

I PROFILI DI RESPONSABILITÀ PENALE NELL'ESERCIZIO DELLA CORPORATE TAX GOVERNANCE (*)

di Gian Luigi Gatta

Abstract. Nel contributo, pubblicato come capitolo in un volume collettaneo di taglio interdisciplinare dedicato alla Corporate Tax Governance, l'Autore prende in esame i profili legati alla rilevazione e gestione del c.d. Fiscal Crime Risk. Per quanto nell'ordinamento italiano i reati tributari non siano ancora contemplati nell'elenco dei reati-presupposto della responsabilità delle persone giuridiche ai sensi del d.lgs. n. 231/2001, è anche vero che per almeno due essenziali ragioni è opportuno considerare i profili di responsabilità penale nell'ambito della Corporate Tax Governance:

1) la responsabilità delle persone giuridiche può scaturire da reati diversi (ad es., riciclaggio e autoriciclaggio, truffa e associazione per delinquere) correlati in vario modo ai reati tributari e, a differenza di quelli, inclusi nell'elenco dei reati presupposto della responsabilità ex D.lgs. n. 231/2001;

2) l'impresa, a determinate condizioni, può subire la confisca del profitto del reato tributario commesso dal suo legale rappresentante.

D'altra parte, nell'ambito del commercio internazionale, va altresì considerata l'evenienza della commissione di un reato fiscale all'estero, in paesi che, come il Regno Unito o gli Stati Uniti, prevedono forme di responsabilità delle società per i reati stessi.

SOMMARIO: 1. Introduzione: Corporate Tax Governance e Fiscal Crime Risk. – 2. La responsabilità da reato delle persone giuridiche e la disciplina ex D.lgs. n. 231/2001. – 3. I delitti di riciclaggio e autoriciclaggio. – 4. Altri delitti che possono essere correlati a reati tributari: truffa e associazione per delinquere. – 5. La confisca del profitto del reato tributario ai danni dell'ente (cenni).

1. Introduzione: Corporate Tax Governance e Fiscal Crime Risk.

Una Corporate Tax Governance che ambisca a rilevare, misurare e gestire il rischio fiscale in modo effettivo ed efficace, con una visione ad ampio spettro, non può prescindere dai profili di responsabilità penale.

(*) Il contributo riproduce, con il medesimo titolo e con lievi modifiche, il capitolo pubblicato in AA.VV., *Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, (a cura di G. Marino), Egea Editore, 2018.

Il diritto penale tributario¹ è indubbiamente oggi un settore in significativa espansione, anche e soprattutto nella prassi: per gli illeciti fiscali di maggiore gravità sono infatti comminate dalla legge e non di rado irrogate dall'autorità giudiziaria sanzioni penali. Come è noto, il principale testo normativo di riferimento, in materia di *reati tributari*², è rappresentato dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74³, da ultimo modificato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158⁴. Tra i reati tributari si annoverano la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), la dichiarazione infedele (art. 4) od omessa (art. 5), l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), l'occultamento o la distruzione di documenti contabili (art. 10), l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate per un ammontare superiore a 150.000 euro ciascun per periodo d'imposta (art. 10 *bis*), l'omesso versamento dell'IVA per un ammontare superiore a 250.000 euro ciascun per periodo d'imposta (art. 10 *ter*), l'indebita compensazione (art. 10 *quater*), la sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte (art. 11). Si tratta di reati dolosi⁵, per lo più qualificati dal fine (dolo specifico) di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto; un fine che, per espressa previsione normativa (art. 1, lett. e), nell'ipotesi di fatti commessi da chi agisce come amministratore o rappresentante di società (e persone giuridiche in genere), va riferito a queste ultime, cioè a una decisione (o addirittura a una politica) aziendale.

Nondimeno, nell'ordinamento italiano – a differenza di quanto avviene in altri paesi (ad es., Stati Uniti d'America e Regno Unito) –, i reati tributari commessi nell'interesse o a vantaggio dell'impresa – da accertare nell'ambito di un *procedimento penale* – comportano una responsabilità penale (condanna alla reclusione e ad altre pene accessorie, compresa l'interdizione temporanea dagli uffici direttivi delle persone giuridiche⁶) a carico delle sole *persone fisiche* (legali rappresentanti, amministratori o loro delegati), e non anche o solo a carico della persona giuridica. Nel nostro sistema, infatti, con una scelta discussa e discutibile *i reati tributari non sono stati inseriti nell'elenco dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato degli 'enti'* ai sensi del D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

1 V. ad es., nella manualistica, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, II ed., Padova, 2017; E. MUSCO – ARDITO, *Diritto penale tributario*, III ed., Bologna, 2016.

2 L'illecito tributario ha natura di reato – e non già di illecito amministrativo – quando per esso sono comminate dalla legge sanzioni penali: reclusione e/o multa, se si tratta di un delitto; arresto e/o ammenda, se si tratta di una contravvenzione. Il criterio di identificazione dei reati, rispetto agli illeciti, è infatti di tipo nominalistico, e dipende dalla sanzione comminata. Sulla nozione di reato e sulla distinzione tra reato e illecito amministrativo – nonché sui relativi rapporti – v. G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, VI ed., aggiornata da E. Dolcini e G.L. Gatta, Milano, 2017, p. 188 s.

3 “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205”.

4 A riguardo può ad es. vedersi I. CARACCIOLI, *I nuovi reati tributari. Commento al D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016.

5 Come è noto il dolo (art. 43 c.p.) presuppone la rappresentazione e la volontà di realizzare il fatto.

6 Cfr. l'art. 12, comma 1, lett. a del D.lgs. n. 74/2000. L'interdizione consegue automaticamente alla condanna e ha una durata non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni.

A fronte di questo dato di fatto, si potrebbe a prima vista pensare che la *Corporate Tax Governance* possa prescindere dai reati tributari e dai profili di responsabilità penale in genere. Senonché per diverse ragioni, che ci proponiamo di illustrare, si tratterebbe di una conclusione affrettata, superficiale e non funzionale all'effettiva individuazione del rischio fiscale nella gestione dell'impresa.

Le principali ragioni che devono indurre a considerare i profili di responsabilità penale nell'ambito della *Corporate Tax Governance* sono due:

1) se è vero che i reati tributari non sono compresi tra i reati presupposto della responsabilità delle persone giuridiche ex D.lgs. n. 231/2001, è anche vero che quella responsabilità può scaturire da *reati diversi* (ad es. autoriciclaggio) correlati in vario modo ai reati tributari e, a differenza di quelli, *inclusi* nell'elenco dei reati presupposto della responsabilità ex D.lgs. n. 231/2001;

2) l'impresa, a determinate condizioni, può subire la *confisca* del *profitto del reato tributario* commesso dal suo legale rappresentante.

La considerazione del 'rischio fiscale' nell'ambito della *Corporate Tax Governance*, come anche dei modelli organizzativi ex D.lgs. n. 231/2001, è d'altra parte suggerita in via di principio da una politica d'impresa impostata su un approccio effettivamente *risk-based*, piuttosto che meramente *rule-based*⁷; una politica cioè che monitori costantemente i flussi economico-finanziari in rapporto agli obblighi fiscali ad essi relativi, consapevole di come dietro a molte attività perfettamente *lecite* (ad es., nell'ambito degli scambi commerciali) – e per loro natura volte alla massimizzazione del profitto d'impresa – si annidi un *financial crime risk*. Un approccio di questo genere, d'altra parte, è a ben vedere coerente con la generale impostazione di 'adempimento collaborativo' con l'Amministrazione finanziaria⁸, che mostra di avere riflessi anche nella materia penale (lo dimostra ad es. la disciplina penale della c.d. *voluntary disclosure*, che rileva come causa sopravvenuta di non punibilità in rapporto a reati tributari, al riciclaggio e all'autoriciclaggio⁹).

Da ultimo, va considerato come il *financial crime risk* – nel contesto di un mercato globale – debba essere valutato anche in rapporto agli *ordinamenti dei paesi con i quali intercorrono relazioni commerciali*. È infatti possibile che l'inadempimento fiscale da parte della società italiana – o di una società del gruppo, ovvero di società *offshore* – dia luogo a responsabilità penali all'estero, nelle ipotesi in cui il paese straniero affermi la

⁷ Sottolinea Robert. W. Werner, CEO di Green River Hollow Consulting, e in passato Global Head of Financial Crime Compliance alla HSBC, che *"the compliance infrastructure for managing financial crime risk at financial institutions is intended to be based on utilizing a risk-based, rather than rule-based, approach"*. Cfr. R.W. WERNER, *The Business's Role in Implementing Risk Based Compliance at Financial Institutions*, in *Compliance & Employment* (blog a cura della New York University School of Law – Program on Corporate Compliance and Enforcement: https://wp.nyu.edu/compliance_enforcement/).

⁸ Il riferimento è qui al regime di "adempimento collaborativo" disciplinato dall'art. 3 D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Cfr. *supra*, Cap. I, § 1.

⁹ Cfr. gli artt. 5 *quater* e 5 *quinquies* del D.l. 28 giugno 1990, n. 167, inseriti dall'art. 1 L. 15 dicembre 2014, n. 186. La causa di non punibilità correlata alla 'collaborazione volontaria' con il Fisco, come è noto, è stata introdotta solo in via temporanea (e successivamente prorogata). Cfr. a riguardo, da ultimo, l'art. 5 *octies* D.l. n. 167/1990, inserito dall'art. 7 D.l. 22 ottobre 2016, n. 193.

propria giurisdizione. Ed è altresì possibile che, a differenza di quanto avviene in Italia, in quei paesi stranieri sia prevista una responsabilità penale in capo alla società, correlata alla commissione di illeciti tributari. Il pensiero corre ad esempio agli Stati Uniti d’America, dove in via di principio la responsabilità penale delle *corporations* – affermata già tra la fine dell’800¹⁰ e i primi del 900¹¹, e rafforzata in questo secolo con due recenti riforme¹² – ben può presupporre la commissione di *tax crimes*¹³. Davvero emblematico è poi il riferimento al Regno Unito, dove il *Criminal Finances Act* del 2017¹⁴ espressamente configura come *reato della persona giuridica* il *fallimento nell’attività di prevenzione* dell’evasione fiscale penalmente rilevante (art. 45: *Failure to prevent facilitation of UK tax evasion offences*), cioè l’insuccesso della *Corporate Tax Governance*¹⁵. La nuova legge britannica – che prevede espressamente l’applicazione extraterritoriale (art. 48) – contempla d’altra parte (artt. 45 e 46) un’esenzione della responsabilità dell’ente (una ‘*defence*’) qualora questo riesca a dimostrare, alternativamente:

a) che quando il reato fiscale fu commesso *aveva adottato le procedure di prevenzione che era ragionevole si adottassero*, alla luce del caso concreto, ovvero;

b) che *non era ragionevole, alla luce delle circostanze medesime, che si adottasse una procedura di prevenzione*.

La stessa legge prevede, per il prossimo futuro, l’emanazione di *linee guida* sulle procedure che le imprese potranno seguire per prevenire la commissione di reati tributari.

Quello che in Italia potrà essere un domani il futuro – con l’eventuale introduzione dei reati tributari nel già ampio catalogo dei reati presupposto ex D.lgs. n. 231/2001, in costante ampliamento – è già realtà nel Regno Unito, dove le imprese hanno l’impellente necessità di dotarsi di ‘procedure ragionevoli’ in vista della prevenzione di quei reati.

Orbene, pare evidente, da quanto sin qui detto, che un serio approccio *risk-based* da parte della *governance* societaria non possa oggi prescindere dalla considerazione del *financial crime risk*, che andrà opportunamente valutato in prospettiva nazionale e internazionale, sulla base dei rapporti economico-finanziari in essere o che il *management* intende sviluppare.

¹⁰ Nel 1890, con lo Sherman Antitrust Act.

¹¹ Nel 1909, con una celebre decisione della Corte Suprema: *New York Central & Hudson River Railroad Company v. United States*.

¹² Il riferimento è al Sarbanes-Oxley Act del 2002 e alla Dodd-Frank Wall Street Reform and Customer Protection Act del 2010.

¹³ Cfr., per un quadro della responsabilità penale delle persone giuridiche nel sistema statunitense, in rapporto ai reati d’impresa, J. K. STRAEDER, *Understanding white collars crimes*, 4ª ed., Durham, 2017, p. 19 s. Per un interessante rapporto ufficiale sulla repressione dei reati tributari negli Stati Uniti, comprensivo di interessanti dati relativi alle operazioni investigative internazionali, e di un altrettanto interessante casistica (spesso relativa a società offshore) cfr. il *2016 Annual Report* dell’Internal Revenue Service (IRS), Criminal Investigation (CI) Department, che può leggersi a questo [link](#).

¹⁴ Il testo della legge può leggersi in www.legislation.gov.uk.

¹⁵ La stessa legge punisce anche (art. 46) il “*Failure to prevent facilitation of foreign tax evasion offences*”.

2. La responsabilità da reato delle persone giuridiche e la disciplina ex D.lgs. n. 231/2001.

Fondamentali strumenti della *Corporate Tax Governance*, nella prospettiva penalistica, sono oggi indubbiamente rappresentati dai modelli organizzativi redatti ai sensi e per gli effetti del D.lgs. n. 231/2001, come anche dall'attività del relativo Organismo di Vigilanza (OdV). È vero, come si è detto, che i reati tributari non sono ad oggi stati inseriti nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità da reato delle persone giuridiche, ma è altresì vero – si è pure anticipato –, che di quel catalogo fanno invece parte alcune *figure di reato in vario modo correlate ad illeciti fiscali*, e che pertanto, come dimostra la prassi, quei diversi reati possono essere posti a fondamento della responsabilità dell'ente.

Prima di procedere oltre, è opportuno delineare in breve l'assetto della disciplina prevista dal D.lgs. n. 231/2001, la cui *ratio* va individuata nell'idea secondo cui anche l'impresa può essere chiamata a rispondere per i reati commessi nell'ambito della propria attività; un'idea rivoluzionaria, alle nostre latitudini, dove diversamente dai paesi anglosassoni per secoli ha imperato il dogma "*societas delinquere non potest*"¹⁶.

I criteri di attribuzione della responsabilità alla persona giuridica – destinataria di sanzioni patrimoniali e di natura interdittiva – sono fondamentalmente due. Il criterio normale – almeno dal punto di vista criminologico – è rappresentato dalla c.d. *colpa d'organizzazione*; il criterio eccezionale è rappresentato dalla politica (criminale) d'impresa¹⁷.

Prima di soffermarci sui presupposti per l'attribuzione della responsabilità da reato alla persona giuridica, è opportuno soffermarsi sulla *natura della responsabilità* stessa, risultata controversa, anche in giurisprudenza. A favore della natura *penale* della responsabilità¹⁸ – indubbia in alcuni sistemi stranieri – sembrerebbero deporre alcuni argomenti. Tra questi, la circostanza che:

a) l'attribuzione della responsabilità all'ente è subordinata al rispetto di garanzie e principi caratteristici della responsabilità penale (ad es., legalità, irretroattività, colpevolezza);

¹⁶ Cfr. G. MARINUCCI, "Societas puniri potest": uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, p. 1192 s.; G. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, Pisa, 2012.

¹⁷ Cfr. G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale*, cit., p. 808. È possibile che il reato sia l'espressione di una politica d'impresa finalizzata, per l'appunto, alla commissione del reato stesso: in tal caso la responsabilità si fonda non sulla colpa d'organizzazione, bensì sul *dolo dell'ente*. Talora è la stessa legge a prevedere espressamente questa forma di responsabilità per i casi in cui «l'ente o una sua unità organizzativa vengono stabilmente utilizzati allo scopo unico o prevalente di consentire o agevolare la commissione» del reato: è il caso ad es., tra i reati ambientali, dell'attività organizzata per il traffico illecito di rifiuti, di cui all'art. 260 d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, compresa tra i reati presupposto ex D.lgs. n. 231/2001. In questa ipotesi la sanzione comminata è la dissoluzione dell'ente, nella forma della *interdizione definitiva dall'esercizio dell'attività* ai sensi dell'articolo 16 comma 3 D.lgs. n. 231/2001.

¹⁸ Cfr. ad es. Cass. Pen., Sez. II, 20 dicembre 2005, n. 3615, D'Azzo, in *Ced Cassazione*, m. 232957.

b) competente a giudicare della responsabilità dell'ente, assicurandogli le stesse garanzie difensive previste per la persona fisica, è lo stesso giudice penale che giudica della sussistenza del reato commesso dalla persona fisica per conto dell'ente.

È stato peraltro persuasivamente obiettato che le garanzie e i principi sopra richiamati sono accordati, nel sistema, anche in rapporto all'illecito amministrativo e che, d'altra parte, già si danno casi in cui il giudice penale è competente a conoscere illeciti amministrativi, quando questi sono obiettivamente connessi a illeciti penali¹⁹. Queste e altre considerazioni portano la tesi maggioritaria, anche in giurisprudenza, a ritenere che la responsabilità delineata dal D.lgs. n. 231/2001 in capo alla persona giuridica, per quanto accertata da un giudice penale, sia effettivamente una "responsabilità amministrativa"²⁰ - così come d'altra parte è espressamente denominata dal legislatore, sin dal titolo dello stesso D.lgs. n. 231/2001 - ovvero un *tertium genus* di responsabilità, comunque di natura *non penale*²¹.

La questione della natura della responsabilità dell'ente è peraltro per lo più teorica e carica di valore simbolico: "parlare di responsabilità penale, o parapenale, ovvero di responsabilità amministrativa comporterebbe una più o meno accentuata e temibile stigmatizzazione sociale delle imprese"²². Ciò che va messo in chiaro, ad ogni modo, è il meccanismo essenziale introdotto con il D.lgs. n. 231/2001: la commissione di determinati reati (c.d. presupposto) 'per conto' di società ed enti può comportare - oltre alla *responsabilità penale delle persone fisiche* che hanno commesso il reato (ad es., il legale rappresentante, gli amministratori, ecc.) - l'*autonoma 'responsabilità amministrativa da reato' delle società e degli enti stessi*²³ che, in caso di condanna, rispondono con le seguenti "sanzioni amministrative" (art. 9 D.lgs. n. 231/2001): *sanzioni pecuniarie, confisca del prezzo e/o del profitto del reato, pubblicazione della sentenza di condanna, sanzioni interdittive* che possono portare alla morte dell'attività d'impresa (interdizione dall'esercizio dell'attività; sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi).

¹⁹ Cfr. ad es. G. MARINUCCI - E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale*, cit., p. 811.

²⁰ Cfr. ad es. Cass. Pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert, in *Ced Cassazione* m. 258646, nella motivazione; Cass. Pen., Sez. IV, 25 giugno 2013, n. 42503, Ciacci, *ivi*, n. 257126; Cass. Pen., Sez. VI, 25 gennaio 2013, n. 21192, Barla, *ivi*, n. 255369; Cass. Pen., Sez. Un., 23 gennaio 2011, n. 34476, Deloitte Touche, *ivi*, n. 250347, in motivazione.

²¹ Cfr. Cass. Pen., Sez. II, 30 gennaio 2006, n. 3615, Jolly Mediterraneo s.r.l., in *Ced Cassazione* m. 232957; nello stesso senso: Cass. Pen., Sez. I, 16 luglio 2010, n. 27735, Scaraffia e Brill Rover s.r.l., *ivi*, n. 247665-6; Cass. Pen., Sez. Un., 24 aprile 2014, n. 38343, Espenhahn, *ivi*, n. 261112; Cass. Pen., Sez. VI, 10 novembre 2015, n. 28299, Bonomelli, *ivi*, n. 267047.

²² Così G. MARINUCCI - E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale*, cit., p. 810.

²³ L'autonomia della responsabilità dell'ente è espressamente affermata dall'art. 8 del D.lgs. n. 231/2001. L'ente risponde anche se l'autore del reato (persona fisica) non è stato identificato o non è imputabile, e anche se il reato presupposto si è estinto (per una causa diversa dall'amnistia).

In via preliminare, è di fondamentale importanza delimitare l'ambito di applicazione del D.lgs. n. 231 sotto due fondamentali profili: i reati-presupposto, da un lato, gli enti che possono essere chiamati a risponderne, dall'altro lato.

Sotto il primo profilo, va sottolineato come, a differenza di quanto avviene in altri sistemi (ad es., negli U.S.A.), dove la responsabilità degli enti può essere affermata in via di principio per ogni reato, che non risulti strutturalmente incompatibile, nel nostro ordinamento quella responsabilità riguarda invece solo un numero chiuso di reati: i c.d. reati presupposto. L'elenco di questi reati – che come si è anticipato non comprende i reati tributari – è contenuto negli artt. 24-25 *terdecies* del D.lgs. n. 231/2001, e nel corso degli anni ha subito e sta continuando a subire un costante ampliamento, divenendo assai eterogeneo (comprende, tra gli altri, reati contro la pubblica amministrazione, contro il patrimonio, contro la persona, contro l'ambiente, l'ordine pubblico, i mercati finanziari, il diritto d'autore, ecc.).

Per quanto riguarda il secondo accennato profilo, il D.lgs. n. 231/2001 delimita la *cerchia degli enti ai quali può essere attribuita la responsabilità amministrativa da reato*, individuandoli negli enti forniti di personalità giuridica, nelle società e nelle associazioni anche prive di personalità giuridica (art. 1 co. 2). Sono invece esclusi lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici, nonché gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale (art. 1 co. 3). Ulteriori precisazioni, quanto alla cerchia dei destinatari della disciplina *ex* D.lgs. n. 231/2001, sono poi pervenute dalla giurisprudenza della Cassazione, che ne ha esteso l'ambito di applicazione:

a) alle *società con partecipazione pubblica*, mista o totale, qualora esercitino attività economiche²⁴.

b) agli *enti stranieri*, nel cui vantaggio o interesse sia stato commesso un reato sul territorio del nostro Stato da parte di soggetti 'apicali' ovvero da parte di soggetti sottoposti all'altrui direzione o vigilanza²⁵;

c) alla *società capogruppo*, che può essere chiamata a rispondere per un reato commesso nell'ambito dell'attività di un'altra società del gruppo, allorché alla commissione di quel reato abbia concorso una persona fisica che agisca per conto della *holding*, perseguendo anche l'interesse di quest'ultima²⁶.

²⁴ Cfr. Cass. Pen., Sez. IV, 10 gennaio 2011, n. 234, in *Guida dir.*, 2011, n. 5, p. 101; nello stesso senso, v. Cass. Pen., Sez. II, 9 luglio 2010, n. 28699, Vielmi, in *Ced Cassazione* m. 247669. In particolare, secondo la Cassazione «anche l'ente pubblico economico cui è affidata la gestione del servizio di smaltimento rifiuti è soggetto alle norme sulla responsabilità amministrativa degli enti (...). La natura pubblicistica di un ente è condizione necessaria, ma non sufficiente, per l'esonero dalla disciplina in questione; deve necessariamente essere presente anche la condizione dell'assenza di svolgimento di attività economica da parte dell'ente medesimo».

²⁵ Cfr. Trib. Milano, 4 febbraio 2013, Deutsche Bank, in *Le società*, 2013, p. 869; Trib. Milano, 28 ottobre 2004, Siemens, in *Corr. merito*, 2005, p. 319 s.

²⁶ Cfr. Cass. Pen., Sez. V, 8 novembre 2012, n. 4324, Dall'Aglio, in *Ced Cassazione* m. 254323, nella motivazione; Cass. Pen., Sez. V, 18 gennaio 2011, n. 24583, Tosinvest, *ivi*, m. 249820. Va segnalato che si è posto infine il diverso problema se il D.lgs. n. 231/2001 sia applicabile alle *imprese individuali*. La prevalente giurisprudenza della Corte di cassazione risponde in senso negativo, in quanto l'art. 1 D.lgs. n. 231 fa

Il cuore della disciplina del D.lgs. n. 231/2001, come si è accennato, è rappresentato dai criteri di attribuzione della responsabilità in capo all'ente.

In primo luogo è necessario che il reato sia stato commesso «nell'interesse o a vantaggio» dell'ente (art. 5 co. 1) da:

- soggetti 'in posizione apicale' (art. 5 co. 1 lett. a²⁷), ovvero;
- soggetti 'sottoposti alla direzione o vigilanza' di uno dei soggetti apicali (art. 5 co. 1 lett. b).

È dunque senz'altro esclusa la responsabilità dell'ente quando il soggetto abbia agito «nell'interesse esclusivo proprio o di terzi» (art. 5 co. 2). Va peraltro precisato che l'interesse dell'ente e quello della persona fisica ben possono concorrere tra loro. A tal proposito in giurisprudenza si è affermato che la responsabilità dell'ente sorge «anche quando l'agente, perseguendo il proprio autonomo interesse, finisca per realizzare obiettivamente quello dell'ente»²⁸. Come ha sottolineato la Corte di cassazione, l'«interesse» e il «vantaggio» dell'ente sono concetti distinti e rilevano in via alternativa: l'interesse va apprezzato *ex ante*, e cioè al momento della commissione del fatto, secondo un metro soggettivo; il vantaggio va invece valutato *ex post*, secondo un metro oggettivo, alla luce degli effetti concretamente prodotti dal reato²⁹.

In secondo luogo, la responsabilità dell'ente presuppone la c.d. *colpa d'organizzazione*, cioè la mancata adozione o l'inefficace attuazione di un modello di organizzazione e di gestione idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi ovvero il mancato affidamento del compito di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza dei modelli a un organismo autonomo dell'ente.

Se il reato-presupposto è stato commesso da un soggetto in posizione apicale (ad es., un amministratore delegato), a norma dell'art. 6 D.lgs. n. 231/2001 l'ente non risponde se prova:

- a) di avere adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- b) di avere affidato il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo (c.d. *organismo di vigilanza – OdV*)³⁰;

riferimento soltanto a enti, società o associazioni. Cfr. Cass. Pen., Sez. VI, 16 maggio 2012, n. 30085, Vinci, in *Ced Cassazione* m. 252995; Cass. Pen., Sez. VI, 3 marzo 2004, n. 18941, Soc. Ribera, *ivi*, n. 228833. In un'isolata pronuncia, la Corte ha peraltro affermato che «una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 1 co. 2 d.lgs. n. 231/2001 impone l'inclusione delle imprese individuali tra i soggetti ai quali è applicabile la disciplina della responsabilità da reato degli enti». Cfr. Cass. Pen., Sez. III, 15 dicembre 2010, n. 15657, Impresa individuale Sferrazza, in *Ced Cassazione* m. 249320.

²⁷ Sono 'in posizione apicale' le persone con funzioni di rappresentanza, amministrazione, direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa con autonomia finanziaria e funzionale, nonché le persone che esercitano, anche di fatto, la gestione o il controllo dell'ente (art. 5 co. 1 lett. a).

²⁸ Cfr. Cass. Pen., Sez. V, 28 novembre 2013, n. 10265, Banca Italease, in *Ced Cassazione* m. 258574; nello stesso senso, Cass. Pen., Sez. VI, 22 maggio 2013, n. 24559, House Building, *ivi*, m. 255442.

²⁹ Cfr. Cass. Pen., Sez. Un., 24 aprile 2014, n. 38343, Espenhahn, in *Ced Cassazione* m. 261114; Cass. Pen., Sez. V, 28 novembre 2013, n. 10265, Banca Italease, *ivi*, n. 258575.

³⁰ Quanto all'OdV, vanno fatte due precisazioni (cfr. l'art. 6, commi 4 e 4 bis D.lgs. n. 231/2001): 1) negli enti di piccole dimensioni i relativi compiti possono essere svolti direttamente dall'organo dirigente; 2) nelle

c) che le persone hanno commesso il reato *eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione*;

d) che *non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'OdV*.

Se invece il reato-presupposto è stato commesso da soggetti sottoposti alla direzione o vigilanza di persone in posizione apicale, ai sensi dell'art. 7 D.lgs. n. 231/2001 l'ente è responsabile se la commissione del reato è stata resa possibile dall'*inosservanza degli stessi obblighi di direzione o vigilanza*. In ogni caso, è esclusa l'inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza se l'ente, prima della commissione del reato, ha adottato ed efficacemente attuato un *modello di organizzazione, gestione e controllo* idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

Come risulta evidente, nel sistema del D.lgs. n. 231/2001 rivestono un ruolo decisivo proprio i modelli organizzativi (*compliance programs*), che devono essere redatti – e aggiornati – tenendo conto dell'effettivo *crime-risk* correlato all'attività d'impresa e riferito ai reati inclusi nel catalogo di quelli presupposto della responsabilità degli enti. Quel rischio deve essere *individuato* (devono cioè essere individuate le attività nel cui ambito possono essere commessi reati), *monitorato* e *gestito* attraverso protocolli idonei a prevenirne la concretizzazione.

È evidente come, nella prospettiva penalistica, i *compliance programs* rilevanti ai fini del D.lgs. n. 231/2001 rappresenterebbero lo strumento di elezione attraverso il quale individuare e prevenire il *financial crime risk* nell'esercizio della *Corporate Tax Governance*: un *rischio diffuso*, atteso che è comune alle più diverse attività economiche, finanziarie e commerciali. Senonché, come più volte si è detto, ad oggi il pur ampio catalogo dei reati-presupposto ex D.lgs. n. 231/2001 non è stato esteso ai reati tributari. Nondimeno, come pure si è detto – e ora ci accingiamo finalmente a considerare –, è possibile che la responsabilità ex D.lgs. n. 231/2001 sussista in rapporto alla commissione di reati diversi da quelli tributari, ma ad essi in vario modo correlati. Di qui l'opportunità di tenere comunque conto del *financial crime risk* nei modelli organizzativi ex D.lgs. n. 231/2001.

3. I delitti di riciclaggio e di autoriciclaggio.

La necessità di monitorare i flussi economico-finanziari dell'impresa, assicurandone la tracciabilità in modo da controllarne la *provenienza non illecita*, è d'altra parte a ben vedere imposta in via generale nel contesto dei modelli organizzativi ex D.lgs. n. 231/2001 da ormai dieci anni: da quando, nel 2007, ha fatto ingresso nel catalogo dei reati-presupposto (art. 25 *octies*) il delitto di *riciclaggio* (art. 648 *bis* c.p.)³¹. La legge penale punisce come 'riciclaggio' la condotta di "chiunque, fuori dei

società di capitali le relative funzioni possono invece essere attribuite al collegio sindacale, al consiglio di sorveglianza e al comitato per il controllo della gestione.

³¹ Così come il delitto impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648 *ter* c.p.).

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*".

Secondo la giurisprudenza, il riciclaggio ben può avere come reato presupposto della condotta un delitto tributario: solo le contravvenzioni e i delitti colposi, infatti, non possono costituire reati-presupposto del riciclaggio³². Il principio è stato ad esempio affermato in tema di *frode fiscale* (artt. 2 e 8 D.lgs. n. 74/2000): il riciclaggio, secondo la Corte di cassazione, può configurarsi quando la condotta di 'lavaggio del denaro sporco' (*money laundering*) abbia ad oggetto l'utilità economica derivate dalla commissione di un (qualsivoglia) delitto di natura tributaria, da parte di un soggetto diverso da chi poi lo ricicla. E nel contesto della disciplina del riciclaggio, secondo la Cassazione, il concetto di "altre utilità" ben "può ricomprendere il risparmio di spesa che l'agente ottiene evitando di pagare le imposte dovute, poiché esso produce un mancato decremento del patrimonio che si concretizza in una utilità di natura economica"³³.

L'idea secondo cui il riciclaggio possa interessare i proventi di reati tributari è d'altra parte condivisa, a livello internazionale, dalle autorità impegnate nell'antiriciclaggio. È emblematico, in tal senso, considerare come la Banca d'Italia, attraverso la propria Unità antiriciclaggio – l'UIF (Unità di Informazione Finanziaria) –, segnali con evidenza, nel proprio sito internet³⁴, come in sede internazionale vi sia "una accresciuta attenzione del GAFI" (Gruppo d'Azione Finanziaria Internazionale) – attraverso le proprie Raccomandazioni³⁵ – ai "collegamenti tra riciclaggio e illeciti tributari". In quelle Raccomandazioni, infatti, "le violazioni fiscali sono state ricomprese nell'ambito dei reati-presupposto del riciclaggio".

Alla luce di quanto si è detto, ne consegue che il riciclaggio – essendo incluso nel catalogo dei reati-presupposto ex D.lgs. n. 231/2001 – può essere contestato all'ente anche quando sia commesso – nel suo interesse o vantaggio – in rapporto a delitti tributari; sicché il modello organizzativo deve opportunamente censire tale area di rischio, prevedendo i necessari presidi.

Un esempio di riciclaggio del provento di un reato fiscale – che può dare luogo alla responsabilità ex D.Lgs. n. 231/2001 – è stato recentemente prospettato in questi termini³⁶: si pensi al caso in cui venga commesso da parte di Tizio (sia esso soggetto interno od esterno alla società) il delitto di omesso versamento dell'IVA e Caio,

³² In questo senso, valorizzando il tenore letterale dell'art. 648 *bis* c.p. ("...provenienti da *delitto non colposo*...") cfr. ad es. Cass. Pen., Sez. II, 17 gennaio 2012, n. 6061, Gallo, in *Ced Cassazione* m. 252701.

³³ Cass. Pen., Sez. II, 17 gennaio 2012, n. 6061, Gallo, cit. V. anche Cass. Pen., Sez. II, 17 maggio 2013, n. 29452, Marchi, in *Ced Cassazione* m. 256468: "Integra il delitto di riciclaggio la sostituzione, con denaro, di documenti fiscali - nella specie, fatture - provenienti dal delitto di cui all'art. 8 D.lgs. n. 74 del 2000". 680 s., con nota di R. RAZZANTE, *Riciclaggio ed evasione fiscale. Le inequivoche relazioni tra i reati*.

³⁴ <http://uif.bancaditalia.it/normativa/norm-antiricic/>. Dalla citata pagina internet può accedersi alle Raccomandazioni del GAFI.

³⁵ Le Raccomandazioni – si legge nel sito dell'UIF – "rappresentano gli *standard* fondamentali in materia di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo, ai quali fanno riferimento gli altri organismi internazionali, l'Unione Europea e i singoli Stati".

³⁶ Cfr. F. MUCCIARELLI, [Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, n. 1/2015, p. 123.

esponente della società, *senza avere concorso nel delitto tributario*, ne destini il provento a una società *off-shore* in vista del pagamento di una tangente. Una simile condotta – idonea ad occultare il provento del delitto tributario – darebbe luogo alla contestazione in capo all’ente del delitto di riciclaggio. Non altrettanto potrebbe dirsi, invece, qualora il provento del delitto tributario, quale che sia, venga semplicemente reimpiegato nell’attività d’impresa (ad es., per pagare gli stipendi dei dipendenti ovvero per l’acquisto di beni o di servizi). Una preoccupazione, in senso contrario è stata da manifestata da taluni: ad esempio, da uno studio di Assonime³⁷, che ha ricordato come, secondo la giurisprudenza, l’attività di sostituzione/occultamento del provento illecito, nel delitto di riciclaggio, può essere integrata “finanche dal mero deposito del denaro in banca”. A sostegno della tesi si è richiamato il principio giurisprudenziale secondo cui “integra il delitto di riciclaggio, e non il meno grave delitto di ricettazione, la condotta di chi *deposita in banca denaro di provenienza illecita* poiché, stante la natura fungibile del bene, in tal modo esso viene automaticamente sostituito con “denaro pulito”³⁸. Senonché leggendo le motivazioni delle sentenze nelle quale il principio viene affermato (andando cioè oltre le massime) ci si avvede di come, in realtà, il riciclaggio sia stato ravvisato non già nel mero deposito dei proventi illeciti in conti bancari, ma in un *quid pluris*, cioè in una condotta idonea ad ostacolare la provenienza illecita del denaro³⁹. Emblematica in tal senso una decisione, in tema di traffico di stupefacenti e criminalità organizzata di tipo mafioso, nella quale la contestazione di riciclaggio riguardava “denaro che, previo accordo con esponenti apicali” di un istituto di credito – “veniva depositato per un importo di oltre un milione e trecentomila Euro presso tale banca e ne veniva dissimulata la provenienza, attraverso un serie di complesse operazioni finalizzate ad ostacolare la tracciabilità del percorso del denaro medesimo”⁴⁰. Si tratta di una precisazione di particolare rilievo nella prospettiva dell’attività di prevenzione all’interno della società e di redazione/aggiornamento dei modelli organizzativi: il rischio da identificare è, a monte, quello della commissione di delitti tributari e, a valle, quello del riciclaggio dei relativi proventi, attraverso – questo è il punto – *operazioni economico-finanziarie idonee a occultare la provenienza illecita dei proventi* stessi; non già attraverso qualsiasi operazione di reimpiego di quei proventi nella normale attività di impresa (ad es., l’acquisto di beni o servizi, il pagamento degli stipendi, ecc.).

Su questo scenario interviene, nel 2014, una rilevante novità normativa, rappresentata dall’introduzione nel codice penale – nonché nel catalogo dei reati presupposto *ex* D.lgs. n. 231/2001 (art. 25 *octies*) – del nuovo delitto di *autoriciclaggio*

³⁷ Cfr. Assonime, *Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali* (Note e studi, n. 17/2016), in www.assonime.it.

³⁸ Cfr. ad es. Cass. Pen., Sez. VI, 3 ottobre 2013, n. 13085, Amato, in *Ced Cassazione* m. 259485.

³⁹ È una soluzione imposta, d’altra parte, come i penalisti ben sanno, dal principio di necessaria offensività del reato. La centralità del requisito della idoneità della condotta ad ostacolare l’identificazione della provenienza del bene viene sottolineata dalla giurisprudenza: cfr. ad es. Cass. Pen., Sez. II, 6 novembre 2015, n. 48316, Berlingeri, in *Ced Cassazione* m. 265379 (nel caso di specie, quale elemento distintivo tra riciclaggio e ricettazione).

⁴⁰ Cass. Pen., Sez. VI, 24 aprile 2012, n. 43534, Lubiana, in *Ced Cassazione* m. 253795.

(art. 648 *ter.1* c.p.), ad opera della L. 15 dicembre 2014, n. 186⁴¹. La nuova norma incriminatrice punisce il fatto di “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”⁴². La fattispecie di autoriciclaggio, come si vede, è modellata sulle limitrofe figure delittuose del riciclaggio e dell’impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (c.d. reimpiego): come il riciclaggio, in particolare, dà rilievo alle condotte di *sostituzione* e *trasferimento* di denaro, beni o utilità provenienti da un delitto non colposo; come il ‘reimpiego’, attribuisce rilevanza al (mero) *impiego* di del provento illecito in attività economico-finanziarie, specificando che queste possono avere natura tanto imprenditoriale quanto speculativa. Al pari delle limitrofe figure di reato, anche l’autoriciclaggio, per espressa previsione normativa, è configurabile solo in presenza di *condotte che ostacolano “concretamente” l’identificazione della provenienza delittuosa di denaro, beni e utilità*⁴³. Attraverso l’avverbio “concretamente” il legislatore ha voluto richiamare l’interprete a un’interpretazione restrittiva: alla necessità cioè di

⁴¹ Sul nuovo reato di autoriciclaggio cfr., tra gli altri, R. BRICCHETTI, *Commento dell’art. 648 ter.1*, in E. Dolcini, G.L. Gatta (diretto da), *Codice penale commentato*, IV ed., Assago, 2015, p. 1347 s.; E. BASILE, *L’autoriciclaggio nel sistema penalistico di contrasto al money laundering e il nodo gordiano del concorso di persone*, in *Cass. pen.*, 2017, n. 1277 s.; D. BRUNELLI, *Autoriciclaggio e divieto di retroattività: brevi note a margine del dibattito sulla nuova incriminazione*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, n. 1/2015 (www.penalecontemporaneo.it/rivista-trimestrale), p. 86 s.; I. CARACCIOLI, *Sistema sanzionatorio penale tributario e autoriciclaggio: le criticità secondo assonime*, in *Il Fisco*, 2017, n. 2, p. 162 s.; S. CAVALLINI – L. TROYER, [Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all’ombra del “vicino ingombrante”](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, n. 1/2015, p. 95 s.; F. D’ALESSANDRO, *Il delitto di autoriciclaggio (art. 648-ter.1 c.p.), ovvero degli enigmi legislativi riservati ai solutori “più che abili”*, in Baccari – La Regina – Mancuso (a cura di), *Il nuovo volto della giustizia penale*, 2015, p. 3 s.; A. D’AVIRRO – M. GIGLIOLI, *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, p. 135 s.; G. DE FRANCESCO, *Riciclaggio ed autoriciclaggio: dai rapporti tra le fattispecie ai problemi di concorso nel reato*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, p. 944 s.; A.M. DELL’OSSO, *Il reato di autoriciclaggio: la politica criminale cede il passo a esigenze mediatiche e investigative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, p. 796 s.; A. GULLO, *Il delitto di autoriciclaggio al banco di prova della prassi: i primi (rassicuranti) chiarimenti della cassazione*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, p. 482 s.; A. GULLO, [Autoriciclaggio \(voce per il “Libro dell’anno del diritto Treccani – 2016\)](#), in *Dir. pen. cont.*, 21 dicembre 2015; L. TROYER, *Autoriciclaggio e responsabilità degli enti tra problemi dogmatici e suggerimenti pratici*, in *Le Società*, 2016, p. 626 s.; F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 108 s.; C. PIERGALLINI, *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell’ente: un groviglio di problematica ricomposizione*, in *Criminalia*, 2015, p. 739 s.; A. ROSSI, [Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d. lgs. 231 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni e azzardi esegetici](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, n. 1/2015, p.124 s.; S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, p. 1631 s.; F. SGUBBI, [Il nuovo delitto di “Autoriciclaggio”: una fonte inesauribile di “effetti perversi” dell’azione legislativa](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, n. 1/2015, p. 137 s.

⁴² La legge prevede pene diverse a seconda della gravità del reato presupposto del riciclaggio.

⁴³ Analogo requisito, come si è detto, è previsto dall’art. 648 *bis* c.p. per il riciclaggio. L’art. 648 *ter* c.p., invece, non esplicita analogo requisito per il reimpiego. Nondimeno si tratta, secondo la giurisprudenza, di un requisito implicito: cfr. ad es. Cass. Pen., Sez. II, 14 luglio 2016, n. 33076, Moccia, in *Ced Cassazione* m. 267691: “Il reato di reimpiego di denaro, beni o utilità di provenienza delittuosa, previsto dall’art. 648 *ter* c.p., è un delitto a forma libera realizzabile attraverso condotte caratterizzate da un tipico effetto dissimulatorio e finalizzate ad ostacolare l’accertamento o l’astratta individuabilità dell’origine delittuosa del denaro, dei beni o delle altre utilità che si intendono occultare”.

individuare un ostacolo reale, in grado di recare offesa ai plurimi interessi tutelati dalla norma (facenti capo all'amministrazione della giustizia, con specifico riguardo all'attività investigativa, all'economia e alla finanza pubblica)⁴⁴. Una necessità, come si è sottolineato, che pure in assenza di quell'avverbio deve ritenersi sussistente anche in rapporto ai delitti di riciclaggio e di reimpiego, in ossequio al principio di necessaria offensività del reato.

Accanto ad analogie strutturali, l'autoriciclaggio presenta, rispetto al riciclaggio e al reimpiego, una fondamentale differenza, che rappresenta poi la ragion d'essere dell'incriminazione stessa. Mentre, come si è detto, il riciclaggio (al pari del reimpiego) può essere commesso solo da chi non ha concorso nel delitto che ha generato i proventi oggetto della condotta di riciclaggio – cioè, con le parole della legge, “fuori del caso di concorso nel reato” presupposto –, *autore del delitto di autoriciclaggio è chi ha commesso o concorso a commettere il reato dal quale provengono il denaro, i beni o le utilità riciclate*.

L'impunità dell'autoriciclaggio, prima dell'introduzione dell'art. 648 *ter.1* c.p., era tanto imposta dalla lettera degli artt. 648 *bis* e 648 *ter* c.p., quanto criticata, specie negli ambienti internazionali. Si deve infatti proprio a sollecitazioni provenienti da quegli ambienti l'introduzione della nuova figura di reato che, nel dare rilievo penale a condotte di autoriciclaggio, avvicina l'Italia ad altri ordinamenti, europei e non, che da tempo conoscono analoga incriminazione⁴⁵. Se a favore della punibilità dell'autoriciclaggio ha avuto un peso decisivo il timore di lasciare impunito chi ostacola l'identificazione delle utilità economiche realizzate attraverso le più diverse attività delittuose (si pensi ad es. alla corruzione), contro la scelta stessa sono state addotte preoccupazioni la cui ragione – come ha sottolineato un attento studioso – sono da ricercare nella *genericità* della relativa incriminazione. “Invero, una fattispecie atta a sanzionare ogni intervento sul profitto o prodotto di un illecito, finalizzato a occultare o dissimulare la sua origine, implode nel momento in cui viene resa applicabile all'autore del reato presupposto, in quanto inevitabilmente destinata a comprendere situazioni la cui punibilità collide con i principi del *ne bis in idem* e del *nemo tenetur se detegere*”⁴⁶.

Analoghe preoccupazioni sono state condivise nel mondo dell'impresa e degli operatori economico-finanziari in genere, anche e soprattutto in rapporto alle ricadute sulla responsabilità degli enti ai sensi del D.lgs. n. 231/2001, allorché si contesti l'autoriciclaggio nell'interesse o a vantaggio degli stessi. Il timore, in sostanza, è che un'applicazione a maglie larghe della nuova norma incriminatrice possa finire per

⁴⁴ Cfr. ad es. R. BRICCHETTI, *Commento all'art. 648 ter.1*, cit., p. 1352.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 1351. Sottolinea come, nel panorama internazionale, si registri “una preponderanza netta per la scelta in favore della rilevanza penale del c.d. autoriciclaggio”, F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 111. In dottrina è stato osservato come “l'opzione in favore di una disciplina autonoma non trova riscontro all'estero, ove - per espressa statuizione normativa [come in Francia e in Svizzera] o in forza dell'interpretazione giurisprudenziale [come in Spagna e in Portogallo] - domina il modello della secca equiparazione tra riciclaggio e autoriciclaggio”. Così S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 1631.

⁴⁶ Così, incisivamente, S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 1631.

celarne lo spettro dietro qualsiasi attività economico-finanziaria che (anche solo occasionalmente) comporti l'impiego di proventi delle più disparate attività illecite che possono essere commesse nell'esercizio della normale (e lecita) attività d'impresa. Si comprende dunque l'auspicio di un'interpretazione restrittiva della nuova disposizione, manifestato da Confindustria⁴⁷ ed ABI⁴⁸ in due rispettive circolari.

È un auspicio del tutto condivisibile, che richiama l'attenzione sulla necessità di tener fede a un principio fondamentale in materia penale: penalmente rilevanti sono solo le condotte che possono essere ricondotte alla fattispecie legale e che, in conseguenza, integrano la particolare forma di offesa repressa dalla legge e rappresentano espressione del relativo giudizio di disvalore penale e di meritevolezza di pena.

Analogo auspicio è stato manifestato anche da parte degli studiosi, i quali non hanno mancato di sottolineare come la preoccupazione di "contenere le potenzialità espansive dell'incriminazione" trovi espressione, a ben vedere, nello stesso testo dell'art. 648 *ter.1.* c.p. Emblematico, in proposito, il già sottolineato impiego dell'avverbio "concretamente" per rimarcare l'effettivo ostacolo all'attività investigativa che deve essere posto in essere dall'autore del reato⁴⁹; come anche significativa è l'espressa limitazione dell'autoriciclaggio penalmente rilevante in rapporto alle attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative⁵⁰. Ne consegue che (al pari di quanto si è detto in rapporto al riciclaggio e deve ribadirsi in relazione al reimpiego) non integrano il delitto di autoriciclaggio:

a) le condotte inidonee a ostacolare l'identificazione dei proventi illeciti (ad es., il trasferimento di somme di denaro su conto corrente e il successivo utilizzo per l'acquisto di beni o servizi, attraverso operazioni tracciabili);

*b) le condotte che non si riferiscono ad attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative⁵¹. Come ha chiarito autorevole dottrina, infatti, "l'espressione 'in attività economiche' ecc. allude necessariamente a condotte di lecito-vestizione riguardate non in sé stesse o solo nei loro potenziali effetti dissimulativi, come nell'art. 648 *bis*, ma alla luce del contesto di realizzazione, così da escludere rilevanza a ogni fatto che, pur presentando una valenza economica, non sia compiuto – appunto – "in attività economiche" ecc. La proiezione dell'impiego, sostituzione o trasferimento su attività economiche va dunque intesa come un ferreo sintagma"⁵². Questa interpretazione è stata recentemente accolta dalla Cassazione in una delle prime pronunce in materia di autoriciclaggio⁵³. Nell'escludere che integri quel reato "il versamento del profitto di*

⁴⁷ Cfr. la Circolare n. 19867 del 15 giugno 2015 ("Il reato di autoriciclaggio e la responsabilità ex Decreto 231").

⁴⁸ Cfr. la Circolare n. 6 (serie legale) del 1° dicembre 2015 ("Autoriciclaggio e responsabilità degli enti").

⁴⁹ Cfr. F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 115.

⁵⁰ Cfr. S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 1631.

⁵¹ Tra le attività in questione sono comprese anche quelle *professionali*, che il quinto comma dell'art. 648 *ter* 1. c.p. menziona espressamente (assieme all'attività bancaria e finanziaria) nel contesto di una circostanza aggravante del reato.

⁵² Cfr. S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 1631.

⁵³ Cass. Pen., Sez. II, 14 luglio 2016, n. 33074, Babuleac, in *Ced Cassazione* m. 267459.

furto su conto corrente o su carta di credito prepagata, intestati allo stesso autore del reato presupposto”, la Cassazione ha affermato che “tale deposito non può considerarsi, secondo le indicazioni rispettivamente fornite dall’art. 2082 cod. civ. e dall’art. 106 del Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, come attività ‘economica’ o ‘finanziaria’”. Nell’affermare ciò, la Suprema Corte ha ribadito che “il legislatore, raccogliendo le sollecitazioni provenienti dalla dottrina, secondo cui le attività dirette all’investimento dei profitti operate dall’autore del delitto contro il patrimonio costituiscono *post factum* non punibili, ha limitato la rilevanza delle condotte ai soli casi di sostituzione che avvengano attraverso la re-immissione nel circuito economico-finanziario ovvero imprenditoriale del denaro o dei beni di provenienza illecita”.

Un ulteriore rilevante *caveat* del legislatore – volto a richiamare l’interprete a non dilatare l’area di applicazione dell’incriminazione – trova poi espressione nel quarto comma dell’art. 648 *ter.1* c.p., ai sensi del quale “non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla *mera utilizzazione* o al *godimento personale*”. Questa disposizione va letta in rapporto al primo comma e conferma che l’autoriciclaggio penalmente rilevante è solo quello che si realizza nel contesto di attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative. L’utilizzazione e il godimento sono infatti da intendere in antitesi a quelle attività, idonee a ostacolare l’identificazione della provenienza del bene⁵⁴. In dottrina⁵⁵ si è a riguardo fatto l’esempio di un pubblico ufficiale corrotto che utilizzi il prezzo della corruzione per acquistare un immobile da destinare all’abitazione propria e della famiglia. In questo caso l’autoriciclaggio non sarebbe configurabile, mentre lo sarebbe se quell’immobile fosse invece destinato alla locazione a terzi.

Come si vede, una paventata incontrollata espansione dell’autoriciclaggio può e *deve* essere evitata attraverso una rigorosa interpretazione e valorizzazione del dettato legislativo. Senonché le inquietudini legate all’introduzione del delitto in esame dipendono anche, in buona parte, dalla natura aperta del catalogo dei delitti non dolosi che possono generare i proventi illeciti. Può trattarsi di *qualsiasi* delitto non colposo, compresi i *delitti tributari*. A fugare ogni dubbio è la stessa L. n. 186/2014, alla quale si deve l’introduzione del delitto di autoriciclaggio. Quella legge, infatti, ha contestualmente inserito nell’art. 5 *quater* del D.l. 28 giugno 1990, n. 167 una procedura di “collaborazione volontaria” (c.d. *voluntary disclosure*) finalizzata all’emersione di capitali detenuti all’estero, alla quale è stata agganciata una causa di non punibilità (con effetto limitato nel tempo) riferita ad alcuni delitti tributari, al riciclaggio e al reimpiego (art. 5 *quinquies* D.l. n. 167/1990). Orbene, la legge stessa prevede che la causa di non punibilità riguardi anche il delitto di *autoriciclaggio commesso in rapporto ai reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10 bis e 10 ter D.lgs. n. 74/2000*, confermando così indirettamente – per l’appunto – che il delitto di cui all’art. 648 *ter.1* c.p. (al pari, come

⁵⁴ Cfr. S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 1631. V. anche F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 121.

⁵⁵ F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 121.

si è detto, del delitto di riciclaggio) ben può essere commesso in rapporto a delitti tributari. Anche e proprio in rapporto a quei delitti è stata espressa da Confindustria la già considerata preoccupazione relativa a un'applicazione a maglie larghe del nuovo art. 648 *ter.1.* c.p., tale da far sì che l'autore di un reato tributario "possa incorrere in automatico anche nell'imputazione per autoriciclaggio". Nella citata circolare di Confindustria si ricorda infatti come "i reati tributari determinano, per la loro stessa natura un risparmio di imposta (la c.d. provvista illecita), che resta automaticamente inglobato nel risultato di esercizio e, quindi, viene automaticamente reimpiegato nella stessa attività economica dell'impresa. Di conseguenza potrebbe accadere che la medesima condotta venga punita due volte..."⁵⁶.

Ribadito che la paventata violazione del divieto di *ne bis in idem* può e deve essere scongiurata attraverso un'interpretazione restrittiva dell'art. 648 *ter.1.* c.p., auspicata dalla stessa Confindustria, possiamo finalmente tornare a puntare il fuoco della nostra attenzione sul profilo della *responsabilità dell'ente ai sensi del D.lgs. n. 231/2001 per l'autoriciclaggio commesso in rapporto a delitti tributari*.

Va premesso a riguardo che, come da regola generale, la responsabilità da reato dell'ente presuppone che l'autoriciclaggio sia stato commesso nel suo interesse o vantaggio. Si tratta, a ben vedere, di una condizione pressoché normale (nel quadro clinico di una patologia criminale): "stante la struttura del delitto di autoriciclaggio, orientata a ostacolare la identificazione della provenienza delittuosa dei beni rimessi nel circuito legale, diviene implicazione pressoché necessitata che tale condotta sia posta in essere in ambito societario nell'interesse o a vantaggio dell'ente, limitandosi le ipotesi alternative a quelle (residuali) nelle quali l'esponente dell'ente destini a sé stesso o a terzi il frutto del delitto non colposo commesso"⁵⁷.

L'autoriciclaggio che può dar luogo alla responsabilità dell'ente può avere ad oggetto *qualsiasi delitto non colposo* – compresi pertanto i *delitti tributari*. Non vi sono infatti, nella legge, elementi che possano fondare la tesi diversa – patrocinata da Confindustria⁵⁸ – secondo cui l'autoriciclaggio sarebbe contestabile all'ente solo in rapporto al riciclo di proventi di delitti anch'essi inclusi nell'elenco dei reati presupposto *ex* D.lgs. n. 231/2001. Nella citata circolare di Confindustria si legge: "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". Senonché autorevole dottrina ha persuasivamente e risolutivamente obiettato 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

⁵⁶ Il riferimento è alla Circolare n. 19867 del 15 giugno 2015, cit.

⁵⁷ Così F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 123.

⁵⁸ Circolare n. 19867 del 15 giugno 2015, cit. La tesi ha trovato sostegno anche in dottrina. Cfr., tra gli altri, A. ROSSI, *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d. lgs. 231 ed autoriciclaggio*, cit., p. 134. In senso diverso si è espressa invece l'ABI nella Circolare n. 6 (serie legale) del 1° dicembre 2015, cit.

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'innumerabile 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)*⁵⁹.

D'altra parte, le preoccupazioni avanzate da Confindustria, a ben vedere, si ridimensionano di molto se si considera quanto abbiamo sottolineato in apertura del presente paragrafo: da dieci anni fattispecie affini all'autoriciclaggio – il riciclaggio e il reimpiego – sono incluse nel catalogo dei reati presupposto ex D.lgs. n. 231/2001, con conseguente onere, per gli enti, di tenere conto dei propri flussi economici e finanziari (anche in rapporto agli adempimenti fiscali) nel contesto dei modelli organizzativi, che naturalmente devono essere ora aggiornati tenendo conto del rischio dell'autoriciclaggio⁶⁰.

Proprio a tale ultimo proposito è interessante riportare per estratto quanto si legge in una circolare dell'ABI⁶¹, con considerazioni che possono essere adattate a settori diversi da quello bancario: “ai fini della decisione circa l'aggiornamento dei Modelli organizzativi, sembra utile tenere presente l'“origine” del provento: se esterna alla banca o se, invece, si sia in presenza di un utilizzo di proventi (eventualmente) illeciti formatisi all'interno della banca stessa. Nel primo caso, non può che evidenziarsi la possibilità di attingere utilmente, da parte delle banche, all'esperienza maturata in tema di obblighi antiriciclaggio ex D.Lgs. 231 del 2001 ove, seppur solo ai fini di detto decreto, all'art. 2 si dà una definizione di riciclaggio tale da coprire anche l'ipotesi di autoriciclaggio, nonché ai principi, alle regole ed alle procedure, già in essere in ambito aziendale, per prevenire il rischio di incorrere nella «responsabilità amministrativa» per la commissione dei reati ex artt. 648, 648 bis e 648 ter c.p. Ove i proventi eventualmente illeciti si siano formati all'interno della stessa banca, le procedure e i principi di comportamento, già adottati per prevenire il rischio di commissione degli altri reati inseriti nell'elenco di quelli presupposto della responsabilità degli enti, possono risultare efficaci anche per la prevenzione “a monte” dell'autoriciclaggio dei relativi proventi illeciti. Ciascuna banca potrà pertanto far riferimento, nella parte del modello organizzativo dedicata al reato di autoriciclaggio, ai principi di comportamento e ai presidi già implementati per la prevenzione delle suddette fattispecie criminose. Se, invece, la provenienza del denaro è riconducibile a reati non rientranti nel catalogo di cui agli artt. 24 ss. D.Lgs. n. 231 del 2001 – in primo

⁵⁹ Così, limpidamente, F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 123 (corsivo nostro). Analogamente, S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 1631.

⁶⁰ Lo sottolinea anche F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., p. 123.

⁶¹ ABI, Circolare n. 6 (serie legale) del 1° dicembre 2015, cit.

luogo vengono in considerazione i reati fiscali, la realizzazione di alcune tipologie dei quali determina non tanto la creazione di nuove disponibilità illecite, ma la permanenza nel patrimonio della banca, quale profitto dell'illecito, della somma corrispondente all'importo delle imposte evase – i presidi devono strutturarsi focalizzando il contenuto del Modello organizzativo non tanto sul controllo circa la provenienza del denaro, quanto sulle modalità di utilizzo dello stesso, in modo da far emergere eventuali anomalie o elementi non ordinari e impedendo il ricorso a tecniche idonee ad ostacolare in concreto l'individuazione della provenienza illecita dei beni. In tale ambito, andrà valutata, in particolare, la segmentazione dei flussi decisionali interni alla banca (con più *step* di approvazione e verifica, in ragione della particolarità dell'operazione). È comunque utile ricordare che vigono principi, regole e procedure, anche non direttamente collegati ai presidi *ex* D.Lgs. 231/2001, volti a garantire il rispetto delle pervasive disposizioni di legge e regolamentari applicabili all'attività bancaria e finanziaria, nonché la correttezza della gestione. Ne discende che l'implementazione di sistemi di controllo interno, normative e procedure aziendali conformi alla normativa di settore non può non essere considerata, già di per sé, un'efficace contromisura a fronte dei rischi di commissione nell'ambito aziendale di reati, fonte di proventi illeciti e del loro reimpiego”.

Altrettanto interessanti e analoghe indicazioni si leggono infine in uno studio di Assonime⁶², dedicato in particolare alle multinazionali: “Per valutare il rischio di autoriciclaggio alla luce della mappatura già esistente dei rischi di reato rilevanti ai sensi del D.lgs. 231/01 può essere utile integrare le ipotesi di reato presupposto (es. false comunicazioni sociali) con una casistica di autoriciclaggio, intervenendo poi sui processi sensibili. Sarebbe altresì opportuno rafforzare le misure già adottate in un modello organizzativo 231/01 con riguardo al reato di riciclaggio e di reimpiego di capitali illeciti mediante:

- 1) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità degli organi (con un funzionigramma, non solo un organigramma);
- 2) la separazione tra funzioni decisorie e gestorie;
- 3) flussi informativi interni e esterni alla società adeguati;
- 4) l'affidamento delle funzioni di controllo all'organo di controllo interno e agli eventuali comitati controllo rischi;
- 5) una particolare attenzione all'attività dell'Organismo di Vigilanza, con riferimento alle procedure di trasparenza relative all'attività finanziaria direttamente riferibile agli apicali o a chi riveste un ruolo sensibile all'interno della società con poteri di movimentazione di denaro. Ciò è necessario anche quando la capogruppo è estera e solo una controllata è italiana, sia perché vi è comunque giurisdizione del giudice italiano per il reato commesso in parte all'estero quando nel territorio dello Stato si sia verificato anche solo un frammento della condotta, sia perché trova applicazione il d.lgs. 231/01, normativa che deve essere conosciuta anche dalla capogruppo, sebbene essa non vi sia assoggettata.

⁶² Assonime, *Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali*, cit., p. 35 s.

Se, infatti, l'equilibrio per le multinazionali è dato dal bilanciamento tra l'esigenza di coordinamento centralizzato e quella di autonomia delle imprese locali, per il rischio di legalità la bilancia non può che pendere a favore della armonizzazione massima dei *compliance programs*. A tal fine sarebbe opportuno che la società capogruppo impartisse direttive alle società controllate tali da consentire a ciascuna di esse di valutare la provenienza degli importi economici che affluiscono nel suo patrimonio, di beni o utilità ricevute dall'esterno e degli importi economici in uscita. Tutte le società del gruppo dovrebbero verificare l'adeguatezza delle procedure aziendali: di controllo sulle somme in entrata e in uscita; sulla regolarità dei flussi finanziari e dei pagamenti da o verso terzi, in particolare con riferimento a pagamenti verso c/c a favore di fornitori/clienti/partner in paradisi fiscali o in Paesi a rischio terrorismo; sulla regolarità di pagamenti e/o operazioni infragruppo; di registrazione delle fatture; di segregazione funzionale tra chi autorizza e gestisce le operazioni; di tracciabilità dei processi di decisione e autorizzazione; di gestione dei rapporti con controparti estere. Le procedure devono essere idonee a cogliere gli indici di anomalia connessi a scambi di beni o servizi ovvero di frode, specie in relazione a operazioni fiscali. *È utile integrare i presidi previsti per il controllo sulla correttezza degli adempimenti tributari da parte degli enti, monitorando in modo non solo formale il rischio di compiere reati fiscali che comportano risparmi di spesa e possano poi essere reimpiegati nell'attività di impresa*⁶³. È essenziale mappare tutte le attività di pianificazione ed esecuzione delle operazioni di *transfer pricing* tra società appartenenti allo stesso gruppo di impresa.

Si suggerisce, infine, di rafforzare i presidi a tutela della riservatezza e della sicurezza dei segnalanti e di incoraggiare le segnalazioni di violazioni potenziali o effettive della normativa di prevenzione, introducendo meccanismi di *wistleblowing* analoghi a quelli sperimentati nell'ambito della pubblica amministrazione e del sistema bancario e finanziario".

4. Altri delitti che possono essere correlati a reati tributari: truffa e associazione per delinquere.

Nel contesto dei modelli organizzativi redatti ai sensi e per gli effetti del D.lgs. n. 231/2001 i delitti tributari vengono dunque essenzialmente in rilievo quali reati presupposto di riciclaggio, autoriciclaggio e reimpiego. Per completezza d'informazione, va inoltre segnalato che tra i reati presupposto della responsabilità degli anni sono annoverate ulteriori fattispecie dietro alle quali possono celarsi reati tributari, e alle quali è opportuno dedicare in conclusione della trattazione qualche cenno.

⁶³ Il corsivo è nostro.

La prima fattispecie che viene in considerazione è la *truffa aggravata ai danni dello Stato* (art. 640, comma 2, n. 1 c.p.)⁶⁴. Come mostra la casistica giurisprudenziale, è possibile che lo schema di una truffa sia realizzato attraverso condotte che di per sé integrano o comunque implicano illeciti fiscali.

La Cassazione⁶⁵ ha infatti affermato il principio che “costituisce atto di disposizione idoneo ad integrare il reato [di truffa aggravata], la mancata esazione del credito tributario determinata dagli artifici e raggiri posti in essere dall'agente”. Nella fattispecie, alcuni veicoli importati dall'estero venivano immatricolati in Italia presentando documenti materialmente falsi comprovanti l'avvenuto pagamento dell'imposta, ovvero di dichiarazioni ideologicamente false attestanti il fatto che l'IVA non era dovuta, in quanto già precedentemente versata.

In un altro caso, la Cassazione⁶⁶ ha affermato il concorso tra i reati di truffa ex art. 640, co. 2, n. 1 c.p. e di *omesso versamento dell'IVA* (art. 10 *ter* D.lgs. n. 74/2000) in un caso in cui si è contestato al legale rappresentante di una società a responsabilità limitata di avere versato unicamente il 40% dell'IVA dovuta e quindi di avere omesso il versamento del restante 60%, perché, con artifici e raggiri, consistiti nella falsa attestazione di una sede operativa del comune del cratere sismico, il ricorrente aveva indotto in errore l'amministrazione finanziaria beneficiando di una riduzione dell'importo dell'IVA in realtà non spettante, procurando alla società un ingiusto profitto pari all'IVA non versata, con pari danno per l'amministrazione finanziaria.

Va peraltro precisato che la stessa Corte di cassazione, con una sentenza a Sezioni Unite del 2010⁶⁷, ha *escluso il concorso tra la truffa aggravata e la frode fiscale* (la sola frode fiscale, si noti: non tutti i reati tributari)⁶⁸. Le Sezioni Unite (sentenza Giordano) hanno infatti affermato che “è configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (artt. 2 e 8 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo, n. 1, c.p.), in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni”. Le Sezioni Unite, richiamando il c.d. principio di assimilazione sancito dall'art. 325 T.F.U.E., hanno precisato che le

⁶⁴ Cfr. Cass. Pen., Sez. II, 16 ottobre 2014, n. 47696, Ruggieri, in *Ced Cassazione* m. 260831: “In tema di truffa, ricorre l'aggravante di cui all'art. 640, comma secondo, n. 1, c.p., qualora il fatto sia commesso in danno della Agenzia delle Entrate, i cui atti relativi alla gestione dei tributi erariali, a differenza delle agenzie non fiscali, rientrano tra quelli tipici dell'ordinamento statale, con conseguente configurazione pubblicistica dell'ente”.

⁶⁵ Cfr. Cass. Pen., Sez. II, 22 settembre 2015, n. 39895, Speronello, in *Ced Cassazione* m. 264769.

⁶⁶ Cfr. Cass. Pen., Sez. III, 17 novembre 2015, n. 15922, De Amicis, in *Ced Cassazione* m. 266828.

⁶⁷ Cass. Pen., Sez. Un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in *Ced Cassazione* m. 248865 e in *Dir. pen. proc.*, 2011, p. 567 s., con nota di A. SCARCELLA, *Specialità, concorso e consunzione nei reati tributari: per le Sezioni Unite c'è frode e frode*.

⁶⁸ Cfr. Cass. Pen., Sez. III, 17 novembre 2015, n. 15922, De Amicis, cit., nonché Cass. Pen., Sez. III, 30 maggio 2012, n. 37044, A., in *Ced Cassazione* m. 253391, con la quale si è affermato il concorso tra truffa aggravata e occultamento e distruzione di documenti contabili ex art. 10 D.lgs. n. 74/2000.

predette fattispecie penali tributarie, repressive anche delle condotte di frode fiscale in materia di I.V.A., esauriscono la pretesa punitiva dello Stato e dell'Unione Europea perché idonee a tutelare anche la componente comunitaria, atteso che la lesione degli interessi finanziari dell'U.E. si manifesta come lesiva, in via diretta ed indiretta, dei medesimi interessi.

Prima di questa autorevole pronuncia, la contestazione della truffa aggravata a carico dell'ente, in concorso con la frode fiscale (a carico dei soli amministratori) ha rappresentato talora una strada percorsa dall'autorità giudiziaria per aprire le porte alla responsabilità *ex* D.lgs. n. 231/2001 in rapporto a frodi ai danni dell'erario, con rilevanti ricadute, in particolare, in tema di confisca del profitto del reato ai danni dell'ente stesso⁶⁹. Quella strada, per quanto si è detto, è però ancora percorribile in rapporto a reati tributari *diversi* dalla frode fiscale: una circostanza questa che deve essere opportunamente tenuta presente nella redazione del modello organizzativo.

Prima di concludere, va segnalato per completezza d'informazione che i delitti tributari potrebbero indirettamente venire in rilievo, nel quadro del D.lgs. n. 231/2001, quali delitti-scopo di una *associazione per delinquere* (art. 416 c.p.), delitto, quest'ultimo, incluso nel catalogo dei reati presupposto. Per quanto nella prassi non sia rara la contestazione (a persone fisiche) del delitto di associazione per delinquere finalizzato a commettere reati fiscali⁷⁰, si tratta, con tutta evidenza, di un'ipotesi limite, configurabile in presenza di una vera e propria 'impresa criminale', che si organizza in vista della commissione di un numero indeterminato di reati (nel nostro caso, anche o solo tributari). Senonché va segnalato che, seppure in rapporto a reati diversi da quelli tributari, il tentativo di utilizzare l'associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati *non* compresi nel catalogo del D.lgs. n. 231/2001 come chiave per aprire le porte alla responsabilità da reato degli enti ai sensi del D.lgs. n. 231/2001 e alla relativa confisca è stato di recente arginato dalla Cassazione⁷¹.

⁶⁹ Cfr. ad es. Cass. Pen., Sez. II; 29 settembre 2009, n. 41488, Rimoldi, in *Ced Cassazione* m. 254001: "Qualora il reato commesso nell'interesse o a vantaggio di un ente non rientri tra quelli che fondano la responsabilità *ex* D.lgs. n. 231 del 2001 di quest'ultimo, ma la relativa fattispecie ne contenga o assorba altra che invece è inserita nei cataloghi dei reati presupposto della stessa, non è possibile procedere alla scomposizione del reato complesso o di quello assorbente al fine di configurare la responsabilità della persona giuridica. (Fattispecie relativa all'annullamento del provvedimento di sequestro preventivo a fini di confisca del profitto del reato di truffa aggravata ai danni dello Stato contestato ad una società in seguito alla sua enucleazione da quello di frode fiscale contestato invece agli amministratori della medesima)".

⁷⁰ Solo a titolo di esempio cfr. Cass. Pen., Sez. VI, 27 novembre 2003, n. 7187, Marchiani, in *Ced Cassazione* m. 228600: ne caso di specie la S.C. ha ritenuto configurabile il delitto di associazione a delinquere finalizzata a commettere reati in materia fiscale ai fini di evasione dell'IVA, attraverso l'emissione di fatture per operazioni inesistenti.

⁷¹ Cass. Pen., Sez. VI, 20 dicembre 2013, n. 3635, Riva Fi.Re S.p.A., in *Ced Cassazione* m. 257789, dove si legge (nella motivazione) che la rilevanza delle fattispecie [non comprese nel catalogo dei reati presupposto "non può 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 nell'elenco dei reati-presupposto *ex* cit. D.Lgs., art. 24 *ter*, a seguito della modifica apportata dalla L. 15 luglio 2009, n.

5. La confisca del profitto del reato tributario ai danni dell'ente (cenni).

Una notazione finale merita di essere riservata alla confisca del profitto del reato tributario: un'eventualità che deve essere considerata in ragione della rilevanza, sempre maggiore, che la confisca ha nella prassi giudiziaria, quale effettiva sanzione patrimoniale e strumento di contrasto della criminalità, anche nell'impresa.

Occorre tenere distinte, a riguardo, *due diverse ipotesi di confisca*:

a) quella prevista in materia di reati tributari, dipendente dall'affermazione di responsabilità in capo alla persona fisica (es. il legale rappresentante della società);

b) quella prevista dall'art. 19 D.lgs. n. 231/2001 per il caso in cui sia affermata la responsabilità da reato della persona giuridica, per reati (come sappiamo) diversi dai reati tributari ma a questi in vario modo correlati (si pensi ad es. all'autoriciclaggio).

In entrambe le ipotesi la confisca può avere ad oggetto il *profitto derivante dal reato tributario* ed è prevista tanto nella forma diretta quanto in quella c.d. per equivalente.

Quanto in particolare ai reati tributari previsti dal D.lgs. n. 74/2000, l'art. 12 *bis* dello stesso D.lgs., inserito dall'art. 10 D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, stabilisce che nel caso di condanna o di patteggiamento 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 (c.d. confisca per equivalente). La stessa disposizione prevede poi che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro, mentre nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta. Prima della riforma del 2015, analoga disciplina era contenuta nell'oggi abrogato art. 1, comma 143 della L. 24 dicembre 2007, n. 244, che aveva esteso ai reati tributari la confisca, anche per equivalente, prevista dall'art. 322 *ter* c.p. in relazione a taluni delitti contro la pubblica amministrazione.

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". A ben vedere a questa argomentazione della S.C. si potrebbero invia di principio muovere, adattandole, obiezioni analoghe a quelle formulate in rapporto ad analoga tesi da taluni sostenuta in materia di autoriciclaggio. L'associazione per delinquere, al pari dell'autoriciclaggio, è infatti un delitto autonomo dai dei delitti che qui ne costituiscono lo scopo, e lì il presupposto. Ci sia consentito rinviare, per la tesi dell'autonomia dell'associazione per delinquere rispetto ai delitti scopo, a quanto abbiamo avuto di argomentare diffusamente in altra sede: G.L. GATTA, *Abolito criminis e successione di norme "integratrici": teoria e prassi*, Milano, 2008, p. 466 s.

Orbene, in relazione a tale ipotesi di confisca la Corte di Cassazione a Sezioni Unite (sentenza Gubert) ha affermato, nel 2014, due rilevanti principi, che è opportuno qui richiamare. Anzitutto, le Sezioni Unite hanno fissato il principio per cui è possibile la *confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante*, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato⁷². In secondo luogo, le stesse Sezioni Unite hanno precisato che in ipotesi di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, *la confisca per equivalente non può essere disposto sui beni dell'ente, ad eccezione del caso in cui questo sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni*⁷³.

Ricapitolando – e concludendo –, tra i rischi da valutare nell'attività di *Corporate Tax Governance* vi è non solo quello delle sanzioni che l'impresa può subire in rapporto alla commissione di reati correlati a quelli tributari (es., autoriciclaggio), nel quadro della responsabilità ex D.lgs. n. 231/2001 (sanzioni pecuniarie, confisca, sanzioni interdittive); vi è anche, alle predette condizioni, il rischio di subire la confisca (diretta o per equivalente) del profitto del reato tributario. È un'eventualità – si noti – che è bene considerare nel contesto di una valutazione complessiva del *financial crime risk*, anche in rapporto all'eventualità che le somme sottratte all'erario – possibili oggetto di sequestro e confisca – possano opportunamente essere restituite nell'ambito di procedure collaborative, vevoli anche agli effetti penali come cause di non punibilità⁷⁴.

⁷² Cass. Pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert, in *Ced Cassazione* m. 258647.

⁷³ Cass. Pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert, cit., in *Ced Cassazione* m. 258646.

⁷⁴ Il riferimento è qui all'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, inserito dalla citata riforma del 2015, che ha configurato il pagamento del debito tributario, entro determinati termini, come causa di non punibilità per reati tributari.