

CONFRONTO DI IDEE

CIRO SANTORIELLO

I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali

1. Premessa

Come è noto, dopo la sua entrata in vigore nel 2001 il sistema della responsabilità parapenale degli enti collettivi ha visto ampliarsi fortemente il novero dei cosiddetti reati presupposto, ovvero l'elenco degli illeciti penali la cui commissione ad opera dei soggetti apicali della società o di altri dipendenti della stessa può dare origine ad una responsabilità dell'ente. Originariamente introdotta per un numero limitato di reati (essenzialmente per i soli delitti di concussione, corruzione, indebita percezione di erogazioni pubbliche, truffa e frode informatica ai danni dello Stato), la responsabilità degli enti collettivi ha conosciuto un processo espansivo - con l'inserimento nel catalogo dei reati presupposto, ad esempio, degli illeciti societari, dei delitti di criminalità organizzata, dei delitti informatici ecc. - che ha presumibilmente trovato il suo culmine tanto con la legge n. 123 del 2007 - la quale ha introdotto, fra gli illeciti che possono fondare la responsabilità delle organizzazioni collettive, anche alcune tipologie di reati colposi, in particolare la fattispecie di cui all'art. 590 c.p. quando le lesioni derivino da violazioni della normativa antinfortunistica sui luoghi di lavoro - che la legge n. 121 del 2011 che fa riferimento, quale presupposto per la responsabilità delle persone giuridiche, a numerosi illeciti lesivi dell'ambiente.

A conferma di questo *trend* espansivo del novero dei reati presupposto può anche richiamarsi l'esperienza della commissione di riforma del predetto decreto n. 231 del 2001 - cd. Commissione Greco, insediata presso il Ministero della Giustizia ed i cui lavori sono terminati da non molto tempo -, cui era affidato per l'appunto il compito di individuare ulteriori fattispecie di reato in grado di determinare la responsabilità della persona giuridica. Sulla scorta di tale incarico, i lavori della commissione si sono conclusi proponendo l'inserimento nel decreto n. 231 di una serie di reati la cui commissione è tipicamente giustificata dalla logica di profitto di chi agisce, conformemente alla *ratio* della disciplina in tema di responsabilità delle società¹; in particolare, fra

¹ Per un più completo esame dei lavori della Commissione Greco, cfr. IELO, *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, in *Guida dir.*, 2010, 1, 22.

gli illeciti che la commissione ministeriale ha proposto di inserire quali reati presupposto della responsabilità delle società rientrano anche (alcuni de)gli illeciti tributari disciplinati nel decreto legislativo n. 74 del 2000 ed in particolare: a) art. 2, co. 1, dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (per il quale è prevista a carico della società la sanzione pecuniaria da 600 a 1000 quote e la sanzione interdittiva da 6 mesi ad un anno); b) art. 8, emissione di fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti, con le medesime sanzioni previste per la precedente ipotesi; c) art. 5, omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o ai fini IVA (per il quale è prevista a carico della società la sanzione pecuniaria da 400 a 800 quote e la sanzione interdittiva da tre ad otto mesi); d) art. 10, distruzione ed occultamento di documenti contabili (per il quale è prevista a carico della società la sanzione pecuniaria da 500 a 900 quote e la sanzione interdittiva da quattro a nove mesi).

L'introduzione dei reati tributari nel novero delle ipotesi di corresponsabilizzazione dell'ente potrebbe rappresentare una innovazione di rilevante importanza e certo sarebbe salutata con favore da quanti da tempo ne sostengono la necessità². Tuttavia, a fronte di eventuali considerazioni favorevoli, non può tralasciarsi di considerare l'opinione di coloro che rinvencono più di un motivo ostativo all'introduzione della nuova categoria di reati presupposto - come, ad esempio, la presenza di una sanzione tributaria già irrogabile nei confronti dell'ente (art. 19, co. 2, d.lgs. 74/00) e la non delegabilità degli obblighi tributari, che determinerebbe disarmonie con la disciplina (tutta fondata sul presupposto di una spersonalizzazione dell'attività di impresa) contenuta nel d.lgs. 231/2001³.

² In questo senso IELO, *Commissione Greco*, cit., 23; ID., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. resp. amm. enti*, 2007, 3, 7; PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, *ivi*, 2006, 2, 79; ALDROVANDI, *Profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 230, 2005; ALAGNA, *I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2012, 397; MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*; ID., *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)*, *ivi*; DELLA RAGIONE, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, *ivi*; ID., *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante*, *ivi*.

³ CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. resp. amm. enti*, 2007, 1, 155.

È il caso dunque di verificare con attenzione l'opportunità di inserire anche gli illeciti fiscali fra le fattispecie di reato considerate dal d.lgs. n. 231 del 2001⁴.

2. Argomenti per l'inserimento degli illeciti tributari nel catalogo 231: i delitti fiscali quali reati tipicamente commessi nell'interesse della persona giuridica

Quanti sono favorevoli alla suddetta innovazione proposta dalla Commissione Greco sostengono che l'introduzione degli illeciti fiscali fra i reati richiamati dal d.lgs. n. 231 del 2001 non presenterebbe profili di particolare novità, posto che l'ordinamento italiano già conosce modelli punitivi che, in relazione al medesimo fatto, prevedono una responsabilità penale, una responsabilità amministrativa ed una responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001. Sulla scorta di queste riflessioni si evidenzia come - mediante la predisposizione di una apposita disciplina relativa ai profili sanzionatori per il caso in cui vi sia una concorrenza effettiva della responsabilità amministrativa ed parapenale dell'ente per la medesima violazione fiscale penalmente rilevante - sarebbe agevolmente superabile l'obiezione relativa alla possibile duplicazione di sanzioni⁵ derivante dall'applicazione alla società tanto della sanzione amministrativa di cui all'art. 11, co. 1, d.lgs. n. 472 del 1997 che delle pene di cui agli artt. 9 ss. d.lgs. n. 231 del 2001; anzi secondo i sostenitori della tesi in esame già adesso - senza cioè che sia necessario un ulteriore intervento del legislatore - le previsioni di cui ai citati d.lgs. n. 497 e n. 231 avrebbero un campo di applicazione assolutamente diverso e non sarebbero sovrapponibili, in quanto la sanzione di cui all'art. 11, co. 1, d.lgs. n. 472 del 1997 prescinde da ogni forma di responsabilità dell'ente, che non ha alcuna possibilità di essere esonerato dall'applicazione della pena, posto che la sanzione tributaria in discorso "svolge un carattere meramente servente rispetto alla sanzione penale ... [e] l'obbligo in questione ha natura di obbligazione solidale che conferisce all'ente la titolarità del diritto di regresso nei confronti del coobbligato, situazione difficilmente riconducibile ad uno schema di responsabilità dipendente da reato"⁶.

⁴ In proposito, per approfondimenti cfr. CORSO, *Responsabilità amministrativa" anche per illeciti tributari?*, in *Corr. trib.*, 2001, 1835; ID., *Verso la responsabilità amministrativa da reato tributario*, *ivi*, 2008, 2348; ID., *Punti fermi in tema di responsabilità amministrativa dell'ente "da reato" tributario*, *ivi*, 2014, 109; MELIOTA, *Responsabilità patrimoniale delle società di capitali per illeciti commessi dagli amministratori. Responsabilità amministrativa ex D.Lgs. n. 231/2001 e responsabilità tributaria ex d.l. n. 269/2003: due sistemi a confronto*, in *Riv. resp. amm. soc.*, 2010, 3, 96.

⁵ Profilo su cui, invece, insiste CARACCIOLI, *Reati tributari*, cit., 155

⁶ IELO, *Reati*, cit., 9. Nello stesso senso PERINI, *Brevi considerazioni*, cit., 87.

Anche considerazioni di opportunità vengono poi svolte per sostenere la necessità di introdurre i reati tributari nell'elenco di cui agli artt. 24 e seguenti d.lgs. n. 231 del 2001. In particolare si evidenzia come l'ampliamento del novero degli illeciti presupposto della responsabilità dell'ente sia necessario anche sul piano sanzionatorio posto che nel sistema punitivo delineato dall'art. 11 d.lgs. n. 497 non sono ricomprese le sanzioni interdittive e la confisca, contemplate invece nel d.lgs. n. 231; di contro, il modello della responsabilità degli enti elaborato dal d.lgs. 231/2001 appare, allo stato, quello che meglio si presta a colpire le condotte illecite, che intervengano all'interno degli enti, finalizzate alla realizzazione di profitti, sia per la previsione dell'interdizione-sanzione, in ragione della sua capacità ad incidere sull'operatività dell'ente, sia per la previsione della confisca - sanzione, obbligatoria ed eseguibile anche per equivalente [oltre a doversi considerare la] circostanza che proprio nel settore tributario la logica del profitto nell'interesse dell'ente è strutturale alla condotta posta in essere dall'autore materiale del reato, sì che devono ravvisarsi nella loro massima estensione le ragioni per cui è stato adottato il sistema della responsabilità degli enti.

3. Il sistema punitivo degli illeciti amministrativi tributari e la disciplina applicabile in caso di violazioni fiscali commesse da società

Le superiori considerazioni, tuttavia, non ci sembrano idonee a superare le perplessità avanzate nei confronti della proposta della Commissione Greco e per comprendere il perché di questa affermazione è necessario ricostruire sia pure brevemente il sistema punitivo degli illeciti amministrativi tributari ed in particolare quali sia la disciplina sanzionatoria applicabile nel caso in cui il contribuente che abbia posto in essere la violazione tributaria sia (non una persona fisica, bensì) una persona giuridica - occorre in sostanza verificare quale sia il soggetto chiamato a sopportare le conseguenze economiche della sanzione tributaria quando vi sia uno scollamento fra le figure del contribuente e dell'autore materiale del fatto, come tipicamente accade quando l'evasione dell'obbligo tributario è realizzata da un ente collettivo.

In proposito, l'odierna disciplina contenuta nell'art. 11, co. 1, del d.lgs. n. 497 del 1997 - come modificato dai d.lgs. n. 203 del 1998 e d.l. n. 269 del 2003 - è la risultante di un percorso storico assai oscillante nella sua impostazione di fondo. Con la riforma del 1997, infatti, si ritenne di dover improntare il sistema sanzionatorio amministrativo incentrando sulla persona fisica le conseguenze afflittive derivanti dall'inflizione della sanzione tributaria, abbandonando così la precedente scelta di attribuire al contribuente - e di conseguenza, nel caso che stiamo esaminando, alle persone giuridiche - la responsabili-

tà amministrativa scaturente dall'illecito fiscale: in sostanza, prima della riforma del 1997, in caso di diversa identità fra le figure del contribuente e dell'autore materiale del fatto - circostanza che tipicamente si realizza nella gestione degli organismi collettivi -, la sanzione risultava comminata alla persona giuridica-contribuente che si era resa inadempiente nei confronti del fisco⁷; dopo la novella n. 497 del 1997, invece, viene stabilito dall'art. 27 che, "le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni o enti s'intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici, se commesse dopo l'entrata in vigore del presente decreto", con conseguente preclusione verso un'attribuzione diretta della responsabilità in capo alla persona giuridica per illeciti amministrativi commessi da propri dirigenti o amministratori.

Tale innovativa impostazione ha avuto tuttavia una vigenza brevissima, essendo stata anche essa a sua volta abbandonata poco dopo allorquando - con le novità introdotte con il d.lgs. n. 203 del 1998 e poi con l'art. 7 d.lg. n. 269 del 2003 (convertito con la lg. n. 326 del 2003) - si è previsto che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". Questo allo stato è l'approdo definitivo cui è giunto il legislatore nella materia *de qua*, essendo oggi sancito che in ambito amministrativo tributario è la persona giuridica/contribuente - e non la persona fisica che amministra o gestisce l'ente - il soggetto al quale vengono ascritte le sanzioni.

Nella vigenza di questo nuovo scenario introdotto con il citato decreto legislativo del 1999, è intervenuta la riforma del diritto penale tributario contenuta nel d.lgs. n. 74 del 2000 ed in tale occasione è stato necessario coordinare tale intervento di riforma con il sistema sanzionatorio amministrativo ed in particolare con la impostazione dello stesso che vedeva (e vede tuttora) nel contribuente il destinatario delle conseguenze economiche della condanna in sede di giustizia tributaria. Tale operazione di coordinamento è stata realizzata - sulla scorta delle indicazioni contenute nell'art. 9, comma 2, lett. i), della legge delega n. 205 del 1999 - prevedendo l'operatività nella materia tributaria del principio di specialità tra illecito amministrativo ed illecito penale secondo quanto dispone l'art. 19, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000⁸.

⁷ Cfr., artt., 9, 10 e 12 l. n. 4 del 1929, nonché Cass., Sez. un., 12 gennaio 1984, in *Fisco*, 1984, 27, 3645, che riconosceva - salvi casi davvero eccezionali - l'esclusiva responsabilità del contribuente-persona giuridica, i cui atti fossero stati realizzati dagli organi competenti nell'adempimento delle loro funzioni ed, in quanto tali, direttamente riferibili all'ente.

⁸ Su tale disposizione, *ex multis*, GALLO, *Il principio di specialità*, in *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, Milano 2002, 467; TRAVERSI, sub *art. 19*, in *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanza, Padova 2001, 477.

L'introduzione del principio di specialità in ambito fiscale tuttavia rischiava di determinare l'emergere di una facile tentazione, foriera di rilevanti vantaggi economici in capo alla persona giuridica/contribuente determinata a divenire anche evasore: l'abbandono della prospettiva amministrativa per sconfinare nell'ambito dell'illecito penale, siccome destinato a colpire - sotto il profilo sanzionatorio - la sola persona fisica. In sostanza, il pericolo era che potesse crearsi questa situazione: al momento di porre in essere una condotta di violazione tributaria, la persona giuridica era consapevole che se la sua evasione fosse restata al di sotto delle soglie di punibilità previste dagli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000 la vicenda non avrebbe avuto rilevanza penale per i suoi amministratori e dirigenti mentre le ripercussioni economiche conseguenti alla comminatoria della sanzione amministrativa sarebbero ricadute interamente sull'ente; ciò inevitabilmente finiva per "suggerire un salto di qualità" nell'evasione fiscale, assestandola su livelli di penale rilevanza così che da un lato la società contribuente avrebbe potuto godere di un maggior beneficio economico derivante dalla più cospicua evasione ed al contempo gli effetti della integrazione dell'illecito penale si sarebbero scaricati non più sull'ente bensì sulla persona fisica - il più delle volte incensurata e dunque volta destinataria dei molti benefici che la legislazione penale e carceraria contempla⁹. Tale irrazionale risultato è stato però scongiurato dal legislatore per il tramite del ricorso al combinato disposto di cui agli artt. 11, co. 1, lg. n. 497 del 1997 e 19, co. 2, d.lgs. n. 74 del 2000. La prima disposizione prevede che "nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata", mentre il co. 2 dell'art. 19 d.lgs. N. 74 del 2000 dispone che "permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, co. 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato". In sostanza, in base al contenuto delle previsioni suddette, la commissione di un illecito penale tributario nell'ambito

⁹ Nello stesso senso NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano 2000, 249; CERQUA, PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (III)*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 711.

di contribuenti/persone giuridiche comporta comunque l'irrogazione, in capo all'ente, delle sanzioni amministrative che deriverebbero dalla condotta illecita, in deroga all'applicazione del principio di specialità.

4. L'inserimento degli illeciti fiscali fra i reati presupposto della responsabilità amministrativa: un'inutile duplicazione di sanzioni. A) La significativa gravità del sistema punitivo tributario

In che termini le considerazioni sviluppate nel paragrafo precedente influiscono sul tema in esame ci sembra evidente.

A ben vedere, la motivazione principale a sostegno dell'estensione della responsabilità dell'ente anche in relazione alla commissione di illeciti tributari è data dalla efficacia dissuasiva che tale riforma avrebbe rispetto alle inosservanze degli obblighi tributari. Come è noto, la nuova forma di responsabilità delle persone giuridiche introdotta con il d.lgs. n. 231 del 2001 origina dalla consapevolezza che, laddove poste in essere da persone fisiche nell'esercizio di una attività imprenditoriale svolta in forma associata, l'assunzione di condotte criminose ha come scopo quello di massimizzare il profitto o di minimizzare le perdite in capo alla persona giuridica a vantaggio della quale vanno i benefici dell'illecito; per questo motivo, "attaccare giuridicamente su questo piano col metodo classico della responsabilità penale individuale non può condurre ad alcun risultato sensibilmente apprezzabile, perché in un'ottica sistemica non incide in modo stabile sugli assetti di mercato (favorevoli alla redditività delle imprese criminali) determinati dalle pratiche illegali ... ecco perché si è sempre pensato come l'unica via percorribile con speranza di successo consiste nell'intervenire sull'attività di impresa in modo da far sì che le *chances* di illegalità non costituiscano più scelte commerciali vantaggiose (o, almeno, sufficientemente vantaggiose), [così come] la punizione diretta dell'impresa societaria potrebbe disincentivare, per il timore di riceverne un danno finanziario, il naturale stato d'animo alla connivenza (o al disinteresse) da parte della proprietà rispetto ai comportamenti illegali tenuti dal *management*"¹⁰. Giustificata in questi termini la responsabilità parapenale delle società, è evidente che il campo degli illeciti penali tributari pare rappresentare il campo di elezione di questo innovativo istituto considerato che "proprio nel settore tributario la logica del profitto nell'interesse dell'ente è strutturale alla condotta posta in essere dall'autore materiale del reato, sì che devono ravvi-

¹⁰ CARMONA, *La responsabilità amministrativa degli enti: reati presupposto e modelli organizzativi*, in *Riv. resp. amm. enti*, 2006, 1, 109.

sarsi nella loro massima estensione le ragioni per cui è stato adottato il sistema della responsabilità degli enti”¹¹.

Orbene, queste considerazioni ci sembrano decisamente non fondate e per un triplice ordine di ragioni, tutte atte a dimostrare come di una responsabilità amministrativa delle società per i reati tributari non vi sia alcun bisogno. Il diritto tributario, riguardato nell’ottica sanzionatoria, è già severo e gravoso per i contribuenti-persone giuridiche (che poi spesso non funzioni ... è un altro discorso, che non si può affrontare in questa sede e che comunque non può determinare l’attribuzione al sistema penale di compiti che non gli competono).

In primo luogo, quanti argomentano l’opportunità di un inserimento degli illeciti fiscali nel novero degli illeciti ricompresi nel d.lg. n. 231 sulla base di una ritenuta necessità di rendere più severo ed incisivo il quadro sanzionatorio a carico degli enti collettivi non considera che nell’ambito degli illeciti fiscali la necessità di una autonoma, diretta ed ulteriore – rispetto alla sanzione criminale comminata alla persona fisica che ha materialmente tenuto la condotta criminosa – punizione per la società non sussiste, in quanto il profitto che l’ente può ottenere dall’illecito realizzato dal proprio amministratore o dirigente viene ad essere aggredito in sede di sanzione amministrativa tributaria. Detto altrimenti, ha senso configurare una responsabilità parapenale della società, ulteriore rispetto alla responsabilità penale facente capo ai soggetti indicati negli artt. 5 e 6 d.lgs. n. 231, nel caso in cui la risposta sanzionatoria dell’ordinamento consente di aggredire solo il profitto maturato, quale conseguenza del crimine, in capo al singolo, lasciando indenne da ogni conseguenza economicamente negativa l’ente collettivo; è il caso emblematico che si verifica quando l’amministratore della società (A) commette il reato di corruzione per ottenere una commessa pubblica: in questa ipotesi, se si vuole evitare che “il crimine paghi” e sia economicamente profittevole non basta sanzionare in sede di giudizio penale il singolo amministratore, ma occorre affiancare a tale risposta repressiva un intervento punitivo anche nei confronti della società quale beneficiaria finale dell’accaduto ed a tale fine soccorre appunto lo strumentario sanzionatorio di cui agli artt. 9 ss. del decreto n. 231.

Tale necessità, di contro, non sussiste con riferimento ai reati tributari in relazione ai quali – quando realizzati da una persona fisica a vantaggio di un ente da lui diretto o gestito – l’ordinamento già predispone (senza necessità di doversi applicare il d.lgs. n. 231 del 2001) una duplice risposta, una di carattere penale, diretta verso il singolo autore del reato, e l’altra, di carattere ammini-

¹¹ IELO, *Reati*, cit., 10.

strativo, diretta verso l'ente ed intesa appunto a privare quest'ultimo di qualsiasi vantaggio economico che lo stesso potrebbe aver ottenuto dall'evasione tributaria - dovendo lo stesso, una volta accertata in sede amministrativa tributaria la sua responsabilità, corrispondere all'erario non solo le somme originariamente dovute al fisco maggiorate dagli interessi, ma anche un ulteriore importo a titolo di sanzione.

Rispetto a tali considerazioni, ci pare irrilevante osservare - come pur correttamente sostenuto da alcuni autorevoli commentatori - che "il modello di attribuzione di responsabilità amministrativa al contribuente/persona giuridica in applicazione dell'art. 19, co. 2, d.lgs. n. 74/2000 risulta assai differente rispetto al più complesso modello scaturente dal d.lgs. n. 231/2001[, numerosi essendo] i punti di divergenza che presentano i due modelli, il più rilevante dei quali è costituito dalla dipendenza, in ambito fiscale, della responsabilità amministrativa dell'ente dall'accertamento della responsabilità penale della persona fisica" e ciò in quanto - come gli stessi sostenitori della tesi che si contesta finiscono per ammettere - in ogni caso, in entrambi i casi "conseguenze sanzionatorie possono derivare in capo all'ente in seguito alla commissione di un illecito penale da parte della persona fisica che ha agito al suo interno"¹².

In particolare, non ci sembra vada riconosciuto particolare rilievo alla circostanza che il sistema penale tributario non presenta una norma quale l'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000 che sancisce l'autonomia tra i due profili di responsabilità del singolo e della società ed in base al quale la responsabilità dell'ente sussiste, quando l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile, con la conseguenza che, ai sensi del d.lgs. n. 231 - ed a differenza di quanto si verifica in sede di giustizia amministrativa tributaria - in tutte le ipotesi in cui, per la complessità dell'assetto organizzativo interno, non sia possibile ascrivere la responsabilità penale della violazione in capo ad uno specifico soggetto, e ciò nondimeno risulti accertata la commissione di un reato, l'ente ne dovrà rispondere sul piano amministrativo, sempre che sia ad esso imputabile una colpa organizzativa consistente nella mancata adozione ovvero nel carente funzionamento del modello preventivo.

A fronte di tale differenza, che pare rendere significativamente più severo il sistema sanzionatorio approntato dal d.lgs. n. 231 del 2001 rispetto al quadro derivante dal combinato di cui agli art. 11, comma 1, lg. N. 497 del 1997 e 19, co. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, sta il fatto che - a rendere invece più gravoso ed incisivo il quadro punitivo della giustizia tributaria - in sede tributaria *ex*

¹² PERINI, *Brevi considerazioni*, cit., 87.

art. 11, co. 1, lg. N. 497 del 1997 la responsabilità dell'ente sussiste anche quando la violazione fiscale non sia operata da uno dei soggetti di cui agli artt. 5 e 6 d.lgs. n. 231 del 2001, venendo attribuita rilevanza unitaria al dipendente, al rappresentante e all'amministratore, anche di fatto, dell'ente, così come alla complessa disciplina che detta, in ordine alla colpevolezza dell'ente, il d.lgs. n. 231/2001, si contrappone il secco automatismo scandito dall'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000, con attribuzione di responsabilità all'ente in conseguenza della colpevolezza della persona fisica, senza alcuna considerazione per il vantaggio che l'ente stesso possa aver ottenuto dalla commissione del reato – la persona giuridica, quindi, sarà sanzionata in sede amministrativa anche se il suo dirigente si sia fraudolentemente impossessato delle somme che andavano versate al fisco ed abbia quindi agito nel suo esclusivo interesse – e senza che possa assumere alcun rilievo l'eventuale assenza di ogni profilo di colpa di organizzazione in capo alla società che non ha evaso il proprio obbligo fiscale.

Non convincono poi nemmeno le considerazioni secondo cui l'estensione del regime di responsabilità del d.lgs. n. 231 anche ai reati fiscali sarebbe opportuna in virtù del quadro sanzionatorio particolare efficace e gravoso delineato dagli artt. 9 ss. del predetto decreto. A nostro parere, il sistema fiscale, pur rimanendo ancorato alla tradizionale sanzione pecuniaria ed al suo consueto meccanismo di commisurazione, non sembra presentare potenzialità afflittive minori rispetto al più sofisticato modello introdotto con la novella del 2001: infatti, pur dovendosi registrare l'assenza di sanzioni di natura interdittiva, è innegabile che il tetto di €. 1.549.000 previsto dall'art. 10 del d.lgs. n. 231/2001 quale limite della sanzione pecuniaria applicabile all'ente responsabile di reati commessi nel suo interesse o vantaggio viene in maniera assolutamente superato in caso di condanna in sede di giustizia tributaria, laddove la sanzione amministrativa è commisurata all'imposta evasa e, quindi, senza alcun delimitazione massima.

5. segue: B) La attuale presenza nel sistema di ipotesi di rilevanza dei reati tributari per la responsabilità degli enti

In secondo luogo, ad ulteriore conferma della non necessità di inserire i reati tributari fra gli illeciti presupposto della responsabilità delle imprese va considerato come siano ipotizzabili comunque situazioni in cui dalla constatata violazione di obblighi tributari da parte del legale rappresentante o amministratore di società, oltre alla configurabilità di responsabilità penale a carico di costui, può scaturire anche una responsabilità amministrativa per la società.

Ciò può verificarsi, ad esempio, nel caso delle cd. “frodi carosello”, espressione con cui si indicano condotte criminose poste in essere da più persone che - oltre a realizzare le fattispecie di cui agli artt. 2 ed 8 d.lgs. n. 74 del 2000 - pongono in essere una associazione a delinquere rilevante ai sensi dell’art. 416 c.p. e che può assumere le caratteristiche del cosiddetto “reato transnazionale” di cui all’art. 3 lg. n. 146 del 2006 (secondo cui “si considera reato transnazionale il reato punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, qualora sia coinvolto un gruppo criminale organizzato, nonché: a) sia commesso in più di uno Stato; b) ovvero sia commesso in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in un altro Stato; c) ovvero sia commesso in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato; d) ovvero sia commesso in uno Stato ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato”).

Posto che tra i reati transnazionali che, a norma dell’art. 10 della già citata legge 146/2006, danno luogo a responsabilità amministrativa degli enti, vi è anche il delitto di “associazione per delinquere” di cui all’art. 416 c.p., nel caso in cui sia contestato il reato associativo a carattere transnazionale, finalizzato alla commissione di delitti di emissione e/o utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, secondo lo schema delle frodi carosello, non c’è dubbio che, “accanto alla responsabilità penale delle persone fisiche che hanno commesso i reati di cui trattasi, vi sarà anche, a carico delle società appartenenti al sodalizio criminoso, una responsabilità amministrativa comportante ... l’applicazione della “sanzione amministrativa pecuniaria da 400 a 1000 quote”, nonché delle “sanzioni interdittive previste dall’art. 9, comma 2, d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, per una durata non inferiore ad un anno”¹³.

6. segue: C) In sede penale già c’è una sanzione per l’ente collettivo in relazione a reati tributari commessi nel suo interesse: il sequestro del profitto dell’evasione

Va infine rilevato che, pur se ad oggi i reati tributari non rientrano fra gli illeciti presupposto della responsabilità amministrativa, è tutt’altro che corretto

¹³ TRAVERSI, *Responsabilità amministrativa delle società anche per reati tributari?*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2008, 3, 133; CARACCIOLI, *Reati tributari*, cit., 157; ALAGNA, *I reati tributari*, cit., 397; SILVESTRI, *Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti dell’ente nel caso di reati tributari nazionali: disparità di trattamento rispetto alla realtà transnazionale*, in *Riv. resp. amm. soc.*, 2013, 4, 83; MONTERISI, TOMEL, *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)*, *ibidem*, 199.

sostenere che quando l'illecito fiscale sia stato commesso - come previsto dall'art. 1 lett. c) e d) d.lg. n. 74 del 2000 - dall'amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche ed al fine di consentire a quest'ultimi soggetti giuridici di evadere le imposte, la società vada esente da sanzione.

Dopo un articolato dibattito, cui, come vedremo, ha posto fine una enigmatica decisione delle Sezioni unite, deve infatti ritenersi che quanto meno, già adesso nella sua attuale conformazione, il sistema sanzionatorio - derivante dal combinato disposto fra d.lg. n. 231 del 2001, d.lg. n. 74 del 2000 ed infine disciplina tributaria - consente di privare, mediante ricorso all'istituto della confisca (anche, come cercheremo di dimostrare, anche nella forma per equivalente), la società dei vantaggi e del profitto che possa aver ottenuto a seguito di un illecito fiscale commesso nel suo interesse dal suo amministratore o titolare.

Come accennato, l'argomento è stato per lungo tempo oggetto di forti contrasti, tanto in dottrina che in giurisprudenza. La particolarità della tematica in esame è data dal fatto che nell'ipotesi che stiamo analizzando gli illeciti fiscali sono commessi da una persona fisica ma i vantaggi economici degli stessi sono maturati in capo ad una persona giuridica nel nome e per conto della quale singolo, come suo organo, ha commesso il fatto di reato; da ciò consegue che, da un lato il responsabile dell'illecito - oltre a non essere il soggetto che ha goduto dei benefici patrimoniali del reato - ha spesso un patrimonio largamente incapiante rispetto alle pretese erariali e dall'altro che la società, ente giuridico nel cui patrimonio è effettivamente reperibile il profitto del crimine posto in essere, non è attingibile dalla misura sanzionatoria della confisca per equivalente perché soggetto formalmente diverso dalla persona da chi ha violato la legge penale. D'altronde è una "peculiare circostanza, tipica degli illeciti fiscali, [quella che] assai spesso l'autore del reato fiscale non coincide affatto con il beneficiario dell'evasione, come accade ogniqualvolta il contribuente sia una persona giuridica: in tali casi, infatti, l'autore del reato (persona fisica) diverge dal contribuente che incamera il profitto del reato fiscale, di talché ci si domanda se ed in quali circostanze una tale divergenza possa incidere sull'individuazione del soggetto destinato ad essere bersaglio della misura ablativa"¹⁴.

A fronte di tale situazione, parte della dottrina e della giurisprudenza ha sostenuto che in queste ipotesi sarebbe comunque possibile far ricorso alla con-

¹⁴ PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, in *questa Rivista*, 2012, 693.

fisca di valore pur in presenza del suddetto sdoppiamento tra l'autore del fatto e patrimonio conseguito a mezzo del reato e nella disponibilità del contribuente evasore¹⁵. Secondo questa posizione sarebbe possibile applicare la confisca per equivalente anche ai beni della società beneficiata dall'evasione fiscale realizzata dal suo amministratore, atteso che di tali beni il reo ha comunque la disponibilità proprio in quanto amministratore (al limite, anche solo di fatto) o rappresentante della società-contribuente; peraltro, sempre secondo l'orientamento in esame, tali beni neppure apparirebbero, in siffatte circostanze, ad un soggetto qualificabile come "estraneo al reato", tenuto conto che il reato tributario verrebbe commesso nell'interesse della società beneficiaria dell'evasione.

In particolare uno dei più apprezzati sostenitori di tale tesi si premura anche di articolare una attenta riflessione in replica alla tesi - presente in giurisprudenza - secondo cui la possibilità di aggredire il patrimonio del contribuente-persona giuridica che beneficia dell'evasione fiscale dipenderebbe dall'essere o meno tale persona giuridica effettivamente operante ed attiva. Secondo questo autore, "risulta arduo tracciare una linea di demarcazione che valga a separare, con la nettezza imposta dalla norma penale, le strutture societarie da ritenere impalpabili da quelle che, invece, sarebbero sufficientemente consistenti da arginare la disponibilità dell'amministratore, trasformandola da "diretta" a "mediata" [ed inoltre] una tale distinzione appare del tutto aliena alle categorie del diritto societario, il quale non tollera, ad esempio, che una società di capitali possa essere costituita in modo simulato e, quindi, fungere da "schermo" di terzi, di talché, la stessa categoria della "società schermo" rischia di risolversi in un ossimoro, sotto il profilo concettuale, e di evocare, sotto l'aspetto fenomenologico, realtà concrete il cui accertamento sarebbe destinato a pagare un prezzo (troppo) elevato all'arbitrio del giudice"¹⁶.

¹⁵ SALCUNI, *I reati tributari. Parte generale*, in *Corso di diritto penale dell'impresa*, a cura di Manna, Padova, 2010, 493; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, a cura di Grosso, Padovani, Pagliaro, Milano, 2010, 207; PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. Pen.*, IV Agg., Torino 2008, 943; VANNINI, *Il coinvolgimento dell'ente nell'illecito penale tributario in assenza del reato presupposto*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 944. In giurisprudenza, Cass., Sez. IV, 4 ottobre 2011, Tonelli, in *questa Rivista*, 2012, 693; Id., Sez. III, 7 giugno 2011, Soc. Coop P.R.. Burlando S.r.l., in *Giur. it.*, 2012, 669; Id., Sez. III, 1 dicembre 2010, Cavana, in *Cass. pen.*, 2011, 3529; Trib. Foggia, 27 dicembre 2010, G.i.p. Protano in www.dirittopenalecontemporaneo.it.

¹⁶ PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, in *questa Rivista*, 2012, 387, secondo cui "una persona giuridica destinata ad assumere contorni tanto inconsistenti non sarebbe neppure soggetto di imposta in quanto i redditi da questa apparentemente prodotti dovrebbero essere "ribaltati" ex art. 37, co. 3, DPR n. 600 del 1973 in capo al dominus-persona fisica. Di talché, in un tale scenario, il soggetto evasore sarebbe direttamente la persona fisica e neppure si porrebbe un problema di individuazione del patrimonio cui applicare la confisca".

Accanto a queste considerazioni, si evidenzia poi come sia tutt'altro che implausibile sostenere che gli amministratori di una società abbiano la disponibilità dei beni della società stessa, specie laddove si tenga conto che non è richiesta affatto una disponibilità assoluta o esclusiva di tali beni ed anzi sarebbe assai arduo ritenere che il contribuente-società sia un soggetto estraneo al reato - e quindi non sottoponibile alla misura cautelare - allorquando ha tratto beneficio dalla sua commissione. Da ultimo poi, si sottolinea come una diversa lettura del dato normativo finirebbe con l'aprire vuoti di tutela non solo difficilmente accettabili, sotto il profilo della politica criminale, ma, soprattutto, ardui da contemperare con i principi di ragionevolezza e di proporzionalità che presidono al governo del sistema sanzionatorio, posto che gli illeciti tributari commessi dagli amministratori o titolari di società ed enti collettivi presentano il maggior disvalore ed in relazione agli stessi si impone con maggior forza la necessità di ricorrere alla misura della confisca prima e del sequestro poi.

A questa impostazione si sono contrapposte diverse voci della dottrina e numerose pronunce della giurisprudenza¹⁷. Quanti hanno negato la possibilità di colpire le casse delle società in presenza di illeciti tributari commessi nel suo interesse hanno sostenuto per l'appunto che i beni dell'ente possono essere oggetto di sequestro e confisca per equivalente solo quando la società rappresenti uno schermo fittizio, di modo che il profitto del reato finisca per ridondare direttamente a favore dell'autore; "diversamente, non essendo prevista dal d.lgs. n. 231 del 2001 la responsabilità dell'ente per l'illecito tributario commesso a suo vantaggio o nel suo interesse dal soggetto apicale, non può trovare applicazione la speciale confisca di valore stabilita dall'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001: si tratta, infatti, di previsioni sanzionatorie aventi natura penale che, al di là delle etichette legislative, sono insuscettibili di interpretazione analogica *in malam partem*"¹⁸.

¹⁷ Per tutte, Cass., Sez. III, 19 settembre 2012, Unicredit. Nel senso che «dalla natura di sanzione penale della confisca per equivalente deriva, oltre che la sua irretroattività, anche la sua inapplicabilità nei confronti di un soggetto diverso dall'autore del reato, a nulla rilevando, con riferimento alle persone giuridiche, il rapporto di immedesimazione organica del reo con l'ente del quale con compiti o poteri vari fa parte», cfr. Cass., Sez. III, 14 giugno 2012, n. 25774, in *Corr. trib.*, 2012, 33, 2556, con nota di CORSO, *Esclusa la confisca sui beni sociali per i reati tributari del rappresentante commessi nell'interesse dell'ente*.

¹⁸ CORSO, *Reati tributari e persone giuridiche: ancora un forte richiamo al principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2013, 619; BONETTI, *Reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società, sequestro preventivo preordinato alla confisca per equivalente e patrimonio dell'ente*, in *Cass. pen.*, 2013, 338; MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it; ID., *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità*

Parimenti infondata è stata ritenuta la tesi – su cui sopra ci siamo soffermati – secondo cui la rappresentanza organica degli amministratori e il vantaggio per l'ente ottenuto dal reato finirebbero per coinvolgere direttamente la società nella commissione dell'illecito, al punto da rendere applicabili anche alla persona giuridica la confisca e il sequestro previsti dall'art. 1, co. 143 l. n. 244 del 2007. La previsione in parola, di natura schiettamente sanzionatoria, viene infatti ritenuta operante solo nei confronti dei responsabili del reato, ossia alle persone fisiche degli amministratori, e ai loro patrimoni ed in forza del principio di legalità penale e dei suoi corollari, il limite normativo sarebbe dunque insuperabile con il mero strumento interpretativo.

Come accennato, sul tema sono intervenute le Sezioni unite della Cassazione, adottando una posizione intermedia, francamente poco convincente tanto con riferimento al contenuto che in relazione alle argomentazioni che la sostengono e le cui conseguenze, come vedremo, sono ben diverse da quello che a prima vista si può ritenere.

La massima ufficiale della decisione è la seguente: “in caso di commissione di un reato tributario da parte di amministratori o legali rappresentanti di società ed enti, è possibile procedere nei confronti della persona giuridica al sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario in due sole ipotesi, ovvero 1) se la società o l'ente ha effettivamente maturato tale profitto a seguito del reato; 2) se la persona giuridica è solo uno schermo fittizio; diversamente, nessun provvedimento cautelare può essere adottato nei confronti della società, dovendosi invece agire nei confronti delle persone fisiche che hanno materialmente realizzato l'illecito ed in particolare non può procedersi all'adozione di un sequestro preventivo per equivalente”¹⁹.

Riassumendo: in primo luogo, è sempre possibile operare il sequestro o la confisca per equivalente in capo alla persona giuridica per reati fiscali commessi dal relativo amministratore o rappresentante legale quando la società

dell'ente (in margine al caso Unicredit), ivi; DELLA RAGIONE, Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse, ivi; ID., La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante, ivi.

¹⁹ Cass., Sez. un., 30 gennaio 2014, Gubert, in *Mass. Uff.*, n. 258647. A commento possono leggersi CORSO, *Reato non presupposto di responsabilità amministrativa e limiti del sequestro/confisca nei confronti dell'ente*, in *Giur. it.*, 2014, 990; SOANA, *Le Sezioni Unite pongono limiti alla confisca nei confronti delle persone giuridiche per i reati tributari*, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 388; CARDONE, PONTIERI, *Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca dei beni della società per delitti tributari commessi dal legale rappresentante*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 3, 53; SANTORIELLO, *Confiscabilità “limitata” dei beni della società per i reati commessi dall'amministratore*, in *Fisco*, 2014, 1249.

sia una sorta di *fictio iuris*, uno schermo giuridico apparente, insomma non abbia una sua autonomia giuridica ed economica rispetto alla persona fisica che ha agito: trattasi di considerazione su cui vi era, già in precedenza, assoluta concordia tanto in dottrina che in giurisprudenza e su cui non vale la pena insistere oltre.

In secondo luogo, le Sezioni unite distinguono fra la confisca diretta del profitto di reato e la confisca per equivalente, e ritengono che mentre il primo provvedimento potrebbe essere assunto nei confronti di una persona giuridica quando il reato tributario sia stato realizzato dal suo amministratore o legale rappresentante, nella medesima circostanza sarebbe invece preclusa l'adozione del provvedimento coercitivo per equivalente. Ciò posto, secondo la Cassazione, laddove il profitto del reato consista in somme di denaro o in altri beni fungibili il provvedimento ablatorio assumerebbe la natura - non di confisca per equivalente, ma - di confisca diretta e quindi lo stesso sarebbe senz'altro adottabile anche nei confronti di una società in relazione ad illeciti tributari commessi dalla persona fisica che l'amministra e la dirige.

La ragione di questo diverso ambito di operatività fra confisca diretta e confisca per equivalente risiederebbe nel fatto che in caso di adozione della prima figura di confisca - che come detto è il provvedimento che deve assumersi quando l'apprensione coattiva riguardi somme di denaro - la società non viene privata di beni equivalenti al profitto da lei ottenuto a seguito della commissione del reato ma la confisca colpisce proprio il medesimo profitto conseguente alla realizzazione dell'illecito. Certo, in questo caso, stante il fatto che la società non ha commesso ella stessa il crimine, non può sostenersi che la confisca rappresenti una sanzione per la persona giuridica, non essendo giusto punire chi non ha partecipato alla violazione della legge penale; tuttavia, anche in tali circostanze va disposta la confisca in quanto privando l'ente del profitto che esso ha ottenuto si rimedia ad una sorta di "guadagno ingiusto", ovvero - come affermano le stesse Sezioni Unite - la confisca del denaro serve a ricostruire l'ordine economico perturbato dal reato, che comunque ha determinato una illegittima locupletazione per l'ente, ad "obiettivo" vantaggio del quale il reato è stato commesso dal suo rappresentante.

Queste riflessioni invece secondo la Suprema Corte non sarebbero utilmente richiamabili con riferimento alla confisca per equivalente - ed al relativo sequestro preventivo -, che è provvedimento legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, sia pure transitoriamente, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili per qualsiasi ragione, mancando una base normativa che legittimi una tale conclusione - circostanza di cui la Cassazione si duole fortemente, ritenendo l'attuale quadro

legislativo irrazionale, con particolare riferimento all'art. 19 del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, atteso che gli artt. 24 e ss. del citato d. lgs. N. 231 non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento.

Come detto, a nostro parere l'arresto giurisprudenziale in parola non può andare esente da critiche e la conclusione formulata dalle Sezioni unite suscita più di una perplessità, non convincendo affatto la distinzione che la Corte opera fra confisca diretta e confisca per equivalente - o meglio non apparendo significativa la rilevanza che, ai fini del discorso in esame, a tale distinzione viene attribuita. In particolare è indiscutibile la circostanza che con la confisca diretta il provvedimento si dirige verso i medesimi beni che rappresentano il profitto del reato, mentre nel caso della confisca per equivalente la misura attinge beni diversi ma di pari valore, ma tale constatazione non ci pare abbia alcun rilievo decisivo.

In primo luogo, non convince la tesi secondo cui in caso di (presunta) divaricazione fra autore dell'illecito e soggetto in capo al quale maturano i benefici del reato non è possibile adottare una confisca per equivalente ogni qualvolta non si riscontri - come appunto si verifica con riferimento alla responsabilità amministrativa da reato delle società - una inequivoca base normativa che si esprima chiaramente in tal senso. In realtà, è pacifico che per essere sottoposti a confisca per equivalente non occorre che i beni siano di esclusiva proprietà del responsabile dell'illecito essendo pacifico in giurisprudenza che ben possono essere soggetti a sequestro e confisca beni di proprietà del condannato ma al contempo oggetto anche di diritti dei terzi: come abbiamo visto, il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, può ricadere su beni nella disponibilità dell'indagato senza che possano valere vincoli civilistici, a regolare i rapporti tra creditori e debitori solidali, considerato che su queste disposizioni prevalgono - sempre nel rispetto dei diritti dei terzi - le norme penali in materia di sequestro preventivo.

In realtà, il punto che avrebbe dovuto affrontare la Cassazione - e su cui si dovrà rispondere in futuro - è il seguente: in presenza di un reato il cui profitto maturi in capo ad un soggetto - nel caso di specie, la persona giuridica - diverso da quello che ha commesso il reato - nell'ipotesi considerato, il relativo amministratore -, è possibile confiscare il profitto in capo al beneficiario del crimine e non in capo al singolo penalmente responsabile? Al quesito deve fornirsi una risposta netta, positiva o negativa, senza differenziare a seconda della tipologia della confisca che si intende adottare ed infatti o a) si ritiene che non sia corretto privare di un beneficio economico un soggetto che al reato non ha partecipato ed allora la società non può mai essere colpita da prov-

vedimenti ablatori – diretti o per equivalente poco importa - assunti in ragione di illeciti commessi da suoi amministratori o b) si ritiene che ciò sia possibile ed allora si applica, secondo la previsione normativa di riferimento, la confisca per equivalente che pur se disposta nei confronti della persona fisica va ad incidere anche sul patrimonio di terzi estranei al reato.

A prescindere da tali considerazioni, tuttavia, il profilo più problematico che presenta la pronuncia delle Sezioni unite in esame è rappresentato dalla sue conseguenze concrete: come accennato, infatti, e come cercheremo di motivare più avanti, dalla decisione Gubert deriva inequivocabilmente che, in presenza di un reato tributario commesso dal suo amministratore e nel suo interesse, la società potrà essere senz'altro attinta da un provvedimento di sequestro con conseguente privazione del profitto del reato che la persona giuridica aveva ottenuto.

Cerchiamo di dimostrare il perché di questa nostra affermazione. Una volta che si affermi che 1) laddove il profitto del reato è rappresentato da una somma di denaro la confisca sarà sempre quella diretta e che – come espressamente si legge nella decisione in commento – 2) “non è necessario che la sua adozione sia subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare”, ne consegue che sarà sempre possibile la confisca – ed il previo sequestro – del profitto degli illeciti tributari commessi dall'amministratore di una società a vantaggio di questa. Infatti, il profitto ricavabile dagli illeciti fiscali è sempre rappresentato da una somma di denaro e quindi, nell'ipotesi al nostro esame, sarebbe sempre possibile procedere contro il patrimonio della persona giuridica per illeciti tributari commessi da un suo rappresentante nell'interesse della società: avendo ad oggetto somme di denaro, la confisca sarebbe sempre quella diretta e quindi – nella prospettiva della Cassazione – sarebbe sempre ammissibile.

Insomma, se la Cassazione ritiene che allorquando il profitto di un reato sia rappresentato da denaro e tale confisca, essendo una confisca diretta, sarà sempre esperibile contro il patrimonio della persona giuridica che non ha assolto ai suoi obblighi fiscali, il dibattito può terminare qui: nei reati tributari il relativo profitto è sempre rappresentato da somme di denaro e quindi non sarebbe affatto necessario per tali delitti ricorrere alla misura per equivalente! Ed infatti, non a caso, pochi giorni dopo la pronuncia le Sezioni unite è intervenuta la decisione di Cass., Sez. III, 7 maggio 2014, Quadri, secondo cui “in caso di commissione di un reato tributario da parte di amministratori o legali

rappresentati di società ed enti, è possibile procedere nei confronti della persona giuridica al sequestro di somme di denaro corrispondenti al prezzo del reato, giacché in tale ipotesi il provvedimento cautelare non assume forma di sequestro per equivalente ma di sequestro in forma specifica in quanto nel caso in cui il profitto del reato sia rappresentato da denaro la confisca di somme rinvenute nella disponibilità del soggetto che lo ha percepito - anche sotto forma di risparmio di spesa - attraverso l'evasione dei tributi, avviene, alla luce della fungibilità del denaro, sempre in forma specifica sul profitto diretto e mai per equivalente.

7. L'inserimento degli illeciti fiscali fra i reati presupposto della responsabilità amministrativa: un'inammissibile duplicazione di sanzioni

A prescindere da queste considerazioni, comunque, vi è una ragione ulteriore - e probabilmente insuperabile - che impedisce l'inserimento dei reati tributari nel novero degli illeciti presupposto della responsabilità dell'ente collettivo ed è rappresentata (non da considerazioni di opportunità/necessità in ordine a tale riforma) dalla circostanza che in questo modo si perverrebbe alla violazione del principio del *ne bis in idem*, andandoci cioè a violare l'art. 4 protocollo n. 7 integrativo della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali che vieta di sanzionare in sede penale ed in sede amministrativa una medesima violazione.

Un esempio può chiarire quando andiamo dicendo. Si immagini che l'amministratore di una persona giuridica - nell'interesse di quest'ultima, onde consentirgli di risparmiare i relativi costi - smaltisca in maniera irregolare e delittuosa - in violazione della normativa contenuta nel d.lgs. N. 152 del 2006 ed in particolare dell'art. 256 - i rifiuti provenienti dall'attività aziendale svolta dall'impresa da lui gestita. In questo caso, come è noto, vi sarà un duplice procedimento: da un lato il processo penale nei confronti dell'amministratore e poi il giudizio verso la società avvantaggiata dal fatto cui verrà contestata la violazione dell'art. 25-undices d.lgs. N. 231 del 2001; tale situazione sarà irrilevante in ordine al rispetto del principio del *ne bis in idem* perché i due procedimenti - quello penale e quello amministrativo - si dirigono verso due soggetti diversi, il primo nei confronti della persona fisica il secondo nei confronti dell'ente per conto del quale la persona fisica agito. Se però, la società - accanto al giudizio per il fatto da reato come previsto dal decreto del 2001 - venisse chiamata a rispondere della medesima violazione di smaltimento illegale, irregolare di rifiuti, anche in sede amministrativa, con applicazione - in tale ulteriore ambito - di una nuova e significativa sanzione, allora forse gli

spazi per ipotizzare la violazione del divieto di un doppio processo per il medesimo fatto comincerebbero ad intravedersi.

La nostra riflessione è tutt'altro che ipotetica giacché una tale situazione potrebbe ricorrere quando si accogliesse la proposta di introdurre anche gli illeciti tributari fra i reati presupposto della responsabilità della società. Infatti, considerando come in sede amministrativa tributaria sia prevista una adeguata sanzione nei confronti di una società i cui amministratori abbiano posti in essere condotte di evasione fiscale o comunque di inosservanza degli obblighi fiscali, pare evidente che l'introduzione, fra i reati presupposto della colpevolezza degli enti anche gli illeciti tributari determinerebbe una indiscutibile doppia risposta punitiva nei confronti del medesimo soggetto - la persona giuridica contribuente che ha evaso l'imposta - e per il medesimo fatto - il mancato pagamento del tributo dovuto -, con conseguente violazione del principio del *ne bis in idem*.

Rispetto a tali considerazioni ci pare non pertinente osservare come assai di frequente la giustizia tributaria non funzioni, che sia una sorta di "spada di latta" nella lotta contro l'evasione è un fatto tristemente noto. Non si può certo addurre l'inefficienza della nostra pubblica amministrazione per giustificare una parossistica moltiplicazione di strumenti sanzionatori e repressivi, in palese violazione dei principi fondamentali dell'ordinamento europeo²⁰.

²⁰ In proposito, per approfondimenti, limitando le citazioni ai lavori comparsi su questa rivista FALCINELLI, *Il fatto di reato sullo sfondo del ne bis in idem europeo*, in *questa Rivista*, 2016, fasc. 2; BONTEMPELLI, *Ne bis in idem e legalità penale nel processo per gli abusi di mercato*, *ibidem*; PINI, *In margine ad un'originale soluzione in materia penal-tributaria: tra ne bis in idem processuale e principio di specialità, sullo sfondo della tutela multilivello dei diritti*, *ivi*, fasc. 1; LABIANCA, *Ne bis in idem: una questione "eterna" all'esame della Corte costituzionale*, *ibidem*.