

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

7/2020

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervé Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

COMITATO SCIENTIFICO Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

REDAZIONE Francesco Lazzeri (coordinatore), Alberto Aimi, Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Alessandra Galluccio, Cecilia Pagella, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili).

Il testo completo della licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen.* (o *SP*), 1/2020, p. 5 ss.

SEZIONE SPECIALE

ATTI DEL WEBINAR "TAX COMPLIANCE, RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI E REATI TRIBUTARI. UNA RIFLESSIONE ALLA LUCE DELLA LEGGE N. 157/2019"
(15 MAGGIO 2020)

PRESENTAZIONE

di Antonio Gullo

L'introduzione dei reati tributari nel novero dei *predicate crime* della responsabilità dell'ente era ormai attesa da tempo e, ancora una volta, è stata l'Europa a indirizzare il nostro ordinamento verso questa strada. L'emanazione della Direttiva PIF ha infatti rappresentato la ragione per estendere il perimetro '231' a una tipologia di reati – quali quelli qui in rilievo – indubbiamente espressivi della criminalità d'impresa¹.

Non che mancassero in precedenza segnali circa l'importanza di volgere l'attenzione al settore qui in esame nell'ambito della strategia di coinvolgimento della persona giuridica nel contrasto all'accumulazione di ricchezza illecita.

Valgano per tutti gli indirizzi applicativi maturati in tema di confisca diretta à la Gubert, chiaramente motivati dall'esigenza di attingere il profitto dei reati tributari presso l'ente², nonché quelli registratisi in materia di associazione per delinquere, come reato presupposto della responsabilità dell'ente, che hanno condotto – attraverso la problematica configurazione di un profitto autonomo derivante dall'associazione – ad attribuire nella sostanza rilevanza ai fini dell'applicazione dello strumentario sanzionatorio del decreto 231 anche ai reati tributari³, allorché questi non figuravano ancora nel rispettivo catalogo chiuso di cui agli art. 24 ss. Infine, una anticipazione in qualche misura del rilievo delle fattispecie criminose qui in considerazione si era avuta con l'inserimento dell'autoriciclaggio nel corpo dell'art. 25-*octies*⁴ che, in virtù della lettura estensiva della nozione di provento fatta propria dalla giurisprudenza e tale da

¹ Sul punto, anche per una compiuta analisi critica della riforma, v. R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa *Rivista*, 3/2020, p. 225.

² Per una ricostruzione critica del percorso argomentativo della pronuncia, v. C.E. PALIERO – F. MUCCIARELLI, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, pp. 246 ss.

³ Da ultimo, v. Cass. pen., Sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785.

⁴ Per un esame dell'orientamento giurisprudenziale che ammette la responsabilità dell'ente per autoriciclaggio anche in relazione a reati non inclusi nel catalogo 231, sia consentito rinviare a A. GULLO, *La responsabilità dell'ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, t. II, Torino, 2019, pp. 3503 ss.

includere al suo interno pure il mero risparmio d'imposta⁵, ha finito con il rappresentare la prima porta d'ingresso dei reati tributari nel sistema 231.

Allo stesso modo, ben prima della recente riforma normativa, il settore tributario si era conquistato uno spazio sul terreno della *compliance* a carattere preventivo, grazie alla diffusione di meccanismi di collaborazione tra enti e Agenzia delle Entrate nel quadro del c.d. *Tax Control Framework*⁶.

Insomma, vi erano tutte le premesse per il salto oggi compiuto dal legislatore e l'ingresso delle ipotesi in esame nella c.d. Parte speciale del decreto 231.

Che tuttavia si tratti di un trapianto indolore non sembra potersi affermare. Numerose sono difatti le questioni che il nuovo scenario normativo spalanca agli occhi dell'interprete⁷.

Mi limito a qualche rapido cenno.

Un primo aspetto concerne, per così a dire monte, le scelte, in punto di fattispecie di reato, compiute dal legislatore: la selezione operata si mostrava problematica e lacunosa, e comunque non in linea con il dettato della Direttiva PIF⁸. Il risultato è pertanto quello di un cantiere aperto, tanto che, nell'ambito del decreto di attuazione della Direttiva medesima, approvato il 6 luglio 2020, è stato già previsto un ampliamento del catalogo dei reati tributari presupposto, ricomprendendovi i delitti di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione e di indebita compensazione, se commessi nel contesto di frodi internazionali.

Un secondo aspetto riguarda la coesistenza di multipli binari sanzionatori, acuita dall'inserimento delle figure in questione, con il rischio di replicare su questo fronte gli esiti problematici avutisi in materia di abusi di mercato⁹.

Un terzo aspetto investe un tema a più ampio spettro e che oggi si rivela centrale nelle dinamiche di possibile riforma della disciplina di settore, ovverosia quello della premialità dell'ente. A fronte infatti di un ampio ventaglio di istituti a carattere deflattivo pensati per la persona fisica, non si ravvisano altrettanti strumenti sul versante dell'ente¹⁰. Tutto ciò accentuato dalla interpretazione offerta dalla giurisprudenza del

⁵ Per una riflessione critica sulla ricostruzione sul punto sia consentito rinviare al nostro [Autoriciclaggio e reati tributari](#), in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2018, p. 1 ss.

⁶ In argomento, v. 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 dell'impresa*, Milano, 2018, pp. 113 ss.; G. MELIS, *Tax Compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, pp. 751 ss.

⁷ Per un'analisi di queste problematiche si veda anche E. SCAROINA, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Compliance 231, antimafia, anticorruzione e trasparenza*, in *Atti del Seminario Consorzio Integra*, 25 maggio 2020, Bologna, 2020, pp. 57 ss.

⁸ S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in questa *Rivista*, 7 gennaio 2020.

⁹ Affronta le implicazioni del principio del *ne bis in idem* tanto nel settore degli abusi di mercato quanto in quello dei reati tributari A. TRIPODI, *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 Soc.*, 2018, pp. 80 ss.

¹⁰ Ampiamente sull'opportunità di estendere all'ente alcuni istituti premiali previsti a favore della persona fisica, v. E. SCAROINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in questa *Rivista*, 3 giugno 2020.

principio di autonomia della responsabilità dell'ente di cui all'art. 8, che determina una generale incomunicabilità delle cause di non punibilità tra persona fisica ed ente.

Un ultimo aspetto riguarda infine il coordinamento tra gli strumenti prima evocati – integranti il c.d. *Tax Control Framework* – e i modelli di organizzazione, gestione e controllo della cui adozione adesso gli enti sono onerati.

Questi brevi schizzi introduttivi mi sembrano ben evidenziare la rilevanza dell'odierna riforma e al contempo l'opportunità di un confronto tra i diversi attori del sistema per iniziare a sciogliere i nodi sopra menzionati.

L'obiettivo del convegno di cui si raccolgono gli atti è per l'appunto quello di avviare una riflessione sulle dense implicazioni che la l. 157/2019 comporta.

L'idea è quella di realizzare uno scambio di saperi e di esperienze tra accademici, professionisti e magistrati al fine di interrogarsi sui profili problematici della riforma nonché, soprattutto, di individuare linee guida per le imprese chiamate ad aggiornare i modelli organizzativi con presidi idonei alla prevenzione delle fattispecie di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

Sotto quest'ultimo profilo, quello cioè di definire *best practice* che guidino le imprese nell'adeguamento dei *compliance program* al mutato assetto normativo, si conferma essenziale quel modello di cooperazione tra pubblico e privato, da tempo inaugurato nel settore del contrasto alla corruzione e che ha iniziato ad affermarsi anche in campo tributario. Ne è un chiaro esempio il più volte citato *Tax Control Framework*, espressivo proprio di quel rapporto tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente "virtuoso" fondato sul binomio collaborazione/premialità. Alla sua base posso rinvenirsi linee guida per la costruzione, in base alle specificità della singola realtà aziendale, di un sistema per la gestione e il controllo del rischio fiscale, potendo pertanto esso rappresentare il punto di partenza per orientare i modelli organizzativi verso una efficace minimizzazione del rischio di commissione delle ipotesi di cui tratta.

Sembra dunque che la riforma di cui alla l. 157/2019 approdi su un terreno fertile nel quale risulta essere presente la cultura della *compliance* insieme alla consapevolezza dell'importanza e della fruttuosità della *partnership* pubblico-privato; peraltro, bisogna constatare come il legislatore tenda oramai con costanza a promuovere l'approccio proattivo delle imprese nella gestione dei diversi rischi con cui sono chiamate a confrontarsi, come dimostra, tra le altre, la recente riforma di cui al Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza con l'introduzione dell'obbligo per l'imprenditore e per le società di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, così sancendo in maniera generalizzata la centralità del *risk management*.

I contributi qui pubblicati approfondiscono, con taglio e cadenze diverse, gli aspetti che qui ho potuto solo accennare, promuovendo altresì il dialogo tra esperti di diritto penale, di diritto tributario e di organizzazione d'impresa. Si tratta di un primo e importante momento di riflessione su quella che è stata definita una "rinnovata *tax compliance*".