di organizzazione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2006, 3, 167 ss.

PALIERO C. E., *“Materia penale” e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell’Uomo: una questione “classica” a una svolta radicale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 3, 894 ss.

PANSARELLA M.-PETRILLO F., *L’impatto del nuovo reato di autoriciclaggio sul modello organizzativo 231*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 3, 24 ss.

PARODI GIUSINO M., *I reati di pericolo tra dogmatica e politica criminale*, Milano, 1990.

PEDRAZZI C., *Inganno ed errore nei delitti contro il patrimonio*, Milano, 1955.

PELISSERO M.-SCAROINA E.-NAPOLEONI V., *Principi generali*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 71 ss.

PENNISI G.-SUPINO S., *Reato di omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 619 ss.

PERINI A., *Profili penali di diritto tributario internazionale*, in *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020.

PERINI A., *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in *Sist. pen.*, 6 dicembre 2019.

PERINI A., *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in (a cura di) GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 213 ss.

PERINI A., *Voce “Reati tributari”*, in *Dig. disc. pen.*, 2016, in www.pluris.it.

PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, in *Ind. pen.*, 2015, 1-2, 11 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

PERINI A., *I reati esterni alla dichiarazione: i reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, in (a cura di) SANTORIELLO C., *La disciplina penale dell'economia*, II, Torino, 2008, 137 ss.

PERINI A., *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1999.

PERRONE A., *Il criterio della "sufficiently close connection" ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, 1128 ss.

PERRONE L., *Confisca a carico della persona giuridica e reati tributari alla luce della riforma del 2015*, in *Cass. pen.*, 2017, 10, 3744 ss.

PERRONE C., *Elementi di specificità del "consolidato estero" rispetto al "consolidato nazionale"*, in *Il fisco*, 2003, 15, 2257 ss.

PIAZZA M.-BONO M.-FOLLI M., *Collaborazione volontaria: la procedura*, in *Il fisco*, 2015, 4, 333 ss.

PIERGALLINI C., *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 4, 530 ss.

PIERGALLINI C., *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell'ente: un groviglio di problematica ricomposizione*, in *Criminalia*, 2015, 539 ss.

PIERGALLINI C., *Responsabilità dell'ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 2, 988 ss.

PIERGALLINI C., *Paradigmatica dell'autocontrollo penale (dalla funzione alla struttura del "modello organizzativo" ex d.lgs. 231/2001)*, parte II, in *Cass. pen.*, 2013, 2, 842 ss.

PIERGALLINI C., *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010, 211 ss.

PIERGALLINI C., *I modelli organizzativi*, in (a cura di) LATTANZI G., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010, 153 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

PIERGALLINI C., *Societas delinquere et puniri non potest: la fine tardiva di un dogma*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2002, 3, 571 ss.

PIERGALLINI F., *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen.*, 4 giugno 2020.

PIRGU E., *Per la Cassazione la particolare tenuità del fatto di reato (presupposto) non esclude la responsabilità dell'ente ex d.lgs. 231/2001*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, 4, 185 ss.

PISANI N., *I requisiti di autonomia ed indipendenza dell'organismo di vigilanza istituito ai sensi del d.lgs. 231/2001*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2008, 1, 155 ss.

PIVA D., *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel ma non di sistema*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2020, 3, 275 ss.

PIVA D., *Il volto oscuro dell'autoriciclaggio: la fine di privilegi o la violazione di principi?*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2015, 3, 59 ss.

PIZZONIA G., *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2021, 1, 102 ss.

POTETTI D., *Il nuovo art. 12-bis, comma 2, d.lg. n. 74 del 2000: un enigma in materia di confisca tributaria*, in *Cass. pen.*, 2016, 6, 2580 ss.

POTOSKI M.-RAKASH A.P., *Voluntary Programs, Regulatory Compliance and the Regulation Dilemma*, in (a cura di) PARKER C.-NIELSEN V.L., *Explaining Compliance. Business Responses to Regulation*, Cheltenham, 2011, 247 ss.

PRICOLO C.M.-TRABACCHI A., *Commento all'art. 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte)*, in (a cura di) NOCERINO C.-PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015.

PULITANÒ D., *La posta in gioco nella decisione della Corte costituzionale sulla sentenza Taricco*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2016, 1, 228 ss.

PULITANÒ D., *Ne bis in idem. Novità dalla Corte costituzionale e problemi aperti*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 12, 1588 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

PULITANÒ D., *Populismi e penale. Sulla attuale situazione spirituale della giustizia penale*, in *Criminalia*, 2013, 123 ss.

PULITANÒ D., *La responsabilità "da reato" degli enti: i criteri d'imputazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, 2, 415 ss.

PUTINATI S., *Le circostanze speciali del reato tributario*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 536 ss.

PUTINATI S., *Art. 3*, in (a cura di) NOCERINO C.-PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 45 ss.

QUATTRINI V.-CECCI M., *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 709 ss.

QUATTRINI V.-CECCI M., *Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000)*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 821 ss.

RACCA A., *Le novità all'art. 2497 c.c. apportate dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (d.lgs. 14/2019). Alcune riflessioni in tema di responsabilità di direzione e coordinamento*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 1, 203 ss.

RENZETTI C., *La natura giuridica delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2013, 1, 286 ss.

RICCI C., *La tassazione consolidata nell'IRES*, Torino, 2015.

ROMANO M., *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 4, 1674 ss.

ROMANO M., *Materia economica e intervento penale (in ricordo di Armando Bartulli)*, in *Riv. Società*, 2010, 2-3, 538 ss.

ROMANO M., *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d.lgs. 74/2000)*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 3, 1003 ss.

ROMANO M., *Commentario sistematico al codice penale*, I, Milano,

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

2004.

ROMANO M., *La responsabilità amministrativa degli enti, società, associazioni: profili generali*, in *Riv. soc.*, 2002, 2-3, 393 ss.

RONCO S. M., *Responsabilità dell'ente per gli illeciti tributari: considerazioni alla luce del principio del ne bis in idem e della direttiva n. 2017/1371 del 5 luglio 2017*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2018, 3, 61 ss.

ROSSI A., *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs. 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illusioni ed azzardi esegetici*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2015, 1, 124 ss.

RUGGIERO G., *Capacità penale e responsabilità degli enti. Una rivisitazione della teoria dei soggetti nel diritto penale*, Torino, 2004, 304 ss.

RUSSO P., *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 313 ss.

RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in (a cura di) BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 183 ss.

RUTA G., *L'omessa dichiarazione*, in (a cura di) BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 247 ss.

SABELLA P., *Tax cooperative compliance, reati tributari e responsabilità dell'ente. prove di cooperazione fra pubblico e privato nella gestione del rischio fiscale*, in (a cura di) GULLO A.-MILITELLO V.-RAFARACI T., *I nuovi volti del sistema penale fra cooperazione pubblico-privato e meccanismi di integrazione fra hard law e soft law*, Milano, 2021, 137 ss.

SABIA R., *I reati di criminalità organizzata con finalità di terrorismo e di eversione dell'ordine democratico*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, (in particolare) 393 ss.

SABIA R., *Nota a Cass. pen., sez. III, 17.11.2017 (dep. 28.2.2018), n. 9072*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2018, 1-2, 428 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

SALCUNI G., *La parte generale dei reati tributari*, in (a cura di) MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2018, 675 ss.

SALCUNI G., *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2001, 131 ss.

SALVATORE A., *Implicazioni internazionali della disciplina dell'IVA di gruppo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 101 ss.

SALVINI L., *Diritto societario e diritto tributario: dieci anni dalle riforme*, in *Giur. comm.*, 2014, 4, 698 ss.

SALVINI L., *Atto di accertamento «unico» per la rettifica dei redditi dei soggetti aderenti al consolidato*, in *Corr. trib.*, 2011, 34, 2824 ss.

SALVINI L., *Le varie ipotesi di trasparenza fiscale previste dall'ordinamento italiano*, in *Atti del convegno "La trasparenza fiscale"*, 16 maggio 2008, in <https://www.odcec.torino.it/public/convegni/con15681.pdf>.

SANTACROCE B.-RAVERA M., *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella cooperative compliance: impatti operativi per i gruppi di impresa*, in *Corr. trib.*, 2016, 47-48, 3601 ss.

SANTACROCE G., *Prefazione*, in (a cura di) MEZZETTI E.-PIVA D., *Punire l'autoriciclaggio. Come, quando, perchè*, Torino, 2016, XI.

SANTORIELLO C., *Utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale: un inaccettabile aggiramento delle regole probatorie*, in *Il fisco*, 2021, 44, 4251 ss.

SANTORIELLO C., *Visto di conformità e responsabilità penale del commercialista per gli illeciti fiscali del contribuente*, in *Il Penalista*, 2 ottobre 2020.

SANTORIELLO C., *Il ne bis in idem nel processo verso le società. Un problema da porsi*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2019, 4, 9 ss.

SANTORIELLO C., *In che modo la responsabilità da reato delle società opera nei gruppi di impresa?*, in www.ilsocietario.it, 20 gennaio 2017

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

SANTORIELLO C., *Autoriciclaggio di beni provenienti da condotta di bancarotta fraudolenta fra concorso di reati e assorbimento*, in *il fallimentarista*, 14 ottobre 2019.

SANTORIELLO C., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e falso in transazione fiscale*, in *Il fisco*, 2011, 16, 2529 ss.

SCAFIDI A., *La prevenzione della responsabilità amministrativa degli enti nell'ambito dei gruppi societari italiani e internazionali (seconda parte)*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2013, 1, 163 ss.

SCARCELLA A., *I delitti in materia di dichiarazione. Relazione del 25 febbraio 2021 tenuta nell'ambito del corso della Scuola Superiore della Magistratura "Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile"*.

SCAROINA E.-PELISSERO M.-NAPOLEONI V., *Principi generali*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 71 ss.

SCAROINA E., *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2020, 2, 189 ss.

SCAROINA E., *Verso una responsabilizzazione del gruppo di imprese multinazionale?*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2018, 2, 70 ss.

SCAROINA E., *Ancora sul caso Eternit: la "giustizia" e il sacrificio dei diritti*, in *Arch. pen.*, 2015, 3, 877 ss.

SCAROINA E., *Costi e benefici del dialogo tra Corti in materia penale. La giurisprudenza nazionale in cammino dopo la sentenza Grande Stevens tra disorientamento e riscoperta dei diritti fondamentali*, in *Cass. pen.*, 2015, 7-8, 2910 ss.

SCAROINA E., *Societas delinquere potest. Il problema del gruppo di imprese*, Milano-Roma, 2006.

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 *Sist. pen.*, 23 novembre 2021.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

SCOLETTA M., *Abusi di mercato e ne bis in idem: il doppio binario (e la legalità della pena) alla mercé degli interpreti*, in *Le società*, 2019, 5, 533 ss.

SCOLETTA M., *Il ne bis in idem “preso sul serio”: la Corte EDU sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell'ordinamento italiano)*, in *Dir. pen. cont.*, 17 giugno 2019.

SCOLETTA M., *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 4, 333 ss.

SCOLETTA M., *La disciplina della responsabilità da reato degli enti collettivi: teoria e prassi giurisprudenziale*, in (a cura di) CANZIO G.-CERQUA L.D.-LUPARIA L., *Diritto penale delle società*, Padova, 2016, 817 ss.

SCOLETTA M., *Nuove ipotesi di responsabilità amministrativa degli enti*, in (a cura di) DELLA BELLA A.-CORBETTA S.-GATTA G.L., *Sistema penale e sicurezza pubblica: la riforma del 2009*, Milano, 2009, 373 ss.

SCREPANTI S., *Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 2, 522 ss.

SELVAGGI N., *L'interesse dell'ente collettivo quale criterio di ascrizione della responsabilità da reato*, Napoli, 2006, (in particolare) 51 ss.;

SEMINARA S., *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 12, 1631 ss.

SEVERINO P., *L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 136 ss.

SEVERINO P., *Successione di leggi penali nel tempo*, in *Enc. giur.*, XXX, Roma, 1993, 1 ss.

SGUBBI F., *Il nuovo delitto di “autoriciclaggio”: una fonte inesauribili di “effetti perversi” dell'azione legislativa*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2015, 1, 137 ss.

SILVESTRI P.-MUSTO I., *Profili concorsuali tra reati presupposto e reati di riciclaggio: nuove prospettive alla luce dell'introduzione del reato*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di autoriciclaggio (commento a Cass. Pen. n. 245, 7 gennaio 2015), in Resp. amm. soc. ed enti, 2015, 2, 211 ss.

SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2018.

SOANA G. L., *Profili penali dell'evasione da riscossione nell'IVA ovvero delle cd frodi Carosello*, in *Dialoghi trib.*, 2005, 6, 815 ss.

SOTIS C., *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente*, Milano, 2007.

SPAGNOLO G., *Diritto penale tributario*, in (a cura di) PEDRAZZI C.-ALESSANDRI A.-FOFFANI L.-SEMINARA S.-SPAGNOLO G., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2000, 715 ss.

STEVANATO D.-SEPIO G., *Evasione da riscossione e reati tributari*, in *Dialoghi trib.*, 2010, 4, 385 ss.

STORARI P., *Le frodi Iva intracomunitarie nella prospettiva dell'utilizzatore e le frodi con il regime del margine*. Relazione al seminario tenutosi in data 21 marzo 2007 presso l'Università di Trento nell'ambito dei "Dialoghi di diritto tributario", consultabile su https://www.studiolegaletrento.tn.it/wp-content/uploads/2018/02/frode_storari.pdf.

STRIANESE L., *Il fondo patrimoniale, strumento di articolazione del patrimonio familiare: alcuni tratti patologici rilevanti sul piano tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1, 181 ss.

SUPINO S.-PENNISI G., *Reato di omessa dichiarazione*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 619 ss.

TERRACINA D., *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2012.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale, II*, Milano, 2019.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2013.

TODINI C.-MARTINA S.-LUCEV R.-QUATTRINI V.-FERRI F., *Struttura del reato tributario*, in (a cura di) SALVINI L.-CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 179 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

TOMBARI U., *La partecipazione di società di capitali in società di persone come nuovo «modello di organizzazione dell'attività di impresa»*, in *Riv. soc.*, 2006, 2-3, 185 ss.

TRAVERSI A.-GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000.

TRICOT J., *Le droit pénal à l'épreuve de la responsabilité des personnes morales: l'exemple français*, in *Rev. sc. crim.*, 2012, 1, 19 ss.

TRIPODI A.F., *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen. online*, 28 dicembre 2020.

TRIPODI A.F., *Corte europea dei diritti dell'uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?*, in *Le società*, 2018, 1, 80 ss.

TRIPODI A. F., *Ne bis in idem e reati tributari*, in (diretto da) CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2017, 669 ss.

TRIPODI A. F., *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 9 marzo 2014.

TROYER L., *Autoriciclaggio e responsabilità degli enti tra problemi dogmatici e suggerimenti pratici*, in *Le Società*, 2016, 5, 626 ss.

TROTABAS L., *Précis de science et législation financières*, Parigi, 1935.

TURRI G., *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 1, 95 ss.

URICCHIO A. F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020.

VACCA I., *Idee per una nuova riforma tributaria: il reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 413 ss.

VALENTE P.-SALVATORE M., *Profili penali di diritto tributario internazionale*, in *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020.

VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie. Altri studi di diritto finanziario*, in *Op. giur.*, 1932, 1, 41 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

VARRASO G., *Il procedimento per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Milano, 2012.

VENEZIANI P., *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 9, 3086 ss.

VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. pen.*, 2017, 4, 1694 ss.

VENEZIANI P., *Emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti: asimmetrie dei modelli criminosi e forme di manifestazione del reato*, in (a cura di) BASILE F., BRUNELLI D., CANESTRARI S., *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011, 627 ss.

VENEZIANI P., *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, III, Napoli, 2011, 2141 ss.

VENEZIANI P., *Art. 5. Responsabilità dell'ente*, in (a cura di) CADOPPI A.-GARUTI G.-VENEZIANI P., *Enti e responsabilità da reato*, Milano, 2010, 103 ss.

VENTRELLA T., *I vantaggi (tributari) compensativi tra autonomia negoziale e neutralità fiscale: il fragile equilibrio degli accordi di consolidamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 6, 2517 ss.

VERSIGLIONI M., *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 4, 389 ss.

VERVAELE J., *Ne bis in idem: verso un principio costituzionale transnazionale in UE*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 1, 32 ss.

VIGANÒ F., *Legalità 'nazionale' e legalità 'europea' in materia penale: i difficili equilibrismi della Corte di Giustizia nella sentenza M.A.S. ("TARICCO II")*, *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 4, 1281 ss.

VIGANÒ F., *Le parole e i silenzi. Osservazioni sull'ordinanza n. 24/2017 della Corte costituzionale sul caso Taricco*, in *Dir. pen. cont.*, 27 marzo 2017.

VIGANÒ F., *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2017, 5, 392 ss.

VIGANÒ F., *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 18 novembre 2016

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

VIGANÒ F. *A never-ending story? Alla Corte di giustizia dell'Unione europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 17 ottobre 2016.

VIGANÒ F., *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani Riflessioni de lege lata e ferenda sull'impatto della sentenza Grande Stevens nell'ordinamento italiano*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2016, 1, 186 ss.

VIGANÒ F., *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.*, 28 settembre 2015

VIGANÒ F., *Confisca urbanistica e prescrizione: a Strasburgo il re è nudo*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2014, 3-4, 277 ss.

VIGANÒ F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2014, 3-4, 219 ss.

VINCIGUERRA S., *Quale specie di illecito?*, in VINCIGUERRA S.- CERESA GASTALDO M.- ROSSI A., *La responsabilità dell'ente per il reato commesso nel suo interesse (D.Lgs. n. 231/2001)*, Padova, 2004, 183 ss.

VIOLANTE L., *Populismo e plebeismo nelle politiche criminali*, in *Criminalia*, 2014, 197 ss.

VISENTINI G.-MARCHETTI F.-MELIS G., *L'imposta sul reddito delle società (IRES): spunti di approfondimento su alcuni aspetti qualificanti della riforma*, in <https://archivioceradi.luiss.it/documenti/archivioceradi/osservatori/tributario/IRES>.

VITARELLI T., *I reati in materia di sicurezza, dignità e correttezza del lavoro*, in (a cura di) LATTANZI G.-SEVERINO P., *Responsabilità da reato degli enti*, I, Torino, 2020, 507 ss.

VITARELLI T., *Infortuni sul lavoro e responsabilità degli enti: un difficile equilibrio normativo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 2, 695 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

VOZZA D., *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. pen. cont.*, 15 aprile 2013.

YANG T., *Istituti di diritto tributario e ragioni fiscali a supporto del sistema produttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, 73 ss.

ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità in materia penale*, in (a cura di) MANES V.-ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 69 ss.

ZANNI M.-REBECCA G., *La disciplina della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto*, in *Il fisco*, 2010, 39, 6299 ss.

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Giurisprudenza

Cass. civ., Sez. trib., 12 novembre 2020 (dep. 11 maggio 2021) n. 12372, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 27 maggio 2021 (dep. 18 novembre 2021), n. 42415, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2021 (dep. 13 luglio 2021), n. 26575, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 18 febbraio 2021 (dep. 29 marzo 2021), n. 11986, in www.iusexplorer.it

Corte di giustizia UE, Grande Sezione, 2 febbraio 2021, *DB c. Consob*

Cass. pen., Sez. III, 29 ottobre 2020, (dep. 1° dicembre 2020), n. 34021, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 10 settembre 2020 (dep. 14 ottobre 2020), n. 28488, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 21 luglio 2020 (dep. 17 settembre 2020), n. 201, in www.cortecostituzionale.it

Corte EDU, Sez. IV, 21 luglio 2020, *Velkov c. Bulgaria*, in www.iusexplorer.it

Cass. civ., Sez. trib., 10 luglio 2020 (dep. 13 novembre 2020), n. 25757, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 20 maggio 2020 (dep. 12 giugno 2020), n. 114, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2020 (dep. 12 marzo 2020), n. 9883, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, I, 24 gennaio 2020, (dep. 2 marzo 2020), n. 8350, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 12 dicembre 2019 (dep. 13 maggio 2020), n. 14738, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. III, 29 novembre 2019 (dep. 4 marzo 2020), n. 8785, in *www.iusexplorer.it*

Cass. pen., Sez. III, 27 novembre 2019 (dep. 16 marzo 2020), n. 10098, in *www.iusexplorer.it*

Cass. pen., Sez. III, 15 novembre 2019 (dep. 20 gennaio 2020), n. 1998, in *www.iusexplorer.it*

Cass. civ., Sez. trib., 12 novembre 2019 (dep. 6 ottobre 2020), n. 21390, in *www.iusexplorer.it*,

Cass. pen., Sez. III, 12 novembre 2019 (dep. 1° aprile 2020), n. 10916, in *www.iusexplorer.it*

Cass. pen., Sez. III, 6 novembre 2019 (dep. 3 febbraio 2020), n. 4399, in *www.iusexplorer.it*

Cass. pen., Sez. III, 29 ottobre 2019 (dep. 12 dicembre 2019), n. 50362, in *www.iusexplorer.it*.

Cass. civ., Sez. trib., 24 ottobre 2019 (dep. 16 dicembre 2019), n. 33050, in *www.iusexplorer.it*

Corte cost., 15 luglio 2019 (dep. 24 ottobre 2019), n. 222, in *www.cortecostituzionale.it*

Cass. pen., Sez. III, 10 luglio 2019 (dep. 15 gennaio 2020), n. 1420, in *www.iusexplorer.it*

Cass. pen., Sez. II, 21 giugno 2019 (dep. 10 settembre 2019), n. 37503, in *Il fallimentarista*, 14 ottobre 2019

Cass. pen., Sez. III, 20 giugno 2019, (dep. 3 ottobre 2019), n. 40517, in *www.iusexplorer.it*.

Cass. civ., Sez. trib., 11 giugno 2019 (dep. 10 dicembre 2019), n. 32185, in *www.iusexplorer.it*

Corte EDU, Sez. V, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*, in *www.iuexplorer.it*

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. III, 22 maggio 2019, (dep. 8 ottobre 2019), n. 41124, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. I, 10 maggio 2019, (dep. 13 settembre 2019), n. 38042, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. II, 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 10 aprile 2018 (dep. 31 maggio 2018), n. 115, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2019 (dep. 30 maggio 2019), n. 24152, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 13 marzo 2019 (dep. 8 maggio 2019), n. 19672, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 6 marzo 2019 (dep. 10 maggio 2019), n. 117, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. III, 6 febbraio 2019 (dep. 24 maggio 2019), n. 17535, in www.iusexplorer.it

Corte Cost., 6 febbraio 2019 (dep. 18 aprile 2019), n. 95, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. III, 24 gennaio 2019 (dep. 17 aprile 2019), n. 16768, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2019 (dep. 15 marzo 2019), n. 11518, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2018, (dep. 28 febbraio 2019), n. 8689, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 18 ottobre 2018 (dep. 29 gennaio 2019), n. 4236, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 12 ottobre 2018 (dep. 14 dicembre 2018), n. 56374, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. V, 9 ottobre 2018 (dep. 12 gennaio 2019), n. 1012, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. III, 4 ottobre 2018 (dep. 11 febbraio 2019), n. 6348, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 19 giugno 2018 (dep. 21 novembre 2018), n. 52411, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 24 gennaio 2018 (dep. 2 marzo 2018), n. 43, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. III, 8 maggio 2018, (dep. 26 settembre 2018), n. 41704, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 4 maggio 2018 (dep. 7 giugno 2018), n. 25979, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. IV, 18 aprile 2018 (dep. 21 maggio 2018), n. 22468, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 28 marzo 2018 (dep. 11 ottobre 2018), n. 46049, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Garlsson Real Estate*, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Di Puma e Zecca*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 28 febbraio 2018 (dep. 17 aprile 2018), n. 17126, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 24 gennaio 2018 (dep. 2 marzo 2018), n. 43, in www.cortecostituzionale.it

Corte di giustizia UE, Grande Sezione, 5 dicembre 2017, C-42/17, M.A.S., M.B.

Cass. pen., Sez. III, 17 novembre 2017 (dep. 28 febbraio 2018), n. 9072, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. V, 13 novembre 2017, (dep. 13 marzo 2018), n. 11049, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 8 novembre 2017 (dep. 21 febbraio 2018), n. 33, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. III, 7 novembre 2017, (dep. 11 maggio 2018), n. 20862, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 7 novembre 2017, (dep. 11 maggio 2018), n. 20856, in www.iusexplorer.it

Cass. civ., Sez. trib., 9 ottobre 2017 (dep. 17 gennaio 2018), n. 959, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 13 luglio 2017 (dep. 26 settembre 2017), n. 44293, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 21 giugno 2017 (dep. 13 luglio 2017), n. 181, in www.cortecostituzionale.it

Corte EDU, Sez. I, 18 maggio 2017, *Jóhannesson e a. c. Islanda*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 16 maggio 2017, (dep. 6 marzo 2018), n. 10161, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2017, (dep. 25 luglio 2017), n. 36801, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, *Orsi e Baldetti*, in www.iusexplorer.it

Cass. civ., Sez. VI, 4 aprile 2017 (dep. 19 luglio 2017), n. 17848, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 16 marzo 2017, (dep. 13 marzo 2018), n. 11034, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 3 marzo 2017 (dep. 16 giugno 2017), n. 30255, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 9 febbraio 2017 (dep. 7 giugno 2017), n. 28077, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. III, 20 gennaio 2017 (dep. 20 aprile 2017), n. 18924, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 23 novembre 2016 (dep. 26 gennaio 2017), n. 24, in www.cortecostituzionale.it

Corte EDU, Grande camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 25 ottobre 2016 (dep. 6 febbraio 2017), n. 5434, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 18 ottobre 2016 (dep. 13 gennaio 2017), n. 1673, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 27 settembre 2016, (dep. 9 dicembre 2016), n. 52316, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 14 luglio 2016 (dep. 28 luglio 2016), n. 33074, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 31 maggio 2016 (dep. 21 luglio 2016), n. 200, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2016 (dep. 22 giugno 2016), n. 25816, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 30 marzo 2016 (dep. 8 luglio 2016), n. 28346, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 9 marzo 2016 (dep. 20 maggio 2016), n. 109, in www.cortecostituzionale.it.

Cass. pen., Sez. III, 14 gennaio 2016 (dep. 11 febbraio 2016), n. 5728 in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 16 dicembre 2015, (dep. 22 febbraio 2016), n. 6798, in www.iusexplorer.it

Cass. pen. Sez. III, 5 novembre 2015, (dep. 25 gennaio 2016), n. 3098, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Corte app. Milano, Sez. II, (ord.) 18 settembre 2015, Pres. Maiga, Est. Locurto

Cass. pen., Sez. III, 17 settembre 2015, (dep. 4 novembre 2015), n. 44449, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 8 settembre 2015, *Taricco e altri*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. I, 2 luglio 2015 (dep. 2 settembre 2015), n. 35818, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 26 giugno 2015 (dep. 21 luglio 2015), n. 31617, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 18 giugno 2015, (dep. 28 luglio 2015), n. 33026, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 11 febbraio 2015 (dep. 19 marzo 2015), n. 11497, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. IV, 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. I, 20 gennaio 2015 (dep. 20 febbraio 2015), n. 7860, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. V, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 11 novembre 2014 (dep. 18 novembre 2014), n. 47436, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 24 ottobre 2014 (dep. 30 ottobre 2015), n. 43809, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, *Nykanen c. Finlandia*, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, *Pirttimäki c. Finlandia*, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 19 maggio 2014 (dep. 28 maggio 2014), n. 143, in www.cortecostituzionale.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. III, 8 maggio 2014 (dep. 10 luglio 2014), n. 30267, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2014 (dep. 1° ottobre 2014), n. 40526, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2014 (dep. 15 maggio 2014), n. 20266, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 24 aprile 2014 (dep. 18 settembre 2014), n. 38343, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. II, 4 marzo 2014, *Grande Stevens ed altri c. Italia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 27 febbraio 2014 (dep. 13 giugno 2014), n. 25191, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. VI, 20 dicembre 2013 (dep. 24 gennaio 2014), n. 3635, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. V, 18 dicembre 2013 (dep. 30 gennaio 2014), n. 4677, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. V, 28 novembre 2013 (dep. 4 marzo 2014), n. 10265, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. II, 29 ottobre 2013, *Varvara c. Italia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 16 maggio 2013 (dep. 18 ottobre 2013), n. 42868, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. V, 4 aprile 2013 (dep. 9 maggio 2013), n. 20060, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 28 marzo 2013 (dep. 12 settembre 2013), n. 37425, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. un., 28 marzo 2013 (dep. 12 settembre 2013), n. 37424, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 31 gennaio 2013 (dep. 23 aprile 2013), n. 18374, in www.iusexplorer.it

Cass. Pen., Sez. VI, 25 gennaio 2013 (dep. 17 maggio 2013), n. 21192, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2013 (dep. 13 febbraio 2013), n. 7078, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. IV, 22 gennaio 2013, *Camilleri c. Malta*, in www.iusexplorer.it

Cass. civ., Sez. trib., 3 dicembre 2012 (dep. 7 febbraio 2013), n. 2916, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. V, 8 novembre 2012 (dep. 29 gennaio 2013), n. 4324, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. I, 24 ottobre 2012 (dep. 15/11/2012), n. 44534, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 20 giugno 2012 (dep. 17 luglio 2012), n. 28619, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 5 giugno 2012, *Bonda*, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. II, 10 maggio 2012, *Sud Fondi e altri c. Italia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 4 aprile 2012, (dep. 16 ottobre 2012), n. 40561, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 8 marzo 2012 (dep. 21 maggio 2012), n. 19247 in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 17 gennaio 2012 (dep. 15 febbraio 2012), n. 6061, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. III, 14 dicembre 2011 (dep. 28 febbraio 2012), n. 7662, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 1° dicembre 2011 (dep. 3 aprile 2012), n. 12455, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 12 ottobre 2011 (dep. 18 gennaio 2012), n. 1894, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. II, *Menarini Diagnostics S.r.l. c. Italia*, 27 settembre 2011, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 23 giugno 2011 (dep. 22 settembre 2011), n. 34476, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011 (dep. 3 ottobre 2011), n. 35730, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 18 maggio 2011, (dep. 7 ottobre 2011), n. 36394, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 18 maggio 2011, (dep. 6 ottobre 2011), n. 36290, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 9 febbraio 2011, (dep. 18 maggio 2011), n. 19595, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 27 gennaio 2011, (dep. 17 febbraio 2011), n. 5869, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 24 gennaio 2011, (dep. 30 marzo 2011), n. 13276, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. V, 10 gennaio 2011 (dep. 17 gennaio 2012), n. 1843, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. V, 17 novembre 2010 (dep. 20 giugno 2011), n. 24583, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 11 novembre 2010 (dep. 30 novembre 2010), n. 42462, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. III, 7 ottobre 2010, (dep. 29 novembre 2010), n. 42160, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 26 maggio 2010 (dep. 1° ottobre 2010), n. 35453, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. IV, 18 febbraio 2010 (dep. 16 luglio 2010), n. 27735, in www.iusexplorer.it

Cass. civ., Sez. trib., 26 gennaio 2010 (dep. 23 febbraio 2010), n. 4306, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Sez. III, 23 dicembre 2009, *Spector Photo Group NV e Chris Van Raemdonck contro Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen*

Cass. pen., Sez. un., 13 ottobre 2009 (dep. 23 dicembre 2009), n. 27292, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 25 giugno 2009 (dep. 6 ottobre 2009), n. 38691, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, 11 giugno 2009, *Dubus S.A. c. Francia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2009 (dep. 12 ottobre 2009), n. 39711, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2009 (dep. 14 luglio 2009), n. 28654, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, sez. II, 20 maggio 2009, (dep. 16 settembre 2009), n. 35968, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Zolotoukhine c. Russia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 21 novembre 2008 (dep. 12 gennaio 2009), n. 626, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 27 marzo 2008 (dep. 2 luglio 2008), n. 26654, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Cass. pen., Sez. III, 18 dicembre 2007, (dep. 6 febbraio 2008), n. 5824, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2007 (dep. 9 aprile 2008), n. 14707, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2007, (dep. 21 gennaio 2008), n. 3057, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. VI, 27 settembre 2007 (dep. 11 ottobre 2007), n. 37556, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 10 luglio 2007, (dep. 11 ottobre 2007), n. 37409, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 5 giugno 2007 (dep. 14 giugno 2007), n. 191, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. V, 23 gennaio 2007, (dep. 16 febbraio 2007), n. 6825, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Grande Camera, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 23 novembre 2006 (dep. 1° dicembre 2006), n. 40226, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 7 marzo 2006, (dep. 19 aprile 2006), n. 13716, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 20 dicembre 2005 (dep. 30 gennaio 2006), n. 3615, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. II, 13 dicembre 2005, *Nilsson c. Svezia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 28 giugno 2005 (dep. 28 settembre 2005), n. 34655, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. IV, 14 settembre 2004, *Rosenquist c. Svezia*, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. IV, 20 luglio 2004, *Manasson c. Svezia*, in www.iusexplorer.it

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Corte Cost., 26 maggio 2004 (dep. 1° giugno 2004), n. 161, in www.cortecostituzionale.it

Cass. pen., Sez. II, 29 gennaio 2004 (dep. 24 febbraio 2004), n. 7996, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 17 dicembre 2003 (dep. 19 gennaio 2004), n. 920, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, Sez. III, 2 ottobre 2003, *Isaksen c. Norvegia*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. II, 16 maggio 2003 (dep. 3 giugno 2003), n. 24167, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 27 febbraio 2002 (dep. 15 marzo 2002), n. 49, in www.cortecostituzionale.it

Cass. civ., Sez. trib., 12 febbraio 2002 (dep. 10 dicembre 2002), n. 17576, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 27 febbraio 2001, n. 15864, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 9 gennaio 2001 (dep. 7 giugno 2001), n. 23427, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. un., 25 ottobre 2000 (dep. 7 novembre 2000), n. 27, in www.iusexplorer.it

Corte EDU, 30 maggio 2000, *R.T. v. Svizzera*, in www.iusexplorer.it

Cass. pen., Sez. III, 16 marzo 2000 (dep. 7 luglio 2000), n. 1193, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 12 gennaio 2000 (dep. 21 gennaio 2000), n. 18, in www.cortecostituzionale.it

Corte EDU, Sez. III, 14 settembre 1999, *Ponsetti and Chesnel c. Francia*, in www.iusexplorer.it

Corte di Giustizia UE, Sez. VI, 8 luglio 1999, *Hüls AG contro Commissione delle Comunità europee*, in www.eur-lex.europa.eu

Tesi di dottorato di Mariachiara Croce, discussa presso l'Università Luiss. Non riproducibile, in tutto o in parte, se non con il consenso scritto dell'autore. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università Luiss di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Corte cost., 9 febbraio 1994 (dep. 17 febbraio 1994), n. 48, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 4 novembre 1991 (dep. 12 novembre 1991), n. 409, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 15 dicembre 1988 (dep. 29 dicembre 1988), n. 1146, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 23 marzo 1988 (dep. 24 marzo 1988), n. 364, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 10 gennaio 1978 (dep. 16 gennaio 1978), n. 6, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 19 dicembre 1977 (dep. 22 dicembre 1977), n. 158, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 4 luglio 1977 (dep. 14 luglio 1977), n. 134, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 12 novembre 1976 (dep. 24 novembre 1976), n. 231, in www.cortecostituzionale.it

Corte EDU, *Engel c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976, in www.iusexplorer.it

Corte cost., 10 dicembre 1975 (dep. 17 dicembre 1975), n. 245, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 18 giugno 1975 (dep. 3 luglio 1975), n. 182, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 9 aprile 1975 (dep. 16 aprile 1975), n. 89, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 5 dicembre 1974 (dep. 11 dicembre 1974), n. 279, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 28 maggio 1974 (dep. 6 giugno 1974), n. 164, in www.cortecostituzionale.it