

**PRIMO SEMINARIO SULLA RICERCA NEL DIRITTO TRIBUTARIO
METODI E TENDENZE**

ASSOCIAZIONE ITALIANA DEI PROFESSORI DI DIRITTO TRIBUTARIO

CALL FOR PAPER

Titolo del *paper* proposto:

*Quali prospettive per una riforma del modello sanzionatorio amministrativo tributario?
Considerazioni con riguardo al regime di responsabilità esclusiva dell'ente personificato.*

Dott. Stefano Maria Ronco

Dottore di ricerca in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi Milano-Bicocca

Piazza Solferino n. 3, 10121 – Torino

Contatto email: stefanoronco@icloud.com

Discussant:

Prof. Andrea Perini

Dipartimento di Management, Università degli Studi di Torino

Contatto email: andrea.perini@unito.it

ABSTRACT

Perplessità sorgono in relazione all'affollamento delle fonti e delle ipotesi punitive, che spesso non sono adeguatamente coordinate tra loro, così da provocare incertezze interpretative e cumuli punitivi di dubbia compatibilità con i principi costituzionali, eurounitari e convenzionali.

A tale riguardo, la complessiva materia sanzionatoria tributaria costituisce un 'terreno fertile' di ricerca, in quanto si caratterizza per la stratificazione di un articolato regime punitivo – amministrativo e penale – la cui coerenza, a fronte delle plurime sollecitazioni cui è stato soggetto negli ultimi anni, merita di essere sottoposta a rimediazione critica.

Esaminate alcune criticità dell'assetto attuale alla luce del rischio di sovrapposizione e 'conflitto' tra più moduli punitivi e rilevato che la Direttiva 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (la 'Direttiva') fa sorgere l'esigenza di revisione di tale modello sanzionatorio, l'Autore delinea un quadro in cui la riforma prevista dalla Direttiva costituirebbe l'occasione per la definitiva sistemazione del sistema sanzionatorio tributario, in continuità con il processo di mutamento delle coordinate di fondo degli strumenti di contrasto agli illeciti afferenti la materia dell'economia a cui si sta assistendo negli ultimi anni.

PROPOSTA DI PAPER

1. Introduzione e individuazione dei termini della ricerca.

Il contrasto che la legislazione e la giurisprudenza, sia interna che sovranazionale, stanno muovendo ai delitti economici realizzati con lo strumento societario merita di essere approfondito tanto sotto il profilo degli scopi di politica criminale che lo sorreggono, quanto, soprattutto, a livello tecnico-giuridico, in relazione agli effetti pratici che il complesso delle discipline, amministrative e penali, determina in sede applicativa.

Se, infatti, vi è ampio consenso in ordine all'esigenza di una effettiva, efficace e proporzionata punizione della criminalità economica, che si avvalga di strumenti giuridici innovativi, perplessità non marginali sorgono, invece, in relazione all'affollamento delle fonti e delle ipotesi punitive, che spesso non sono adeguatamente coordinate tra loro, sì da provocare incertezze interpretative e cumuli punitivi di dubbia compatibilità con i principi costituzionali, eurounitari e convenzionali.

In tale quadro concettuale di riferimento, la complessiva materia sanzionatoria tributaria costituisce un 'terreno fertile' di ricerca, in quanto si caratterizza per la stratificazione di un articolato regime punitivo – amministrativo e penale – la cui coerenza, a fronte delle plurime sollecitazioni cui è stato soggetto negli ultimi anni, merita di essere sottoposta a rimediazione critica. E' inoltre un settore del diritto tributario in cui si potrebbe prospettare, grazie ad alcuni stimoli provenienti dal diritto dell'Unione Europea, la concreta possibilità di avviare un processo di riforma che conduca ad una rinnovata configurazione nei suoi tratti essenziali.

Al riguardo, limitato il campo di ricerca al regime sanzionatorio disciplinato per le persone giuridiche ai sensi dell'art. 7, d.l. 269/2003, si intende, prima di tutto, esaminare alcune criticità dell'assetto attuale alla luce del rischio di sovrapposizione e 'conflitto' tra più moduli punitivi, circostanza ormai di non così infrequente occorrenza alla luce di un'analisi di alcuni orientamenti giurisprudenziali. In secondo luogo, si rileverà come l'opportunità di una revisione di tale modello sanzionatorio amministrativo possa essere offerta partendo dalle previsioni contenute nella Direttiva. La trasposizione di tale Direttiva potrebbero condurre il legislatore ad estendere il modello normativo di responsabilità degli enti da reato *ex d.lgs. 231/2001* anche per le violazioni attinenti alla materia tributaria, così mettendo in crisi l'attuale regime di riferibilità della sanzione alla persona giuridica ai sensi del predetto art. 7, d.l. 269/2003. Si formuleranno, in ultimo, brevi cenni in una prospettiva *de iure condendo*, in cui si valuta con favore un tale intervento di riforma quale occasione di definitiva sistemazione del modello sanzionatorio tributario, in continuità con il processo di mutamento

delle coordinate di fondo degli strumenti di contrasto agli illeciti afferenti la materia dell'economia a cui si sta assistendo negli ultimi anni.

2. Breve panoramica del quadro normativo di riferimento.

Come noto, a fianco dei presidi penalistici previsti dal d.lgs. 74/2000, l'ordinamento sanzionatorio tributario prevede anche una specifica disciplina di matrice amministrativa, i cui principi sono ispirati al diritto penale e sono enucleati nel d.lgs. 472/1997¹.

In questo sistema, la coesistenza e la ragionevolezza del complessivo regime punitivo sono garantite, sotto il profilo sostanziale, dall'applicazione del principio di specialità e, sul versante procedurale, grazie all'operare del regime del c.d. 'doppio binario' per quanto concerne il meccanismo di irrogazione della sanzione amministrativa in pendenza di procedimento penale². In tale quadro, l'individuazione dei criteri di riferibilità della sanzione punitiva nei confronti di società ed enti ha tradizionalmente rappresentato un elemento di complessità di non immediata soluzione. Da un lato, l'impostazione tradizionale accolta in sede penale negava la possibilità di addebitare ad un ente collettivo una responsabilità a titolo penale, sulla base del principio *societas delinquere non potest*, in forza del quale la responsabilità penale potrebbe essere ascritta unicamente alla persona fisica in ossequio al

¹ La bibliografia è molto ampia. Per approfondimenti in materia di sanzioni amministrative tributarie si vedano, senza pretesa di completezza, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2009, pp. 313 segg.; G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. d. trib.*, I, 2004, pp. 373 segg.; A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1997, pp. 1188 segg.; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993; Id., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. d. trib.*, I, 1999, pp. 107 segg.; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, pp. 1328 segg.; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996; C. FAVA, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità del settore*, Milano, 2006; M. PIERRO, *Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. finanz.*, I, 1999, pp. 224 segg.

² Cfr. per quanto riguarda la dottrina penalistica, A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, pp. 95 segg.; E.M. AMBROSETTI, *I reati tributari*, in E.M. AMBROSETTI, E. MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2016, pp. 461-463. Per la dottrina di diritto tributario si vedano F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul 'ruolo' delle alte corti e sugli effetti delle loro pronunce*, in *Rass. Trib.*, 2017, pp. 915 segg.; R. SCHIAVOLIN, *Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2017, pp. 385 segg.; E. MARELLO, *Raddoppio dei termini per l'accertamento e crisi del 'doppio binario'*, in *Riv. dir. trib.*, III, 2010, pp. 95-97; Id., *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, III, 2013, pp. 269 segg. in cui si manifestano, però, perplessità circa la capacità di tali principi – specialità e doppio binario – di rappresentare un meccanismo effettivamente in grado di garantire la coerenza tra i due apparati repressivi e lo svolgersi dei paralleli procedimenti. Similmente, anche A. CARINCI, *Il principio di ne bis in idem, tra opportunità e crisi del sistema sanzionatorio tributario*, in *Archivio penale*, 3, 2016, p. 2 e p. 5-6.

precetto dell'art. 27 Cost.³; come noto, tale orientamento deve ritenersi ormai superato a seguito dell'introduzione del d.lgs. 231/2001 in tema di responsabilità degli enti. Da un altro lato, la disciplina sanzionatoria amministrativa, alla luce del dettato dell'art. 7, d.l. 269/2003, delinea una strutturale differenziazione tra le società a base capitalistica e le persone giuridiche – nei cui confronti opera una autonoma riferibilità della sanzione amministrativa tributaria – rispetto a tutti gli altri enti collettivi, nei confronti dei quali il meccanismo di attribuzione della sanzione amministrativa rimane improntato, seppure con significativi temperamenti, al principio di personalità della sanzione in capo all'autore della violazione⁴. Per tale seconda categoria di soggetti, infatti, rimane valido il regime di responsabilità solidale tra l'autore della violazione e l'ente collettivo per le somme dovute a titolo di sanzione qualora gli illeciti siano stati commessi nell'interesse di quest'ultimo⁵.

3. Bis in idem ed interrelazione tra disciplina penal-tributaria e sanzioni amministrative di matrice tributaria.

Tale modello, inteso a regolamentare l'esercizio della *vis punitiva* in presenza di moduli sanzionatori paralleli, garantisce una coerenza complessiva dei due apparati repressivi anche nell'ottica di rispetto del principio del *ne bis in idem*.

³ Si veda, *ex multis*, R. CORDEIRO GUERRA, *Il principio di personalità*, in AA.VV., *Diritto sanzionatorio amministrativo*, a cura di A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, Milano, 2016, pp. 1439 segg.

⁴ Per un primo approfondimento di tale disposizione si vedano, *ex multis*, F. BATISTONI FERRARA, *Sub Art. 7, d.l. 30 settembre 2003, n. 269*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, diretto da G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Padova, 2011, pp. 809 segg.; C. FAVA, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità del settore*, cit. L. DEL FEDERICO, *Sanzioni amministrative relative a persone giuridiche e favor libertatis*, in *Giustizia tributaria*, 3, 2007, pp. 4 segg. Va evidenziato che in dottrina è discussa la natura di tale disposizione. Secondo una parte della dottrina (A. GIOVANNINI, *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, in AA.VV., *Diritto sanzionatorio amministrativo*, cit., p. 1387) tale norma andrebbe intesa come “una speciale obbligazione di stampo civilistico, ovvero e più propriamente una speciale forma di espromissione, che tolta alla disponibilità negoziale delle parti, il legislatore avrebbe preordinato in tutti i suoi elementi e *quoad effectum*”. Secondo altra dottrina (F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, pp. 32- 33) tale previsione non negherebbe il principio di personalità della sanzione amministrativa, ma si limiterebbe a elidere il vincolo di solidarietà tra la persona giuridica e l'autore materiale della violazione. Per ulteriori approfondimenti in dottrina sui diversi approdi dottrinali si rinvia a C. FAVA, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità del settore*, cit. pp. 118-120.

⁵ Infatti, diversamente dalla normativa *ex art. 7, d.l. 269/2003* applicabile alle società ed agli enti con personalità giuridica, l'art. 11, d.lgs. 472/1997 prevede per le società senza personalità giuridica che l'ente sia solidalmente responsabile con l'autore materiale della violazione, in quanto soggetto nel cui interesse la stessa è stata commessa, per il pagamento di una somma pari all'ammontare della sanzione irrogata, fatto salvo il diritto di regresso nei confronti dell'autore materiale. La disposizione in questione aggiunge, peraltro, che se la violazione non è stata commessa con dolo o colpa grave, la sanzione non può venire eseguita nei confronti dell'autore in somma eccedente ad euro 50.000, a meno che lo stesso “non ne abbia tratto diretto vantaggio”, ferma restando la responsabilità in via solidale e per l'intero in capo all'ente.

L'inquadramento normativo appena accennato, che offriva agli operatori un quadro di sostanziale certezza in ordine ai rapporti tra la materia penal-tributaria e quella sanzionatoria tributaria, è stato, tuttavia, messo in crisi dalla progressiva evoluzione della giurisprudenza di fonte sovranazionale. Il quadro di riferimento è, allo stato, estremamente fluido e incerto, in quanto sottoposto ad uno sviluppo giurisprudenziale in continuo mutamento e suscettibile di ulteriori aggiustamenti⁶.

Al riguardo si è spesa, con esiti non del tutto coincidenti tra loro, la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. A fronte, infatti, di una forte valorizzazione, con la ben nota sentenza 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c/Italia*⁷, del principio del *ne bis in idem* quale limite insuperabile all'attingibilità di un medesimo soggetto a sanzione sia penale che amministrativa, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha rivisto criticamente il precedente orientamento, riconoscendo, a certe condizioni, la legittimità delle discipline domestiche che contemplano meccanismi sanzionatori amministrativi e penali di tipo parallelo o, eventualmente, consecutivi con la pronuncia *A e B c/Norvegia*⁸. Lo scrutinio richiesto per il riconoscimento dell'*idem factum* postula la connessione stretta, sotto il profilo sostanziale e cronologico, dei procedimenti rispettivamente amministrativo e penale. La complessità di tale valutazione, suscettibile di consentire un'ampia discrezionalità al giudicante, ha indotto da ultimo la Corte di Giustizia, con sentenza del 20 marzo 2018, a precisare che il cumulo sanzionatorio è conforme agli *standard* di tutela dei diritti fondamentali dell'Unione solo allorché sia stata effettuata la verifica in ordine tanto alla sussistenza di un coordinamento tra le misure sanzionatorie previste nelle diverse fonti normative, quanto alla proporzionalità del cumulo di sanzioni, affinché il loro complesso sia limitato a quanto strettamente necessario⁹.

Come si può constatare, il criterio proposto non appare di semplice applicazione, tanto da lasciare aperti ampi margini di discrezionalità. Al riguardo, si è anche sostenuto che, in caso di parallelo svolgimento di procedimento amministrativo per le sanzioni amministrative

⁶ Per un primo approfondimento e senza pretesa di completezza, si vedano A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, pp. 1164 segg.; M. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, *La compatibilità del sistema sanzionatorio tributario con il principio del ne bis in idem di matrice europea: un problema ignorato dal legislatore del 2015 e non ancora risolto. La sentenza della Corte EDU (Grande camera), 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia*, in A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, M. D'AVIRRO (a cura di), *Reati tributari e sistema normativo europeo. La riforma della frode fiscale e della dichiarazione infedele*, Milano, 2017, pp. 645 segg.

⁷ G. DE AMICIS, *Ne bis in idem e 'doppio binario' sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza 'Grande Stevens' nell'ordinamento italiano*, in *Riv. trim. pen. cont.*, 2014, pp. 201 segg.;

⁸ Sentenza della Grande Camera della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo del 15 novembre 2016, caso *A. e B. c/Norvegia*, in particolare il § 130. Va anche evidenziato come la stessa Corte dei Diritti dell'Uomo riconosca nella stessa pronuncia del 15 novembre 2016 - § 130 - come il meccanismo che meglio potrebbe soddisfare il principio di *ne bis in idem* enucleato nella Convenzione sarebbe rappresentato dall'unificazione dei diversi procedimenti punitivi in un unico processo ed innanzi la medesima autorità.

⁹ Sentenza 20 marzo 2018 della Corte di Giustizia, procedimento *Menci*, C-524/15.

tributarie nei confronti dell'ente personificato e di procedimento penale nei confronti dell'amministratore o del legale rappresentante, sussisterebbero i presupposti per censurare la violazione del *ne bis in idem*. Evidente è, sul piano sostanziale, la duplicazione del carico sanzionatorio per lo stesso fatto: una volta, sul piano penale, nei confronti della persona fisica autrice dell'illecito e, una seconda volta, in capo alla società nel cui interesse la violazione è stata commessa.

Vero che la Corte di Giustizia con sentenza 5 aprile 2017 ha escluso che in tal caso sussistano i presupposti per ritenere la violazione del *ne bis in idem*, in relazione alla diversità dei soggetti attinti rispettivamente dalle due sanzioni¹⁰. Se ciò è certamente esatto sul piano formale, non può sfuggire, tuttavia, l'anomalia riscontrabile sul piano sostanziale del criterio relativo alla proporzionalità della sanzione, il cui cumulo può risultare esorbitante rispetto alla gravità concreta dell'illecito¹¹.

Ciò specialmente qualora si tenga in considerazione l'orientamento giurisprudenziale che ammette la confisca di denaro o altri beni fungibili riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto sia nella disponibilità della persona giuridica. La Suprema Corte a Sezioni Unite (sentenza n. 10561 del 5 marzo 2014) ha chiarito che, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica costituisca un mero schermo fittizio, "non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa"¹². Se, pertanto, l'ente non può subire un'aggressione patrimoniale, per il delitto tributario commesso dal suo legale rappresentante, in ragione della mancata ricomprensione dei delitti tributari nel catalogo della Sez. III del d.lgs. 231/2001, tuttavia, il profitto potrà essere ugualmente oggetto di ablazione in forza di confisca diretta ogni volta che esso sia rappresentato da somma di denaro disponibile sul conto della società o da altri beni fungibili. Ciò in quanto, ad avviso della Corte, il profitto o il prezzo del reato, quando sia rappresentato da denaro o altro bene fungibile, perdono qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità

¹⁰ Sentenza della Corte di Giustizia del 5 aprile 2017, procedimenti riuniti C-217/15 e C-350/15.

¹¹ Per un commento alla sentenza della Corte di Giustizia del 5 aprile 2017 si veda A. GIOVANNINI, *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, cit., pp. 1408-1409, che giunge a sostenere come, a determinate condizioni, anche l'applicazione di una doppia misura punitiva nei confronti della persona giuridica non dovrebbe porsi in contrasto con il principio del *ne bis in idem*.

¹² Cfr. G. BERSANI, *La confisca per equivalente nei reati tributari e l'applicabilità alle persone giuridiche al vaglio della Corte di Cassazione a sezioni unite*, in *La responsabilità amministrativa della società e degli enti*, 3/2014, pp. 249 segg.; T. TRINCHERA, *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*, in *Dirittopenalecontemporaneo.it*, 12 marzo 2014.

fisica¹³. Quando avviene la commistione tra le disponibilità della persona fisica e quelle della società si estendono in qualche modo alla persona giuridica gli effetti delle ablazioni confiscatorie (e, prima ancora, dei sequestri) disposte a riguardo della persona fisica. L'esigenza di delimitare i rapporti e le responsabilità rispettive dell'amministratore e della società appare di primaria rilevanza per la certezza del diritto. Il tema concernente il cumulo delle sanzioni per una medesima situazione di fatto andrebbe pertanto riconsiderato, anche a prescindere dalla non applicabilità, per ragioni squisitamente formali, del principio del *ne bis in idem*.

4. Responsabilità dell'ente da reato, fattispecie di autoriciclaggio e profili di tensione con il regime di responsabilità esclusiva dell'ente personificato ex art. 7, d.l. 269/2003.

Le sintetiche considerazioni esposte in precedenza hanno permesso di mettere in luce come le problematiche in punto di *ne bis in idem* siano particolarmente 'sentite' nel contesto del diritto punitivo di matrice tributaria 'tradizionalmente inteso' con riferimento alla sanzione amministrativa tributaria ed alla sanzione penale in senso formale.

La problematica in ordine ai profili di sovrapposizione tra sanzione amministrativa tributaria sull'ente e disciplina sanzionatoria contenuta nel d.lgs. 231/2001 è stata, invece, oggetto di indagini meno frequenti a livello sia dottrinale che giurisprudenziale. E' nostra opinione che tale tematica non sia, tuttavia, priva di rilievo ed abbia assunto una crescente rilevanza da un punto di vista applicativo a seguito dell'inserimento dell'autoriciclaggio quale reato presupposto della responsabilità amministrativa ex d.lgs. 231/2001¹⁴. Infatti, malgrado la normativa *de qua* non ricomprenda i reati tributari nel catalogo dei reati presupposto che costituiscono fonte di responsabilità dell'ente, vi possono essere situazioni in cui, a ben vedere, le contestazioni di matrice tributaria si 'riverberano' nel procedimento ex d.lgs. 231/2001, onde occorre svolgere un'analisi circa i profili di interrelazione e 'concorso' tra sanzioni 'punitive' di origine tributaria e sistema sanzionatorio in tema di responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs. 231/2001.

¹³ Di conseguenza, 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 (Cass., SS.UU., 21 luglio 2015, n. 31617). Cfr. A. MARCHESELLI, *Tecniche di aggressione dei profitti dell'economia fiscalmente infedele: la confisca 'penale' tra efficacia preventiva e tutela dei diritti fondamentali*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 4/2015, pp. 182 segg.

¹⁴ Per un primo approfondimento di tale previsione incriminatrice si veda A. GULLO, voce *Autoriciclaggio*, in G. LEO, F. VIGANO' (a cura di), *Il libro dell'anno del diritto 2016 Treccani*, Roma, 2016.

Al riguardo, basti in questa sede menzionare i casi in cui l'addebito amministrativo nei confronti dell'ente sia mosso ai sensi dell'art. 25-*octies*, d.lgs. 231/2001 – che sanziona l'ente collettivo per l'illecito dipendente dal reato di autoriciclaggio – e la fattispecie di autoriciclaggio *ex art. 648-ter.1*, c.p. contestata nei confronti della persona fisica - che costituisce il reato presupposto della responsabilità dell'ente – trovi, a sua volta, origine in un delitto di matrice penal-tributaria¹⁵. In tali ipotesi, come sottolineato da autorevole dottrina, si rischia sempre più di assistere ad una surrettizia estensione per via giurisprudenziale della responsabilità dell'ente *ex d.lgs. 231/2001*. Malgrado le forti perplessità in chiave costituzionale alla luce dei principi di legalità e determinatezza, ciò potrebbe legittimare l'ingresso dei reati tributari nel sistema sanzionatorio 231/2001¹⁶. Proprio in tali situazioni si possono porre delicate problematiche in punto di *bis in idem* qualora, in parallelo al processo nei confronti rispettivamente delle persone fisiche e dell'ente ai sensi del d.lgs. 231/2001, siano state messe in atto – come è probabile – attività di accertamento nei confronti dell'ente stesso da parte dell'Agenzia delle Entrate al fine di rettificare l'imponibile dichiarato e, contestualmente, irrogare le sanzioni amministrative tributarie sempre nei confronti dell'ente in forza dei criteri di riferibilità della sanzione ai sensi dell'art. 7, d.l. 269/2003.

5. Ne bis in idem e responsabilità amministrativa degli enti ai sensi del d.lgs. 231/2001: prospettive nel quadro della Direttiva n. 2017/1371 del 5 luglio 2017.

I rapporti tra disciplina *ex d.lgs. 231/2001* e materia tributaria dovranno necessariamente essere oggetto di rimediazione da parte del legislatore in conseguenza della prossima trasposizione della Direttiva nell'ordinamento interno; circostanza, quest'ultima, che renderà improcrastinabile una nuova riflessione sull'interrelazione tra sistema punitivo oggi esistente in campo tributario e modello di responsabilità para-penalistica dell'ente nel quadro del d.lgs. 231/2001¹⁷.

¹⁵ Una simile problematica si è altresì posta con riguardo all'interrelazione del regime di responsabilità degli enti con la fattispecie dell'associazione a delinquere. Si veda, per un primo approfondimento, M. MONTERISI, D. TOMEI, *L'associazione per delinquere allarga le maglie del d.lgs. 231/2001: rilevanza dei reati tributari (commento a Cass. pen., n. 24841, 6 giugno 2013)*, in *Rivista-231*, 4/2013, pp. 199 segg.

¹⁶ In questo senso si veda anche la Circolare n. 19867 del 12 giugno 2015 di Confindustria, p. 3, nella quale si sottolinea “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 ai Modelli Organizzativi in termini di prevenzione”.

¹⁷ Per un primo commento si vedano E. BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, pp. 63 segg.; A. SCARCELLA, *La nuova Direttiva PIF: una prima lettura delle novità e delle sanzioni (...anche contro l'ente responsabile di frode*

Tale Direttiva, la cui analisi esula dalle finalità del lavoro, ha l'obiettivo di individuare la sfera degli obblighi di criminalizzazione cui sono obbligati gli Stati membri dell'Unione Europea al fine di garantire la sanzionabilità, tramite misure effettive e dissuasive, delle frodi gravi in danno degli interessi economici dell'Unione Europea. Ebbene, tale testo normativo introduce, tra le altre cose, un obbligo di criminalizzazione esteso alle persone giuridiche con riguardo a tutte le ipotesi di reato che rientrano nel campo di applicazione della Direttiva, tra cui viene esplicitamente ricompresa anche l'ipotesi della frode 'grave' IVA¹⁸. Di conseguenza, in ossequio a tale atto normativo, l'Italia sarà tenuta ad introdurre una fattispecie penale nei confronti della persona giuridica anche per quanto concerne alcune ipotesi appartenenti alla materia penal-tributaria¹⁹.

L'effetto non potrà non essere la ritrattazione del tema concernente l'opportunità di introdurre un autonomo regime sanzionatorio *ex d.lgs. 231/2001* nei confronti degli enti anche per violazioni attinenti alla materia tributaria. Non pare, al riguardo, che la soluzione preferibile sia di limitarsi ad 'aggiungere' il nuovo regime *ex d.lgs. 231/2001* in via ulteriore e parallela al già esistente meccanismo sanzionatorio di cui all'art. 7, d.l. 269/2003. A ciò osterebbe l'esigenza di coordinare il plesso di sanzioni amministrative nei confronti dell'ente *ex d.lgs. 231/2001* nel quadro di un doveroso rispetto del divieto di *bis in idem* e del principio di

lesiva degli interessi finanziari dell'UE), in *Rivista-231*, 4/2017, 179 ss. Si permetta altresì di rinviare a S.M. RONCO, *Frodi 'gravi' IVA e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017?*, in *Arch. pen.*, 3/2017, pp. 1 segg.

¹⁸ Si tratta di una definizione particolarmente importante, disciplinata sia all'art. 3, co. 2, lett. d) - che dispone che requisiti indispensabili per l'integrazione della frode IVA 'grave' siano la fraudolenza e la transnazionalità della condotta, che all'art. 2, co. 2, che prevede una soglia quantitativa al ricorrere della quale può presumersi che la frode IVA assuma i connotati della 'gravità': tale parametro quantitativo viene, nello specifico, individuato in Euro 10.000.000,00. L'art. 3, comma 2, lett. d) della Direttiva prevede che "in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegue 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 consegue 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". L'art. 2, comma 2 della Direttiva prevede che "in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, la presente direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR".

¹⁹ Ciò a condizione che si verta nel quadro di un'ipotesi di reato di frode 'grave' dell'IVA, commessa a vantaggio dell'ente (ai sensi dell'art. 6 della Direttiva) "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".

proporzionalità²⁰, atteso che, nella sistematica oggi accolta, già le sanzioni tributarie assumono natura ‘punitiva’ ed il regime sanzionatorio introdotto dalla Direttiva prevede un insieme ampio di misure afflittive e risarcitorie di carattere sostanzialmente omnicomprensivo.

6. Considerazioni in una prospettiva de iure condendo.

Se, perciò, un intervento di riforma si renderà improcrastinabile nel contesto della Direttiva, le difficoltà che potrebbe comportare tale processo di revisione normativa non possono sfuggire all’operatore pratico ed allo studioso del diritto²¹.

Vi è, tuttavia, da sottolineare che in questo quadro si presenterebbe l’occasione per dare una definitiva sistemazione al modello sanzionatorio tributario, superando la dicotomia oggi esistente tra sanzioni tributarie applicate nei confronti degli enti con o senza personalità giuridica ed adottando così un uniforme modello sanzionatorio generale, atto ad attrarre a sanzione, in egual misura, sia le violazioni commesse a favore degli enti collettivi personificati che a favore degli enti non personificati. Modello sanzionatorio, quello di matrice para-penalistica *ex d.lgs. 231/2001*, che ha dimostrato in questi anni di rispondere efficacemente alle esigenze di carattere punitivo nei confronti degli enti collettivi, senza per questo palesare dubbi significativi per quanto concerne il rispetto delle garanzie fondamentali proprie di un regime di matrice punitivo.

Più in generale, tale intervento andrebbe visto con favore in quanto si iscriverebbe nel solco di un processo di mutamento delle coordinate di fondo degli strumenti di contrasto agli illeciti afferenti la materia dell’economia, per i quali si assiste sempre più ad un rafforzamento dei presidi di tutela *ex ante*, a mezzo di meccanismi di tipo amministrativo del genere *command and control*, rispetto al ricorso allo strumento sanzionatorio *ex post* visto, quest’ultimo, come inadatto a contrastare efficacemente le esternalità generate da condotte illecite nel settore dell’economia. Al riguardo, occorre muovere da quanto autorevole dottrina penalistica ha sottolineato circa l’urgenza di introdurre un rinnovato complesso di strumenti destinati all’*enforcement* del diritto dell’economia, imperniato sulla responsabilità dell’impresa come

²⁰ Si veda, in proposito il considerando n. 17 della Direttiva che afferma che “la presente direttiva non preclude l’adeguata ed efficace applicazione di misure disciplinari o di sanzioni diverse da quelle di natura penale. Le sanzioni non assimilabili a sanzioni penali, che sono irrogate nei confronti della stessa persona per la stessa condotta possono essere tenute in considerazione in sede di condanna della persona in questione per un reato definito nella presente direttiva. Per gli altri tipi di sanzione dovrebbe essere pienamente rispettato il principio del divieto di essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato (*ne bis in idem*)”.

²¹ Per un’analisi approfondita delle prospettive di riforma in merito all’art. 7, d.l. 269/2003 si veda il contributo di G. RAGUCCI, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in atti del Convegno (pubblicazione in via provvisoria) con il titolo “*Per un nuovo ordinamento tributario*” vol. II, pp. 719 segg.

organizzazione: “[...] come *organisational negligence* ovvero come politica (criminale) d’impresa: l’analogo della responsabilità dolosa”²².

In questo contesto l’impresa è concepita – in continuità con le elaborazioni formulate dai teorici della *corporate social responsibility* - prima che attraverso la configurazione giuridica definita dal complesso di norme che ne disciplinano l’operatività, nella sua dimensione economico-organizzativa che rileva in modo autonomo, con rilevanti effetti nel mondo della finanza e dell’economia. Ciò implica la dilatazione di forme di responsabilità di tipo penale o para-penale dell’impresa, sulla cui base a fianco della responsabilità penale della persona fisica che ha posto in essere la condotta criminosa affiora la sanzionabilità penale dell’impresa, grazie all’adozione di meccanismi di controllo fondati sulla ‘colpa dell’impresa’ legati all’accertamento della mancata o insufficiente predisposizione di tutte le misure organizzative necessarie per evitare un rischio di danno alla salute, ai terzi, all’ambiente. La funzione del diritto penale inteso in senso stretto diviene, in tale mutato paradigma di contrasto al crimine economico, parte di una più ampia rete di meccanismi di controllo, sia esterna che ‘interna’ all’ente collettivo, con l’obiettivo di contrastare in maniera più efficace e rapida le violazioni che incidono sul campo del diritto dell’economia, nella consapevolezza che il ricorso allo strumento punitivo *ex post* si palesa di per sé inadatto a contenere con immediatezza le conseguenze dannose degli illeciti economici e solo un intervento ‘anticipato’, necessariamente sulla base di meccanismi di tipo *command and control*, può tentare di limitarne gli effetti collaterali frequentemente gravosi sulla collettività.

Tale consapevolezza inizia, peraltro, a farsi spazio anche nel contesto del diritto tributario come testimonia l’esempio dell’istituto dell’adempimento collaborativo, che nella medesima ottica rappresenta forse una prima importante conferma *de iure condito* di un percorso di estensione al campo tributario dei principi che informano il modello di prevenzione degli illeciti adottati nel contesto del d.lgs. 231/2001 in tema di responsabilità amministrativa degli enti.

Vi è, in conclusione, da augurarsi che il legislatore, anche incoraggiato dall’esigenza di conformarsi alla Direttiva europea, si impegni, sia pure in termini che consentano una ragionevole riflessione, alla revisione della disciplina relativa ai rapporti tra sanzioni penali, para-penali ed amministrative tributarie nei confronti delle società e delle persone giuridiche nel quadro di un rinnovato contrasto alla criminalità economica d’impresa, valorizzando le acquisizioni raggiunte nel contesto della disciplina *ex d.lgs. 231/2001*.

²² G. MARINUCCI, *Diritto penale dell’impresa: il futuro è già cominciato*, in *Rivista italiana diritto e processo penale*, 2008, p. 1477.