

**L'INSERIMENTO DEI REATI TRIBUTARI NEL D.LGS. 231/2001
TRA OSSERVAZIONI *DE IURE CONDITO*
E PROSPETTIVE *DE IURE CONDENDO***

di Paola Severino

Il contributo introduce il tema dei controversi rapporti tra responsabilità da reato dell'ente e reati tributari, ripercorrendo le vicende che hanno preceduto la recente riforma ad opera della l. n. 157/2019, con la quale questi predicate crime hanno infine fatto ingresso nel 'catalogo 231'.

1. La legge n. 157/2019 segna un punto di svolta nel diritto penale tributario. Prevedendo l'ingresso dei *tax crimes* nel 'sistema 231', essa colma una lacuna sulla quale si era sviluppato già da tempo un vivace dibattito, del quale vorrei ripercorrere gli snodi salienti.

In particolare, credo sia essenziale, anche per comprendere la portata dell'intervento di riforma, partire dalle ragioni che, in passato, hanno rappresentato un ostacolo all'inserimento dei reati tributari nel catalogo previsto dal d.lgs. n. 231/2001.

Un primo aspetto di cui tener conto, a mio avviso, è legato alla circostanza che – nel delineare i caratteri di quella nuova forma di responsabilità che ha rappresentato una vera e propria 'rivoluzione copernicana' all'interno del nostro sistema penale – il legislatore del 2001 abbia preferito optare per una scelta di tipo minimalista¹¹, con l'obiettivo di dare – tanto all'opinione pubblica e agli *stakeholders*, quanto a giudici – il tempo necessario per 'assimilare' la rilevante novità di una responsabilità da reato dell'ente collettivo.

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. A guardare oggi la 'parte speciale' del Decreto, nella quale è stato recentemente inserito l'art. 25-*quinquiesdecies* – concernente appunto i reati tributari –, l'opzione iniziale del legislatore sembra essere stata radicalmente ripensata, se non del tutto stravolta.

¹¹ Cfr. la Relazione ministeriale al d.lgs. n. 231/2001, §12.

La *ratio* del sistema di responsabilità da reato dei soggetti collettivi è quella di colpire le forme di occasionale devianza dal sentiero della legalità nel preciso contesto della realtà d'impresa. Tra i numerosi interventi additivi ai quali abbiamo assistito in quasi vent'anni di vita della 'normativa 231', è stata salutata con favore l'introduzione, quali *predicate crimes*, di tutte quelle fattispecie che sono espressione della criminalità del profitto, o, comunque, tipiche manifestazioni degli illeciti delle *corporation* (dal riciclaggio ai reati societari, dai reati in materia di salute e sicurezza sul lavoro a quelli ambientali).

L'elenco dei reati presupposto ha, però, progressivamente perso le sembianze di un disegno armonioso e coerente con lo spirito del Decreto, in ragione dell'ampliamento – a tratti incontrollato¹² – delle fattispecie previste e del conseguente addensarsi delle aree di rischio-reato. Ne risulta un quadro complessivo difficilmente decifrabile, nel quale si sancisce la responsabilità dell'ente anche per ipotesi tendenzialmente estranee alle logiche di impresa e di profitto¹³: dal razzismo e xenofobia alla falsità in monete, dalle frodi sportive al terrorismo.

In un tale scenario era inevitabile interrogarsi in merito alla razionalità dell'esclusione dal 'perimetro 231' di reati – criminologicamente – molto più affini alla realtà di impresa, quali sono, appunto, i reati tributari.

2. Volgendo allora lo sguardo al recente passato, l'argomento forte, su cui hanno fatto leva i sostenitori dell'esclusione di tali fattispecie dal 'proscenio 231', ha riguardato il complessivo assetto punitivo in materia tributaria e, in particolare, il rischio che si pervenisse a una moltiplicazione dei piani sanzionatori.

Introdurre, accanto alla responsabilità penale della persona fisica e alla sanzione amministrativa tributaria già prevista a carico della persona giuridica, una ulteriore sanzione – 'amministrativa', secondo il *nomen* attribuito dall'art. 9 del d.lgs. n. 231/3001, ma di fatto assai afflittiva, dipendente da reato e applicata dal giudice penale, e quindi in grado di recare con sé correlati effetti stigmatizzanti – avrebbe significato operare una scelta non necessaria e sproporzionata 'per eccesso', triplicando le sanzioni in relazione a uno stesso fatto di reato.

Sappiamo però 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, ora per il tramite del reato associativo, anche transnazionale, finalizzato alla commissione di delitti tributari (potremmo menzionare

¹² Sul punto v. G. AMARELLI, *Il catalogo dei reati presupposto del d.lgs. n. 231/2001 quindici anni dopo. Tracce di una razionalità inesistente*, in *Legisl. pen. online*, 23 maggio 2016.

¹³ Evidenziava tale profilo già C. PIERGALLINI, *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, in G. Lattanzi (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010, pp. 211 ss.

le c.d. 'frodi carosello'), ora riconoscendo la responsabilità *ex crimine* per ipotesi di riciclaggio e autoriciclaggio aventi, quale presupposto, un reato tributario¹⁴.

Inoltre, non può non richiamarsi la complessa operazione ermeneutica, consacrata nella pronuncia delle Sezioni Unite sul caso Gubert¹⁵, finalizzata, in ultima analisi, ad allargare le maglie della confisca, anche a fronte dell'assenza dei reati tributari dal 'Decreto 231'.

Come noto, le Sezioni Unite erano chiamate a dirimere un contrasto giurisprudenziale inerente 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. A un orientamento che considerava legittima l'aggressione dei beni dell'ente per violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante, in ragione dei vantaggi derivanti alla persona giuridica dal reato tributario commesso dall'*intranseus*, si contrapponeva un orientamento di segno contrario, che negava invece tale opzione, sulla base dell'omessa inclusione dei reati tributari nel 'catalogo 231'.

Nell'affrontare la questione, le Sezioni Unite, muovendo dalla nozione di profitto confiscabile nei reati tributari e distinguendo tra confisca diretta e confisca per equivalente, hanno ritenuto la prima sempre ammissibile, precisando che ogniqualvolta il profitto derivante da reato – o i beni a esso direttamente riconducibili – sia nella disponibilità dell'ente, la confisca dovrebbe qualificarsi come diretta¹⁶. La possibilità di procedere alla confisca indiretta, per equivalente, dei beni della persona giuridica per reati tributari dei suoi organi è stata, invece, sottoposta dalla Corte alla condizione che la persona giuridica sia in concreto priva di autonomia, e rappresenti quindi un mero schermo.

Sebbene il tema affrontato dalle Sezioni Unite appaia oggi superato¹⁷, esso è certamente indicativo della complessità del panorama di riferimento preesistente all'entrata in vigore della riforma del 2019.

3. Mi sembra, peraltro, che il recente intervento legislativo non abbia dissipato tutte le difficoltà ermeneutiche e applicative legate alla responsabilità degli enti da reato tributario.

Mi limito qui a richiamare alcune delle questioni che credo accompagneranno gli interpreti e gli operatori del diritto anche dopo la riforma.

¹⁴ V. al riguardo G.L. GATTA, [I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance](#), in G. MARINO (a cura di), *Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, 2018, pp. 113 ss.; A. GULLO, [Autoriciclaggio e reati tributari](#), in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2018.

¹⁵ Cass., Sez. Un., 5 marzo 2014, n. 10561 in *Giur. it.*, 2014, n. 4, pp. 990 ss., con nota di P. CORSO, *Reato non presupposto di responsabilità amministrativa e limiti del sequestro/confisca nei confronti dell'ente*.

¹⁶ Sul punto v. F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, p. 252.

¹⁷ Deve peraltro essere ricordato che nella sentenza *Gubert* le Sezioni Unite antepongono all'affermazione dei principi di diritto l'auspicio di "un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile (la) responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231" (par. 2.9 della motivazione).

Un primo aspetto concerne l'individuazione dei delitti tributari inseriti nel 'Decreto 231': trattasi, infatti, di selezione precaria, già in fase di nuova revisione, stante la necessità di adeguamento alle prescrizioni della Direttiva PIF del 2017.

Persistono, inoltre, dubbi circa la ragionevolezza dell'impianto punitivo a carico dell'ente in ambito tributario, anche alla luce delle note vicende, già ricordate, legate alla proporzionalità del trattamento sanzionatorio e alla *vexata quaestio* del rispetto del divieto di *ne bis in idem*.

Infine, quanto mai attuale è il problema della efficace costruzione e implementazione dei modelli di prevenzione in seno all'ente, considerato l'impatto della riforma in discorso sui *compliance programs*.

Il recente intervento normativo può rappresentare l'occasione per avviare una più profonda e complessiva riflessione sul ruolo dei modelli organizzativi nel 'sistema 231'¹⁸. Si tratta di un ripensamento, per alcuni versi, sollecitato dalle evidenze della prassi, essendo oramai largamente consolidata nei tribunali una 'logica del senno di poi' che, di fatto, svuota di senso il modello, non reputandolo pressoché mai idoneo a prevenire 'reati della specie di quello verificatosi'.

Aggiungerei, però, che il percorso fruttuoso avviato anche in altri ambiti – come accaduto, ad esempio, in tema di contrasto alla corruzione – e volto a una più puntuale (etero)definizione e integrazione delle cautele, anche sulla base di *standard* e *policy* di settore consolidati, potrebbe essere una esperienza da valorizzare. D'altronde, al pari della lotta alla corruzione, dove è stato cruciale il ruolo di Anac, anche in materia tributaria si è sviluppato un modello di cooperazione tra pubblico e privato – il c.d. *tax control framework* – che potrebbe rappresentare il punto di partenza di un'attività di prevenzione che guardi, in modo sistemico, al rischio fiscale e a quello penale, nell'ottica di una *compliance* più efficace e integrata.

Senza dimenticare un profilo a me particolarmente caro – che reputo centrale anche nell'ottica della complessiva coerenza dell'apparato '231' – qual è quello del premio all'ente virtuoso. Penso infatti che la cooperazione debba essere incentivata attraverso forme di *reward* a favore dell'ente¹⁹, come peraltro in ambito tributario già accade per la persona fisica, anche per non innescare meccanismi di irragionevole disparità²⁰.

Le questioni sul tappeto, insomma, sono numerose e dense di spunti. Non resta che auspicare che l'introduzione dei reati tributari tra i reati presupposto della responsabilità dell'ente rappresenti finalmente l'occasione per individuare soluzioni condivise ai

¹⁸ In argomento v. S. MANACORDA, *L'idoneità preventiva dei modelli di organizzazione nella responsabilità da reato degli enti: analisi critica e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, n. 1-2, pp. 76-79; V. MONGILLO, *Il giudizio di idoneità del modello di organizzazione ex d.lgs. n. 231/2001: incertezza dei parametri di riferimento e prospettive di soluzione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2011, n. 3, p. 71.

¹⁹ P. SEVERINO, *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: profili sanzionatori e logiche premiali*, in C.E. Paliero, F. Viganò, F. Basile, G.L. Gatta, *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, vol. 2, Milano, 2018, pp. 1101 ss.; C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, n. 4, pp. 530 ss.

²⁰ R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa *Rivista*, 2020, n. 3, pp. 219 ss.

problemi di fondo richiamati e per riavviare, in termini più generali, una seria riflessione sui (non pochi) profili critici che la prassi applicativa del d.lgs. n. 231/2001 ha sollevato.