

# REATI TRIBUTARI E DIRETTIVA PIF: CRITICITÀ DI EFFETTIVA APPLICAZIONE

IDA BLASI, AVVOCATO

Con una serie di interventi normativi, il Legislatore nazionale ha intrapreso un progressivo percorso di adeguamento alle disposizioni contenute nella Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (cd. Direttiva PIF). Per quanto, in particolare, concerne i reati tributari, l'adeguamento ha riguardato, innanzitutto, la rideterminazione delle sanzioni penali stabilite con riferimento ai delitti di cui al d.lgs. 74/2000 e l'inserimento di alcuni reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. In secondo luogo, si è assistito al successivo ampliamento di tale catalogo, con riferimento a delitti aventi ad oggetto l'Imposta sul Valore Aggiunto ove commessi nel territorio di più di uno Stato Membro dell'Unione Europea, a condizione che il danno complessivo causato non sia inferiore a 10 milioni di euro. Nel medesimo contesto, si è assegnato rilievo, coerentemente con quanto indicato dalla Direttiva PIF, anche all'ipotesi del delitto tentato, in relazione ai reati «dichiarativi», quando gli atti diretti a commetterli risultino compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'UE e riguardino l'Imposta sul Valore Aggiunto per un ammontare complessivo non inferiore a 10 milioni di euro. Resta, invece, in fase di completamento, l'aspetto di tipo prettamente processuale concernente l'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni del Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura Europea, la cui incidenza – anche in chiave di accertamento dei reati tributari che ledano gli interessi finanziari dell'Unione – sarà ragionevolmente profonda sul vigente codice di rito. Le recenti novità legislative, tuttavia, non sono esenti da criticità che rischiano di ripercuotersi nella sfera di effettiva applicazione.

## Introduzione

La Direttiva PIF (relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale) veniva adottata dal Parlamento Europeo e dal Consiglio d'Europa il 5 luglio 2017<sup>1</sup>. Tra le materie oggetto di tutela individuate ai fini dell'adeguamento dell'ordinamento degli Stati membri, vi era, tra le altre, quella dei reati tributari, considerata sotto diversi profili, ivi compresa la previsione dell'obbligo di adozione di misure volte a stabilire la responsabilità di persone giuridiche<sup>2</sup> ovvero di «qualsiasi entità che abbia personalità giuridica in forza del diritto applicabile, ad

---

<sup>1</sup> Pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'UE, il 28 luglio 2017, con entrata in vigore dal giorno successivo, 29 luglio 2017.

<sup>2</sup> In proposito, si vedano gli artt. 6 e 9 della Direttiva PIF.

eccezione degli Stati o di altri organismi pubblici nell'esercizio dei pubblici poteri e delle organizzazioni internazionali pubbliche<sup>3</sup>. In tema di reati tributari, il Legislatore nazionale interveniva sia sul d.lgs. 74/2000, sia sul d.lgs. 231/2001, in tempi diversi, solo a partire dalla fine dell'anno 2019 e dunque con ritardo non indifferente<sup>4</sup>. La necessità di introdurre i reati tributari nel catalogo degli illeciti amministrativi dipendenti da reato, assumendoli quale presupposto della responsabilità degli enti, aveva in realtà radici più risalenti, se è vero che le Sezioni unite della Suprema Corte di Cassazione, avevano sottolineato, già nel 2014<sup>5</sup>, l'irragionevolezza della lacuna insita nel d.lgs. 231/2001. Sebbene gli interventi attuati, dapprima con il cd. Decreto fiscale (d.lgs. 124/2019), poi con il d.lgs. 75/2020<sup>6</sup> abbiano emendato tale *deficit*, in parte raccogliendo le indicazioni del massimo organo nomofilattico e, per altra parte, recependo i principi e le direttrici tracciate dalla Direttiva PIF, essi non sfuggono a riflessioni critiche, soprattutto in chiave di genericità ed esatta delimitazione dell'ambito di applicazione di alcune definizioni normative e di configurabilità delle fattispecie dichiarative «tentate». Anche sul versante processuale, gli effetti del recepimento della Direttiva *de qua* si riverberano, ad esempio, sul piano della individuazione della giurisdizione, in attesa dell'adeguamento dell'ordinamento nazionale al Regolamento (UE) 2017/1939 relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura Europea.

**Riflessioni circa gli interventi di natura «sostanziale» in materia di reati tributari: sanzioni, prescrizione, e condizioni di configurabilità dell'«ambito dei sistemi fraudolenti transfrontalieri» e del «fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro»**

Il d.lgs. 124/2019, convertito in l. 157/2019, entrato in vigore il 25 dicembre 2019, da un lato, ha modificato il regime sanzionatorio di una serie di delitti tributari, ha inciso sulle relative cause di non punibilità e, da altro lato, ha inserito *ex novo* l'art. 25 *quinquiesdecies* nel d.lgs. 231/2001 (nella sua originaria formulazione). In particolare, relativamente al primo aspetto delle modifiche, sul piano del regime sanzionatorio, risultano – per quanto qui di interesse – elevate le pene edittali dei reati di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per*

<sup>3</sup> Art. 2, comma 1, lett. b), Direttiva PIF.

<sup>4</sup> L'art. 17 della Direttiva PIF individuava quale termine per l'adozione e la pubblicazione delle disposizioni necessarie all'adeguamento delle legislazioni degli Stati membri la data del 6 luglio 2019.

<sup>5</sup> Cass. S.U. Penali, sent. 10561/2014, c.c. 30 gennaio 2014, dep. 5 marzo 2014, est. Davigo, ric. Gubert; investite della questione «se sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa», le Sezioni Unite sottolineavano «come la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel d.lgs. 231/2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo. Tale irrazionalità non è peraltro suscettibile di essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale (...) trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore (Sez. U. 38691/2009, Caruso, rv. 244189). Le Sezioni Unite non possono quindi che segnalare tali irrazionalità ed auspicare un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del d.lgs. 231/2001».

<sup>6</sup> D.lgs. 75/2020, pubblicato in G.U. 177/2020, entrato in vigore il 30 luglio 2020, «Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il Dir. pen.».

*operazioni inesistenti* (art. 2, d.lgs. 74/2000<sup>7</sup>), *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (art. 3, d.lgs. 74/2000<sup>8</sup>), *dichiarazione infedele* (art. 4, d.lgs. 74/2000<sup>9</sup>), *omessa dichiarazione* (art. 5, d.lgs. 74/2000<sup>10</sup>), *emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 8, d.lgs. 74/2000<sup>11</sup>), *occultamento o distruzione di scritture contabili* (art. 10, d.lgs. 74/2000<sup>12</sup>). L'inasprimento dello statuto sanzionatorio di tali fattispecie delittuose – fatta eccezione per quella di *dichiarazione infedele*<sup>13</sup> – non può però farsi discendere da un'esigenza di recepimento della Direttiva PIF, dal momento che questa prescriveva agli Stati membri di considerare quale misura minima la previsione per le persone fisiche di sanzione non inferiore nel massimo a 4 anni di reclusione in riferimento a reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione, mentre le pene preesistenti superavano ampiamente tale limite. A tanto si aggiunga che le elencate figure criminose oltre ad avere ad oggetto condotte orientate all'evasione dell'Imposta sul Valore Aggiunto, rilevante ai fini del bilancio dell'Unione, includono anche imposte di natura diversa non necessariamente rilevanti rispetto agli interessi finanziari dell'Unione stessa. Anche nella prospettiva dei criteri di determinazione di un congruo termine di prescrizione, la Direttiva PIF, già nel punto (22) del «considerato<sup>14</sup>», oltre che nell'art. 12<sup>15</sup> indicava un termine di almeno 5 anni, laddove, per i delitti dagli artt. 2 a 10, d.lgs. 74/2000 erano già stabiliti, *ex art. 17, comma 1 bis*, stesso d.lgs., termini ampiamente superiori. Analoghe considerazioni, in punto di termini di prescrizione, valgono per i reati di *indebita compensazione* (art. 10 *quater*, commi 1 e 2) e di *sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte* (art. 11), già superiori anche in assenza di cause interruttrive, a quello di 5 anni. Né, va dimenticato in fatto di decorso e di sospensione del termine di prescrizione il rigoroso e discusso intervento riformatore operato dal Legislatore nazionale all'art. 1, comma

---

<sup>7</sup> La pena per il reato di cui all'art. 2, comma 1, d.lgs. 74/2000, era in precedenza compresa tra un minimo di anni 1 e mesi 6 di reclusione ed un massimo di anni 6 di reclusione; essa è stata elevata alla reclusione da anni 4 ad anni 8. Per la nuova ipotesi di cui all'art. 2, comma 2 *bis*, con soglia inferiore ad euro 100 mila, resta applicabile la pena compresa tra anni 1 e mesi 6 ed anni 6 di reclusione.

<sup>8</sup> La pena per il reato di cui all'art. 3, d.lgs. 74/2000, era in precedenza compresa tra un minimo di anni 1 e mesi 6 ed un massimo di anni 6 di reclusione; tale sanzione è stata elevata alla pena della reclusione da un minimo di anni 3 ad un massimo di anni 8 di reclusione.

<sup>9</sup> La pena per il reato di cui all'art. 4, d.lgs. 74/2000 era in precedenza compresa tra un minimo di anni uno ed un massimo di anni tre anni di reclusione; la sanzione è stata elevata alla pena della reclusione da un minimo di anni 2 ad un massimo di anni 4 e mesi 6.

<sup>10</sup> La pena per il reato di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000 era in precedenza compresa tra un minimo di anni 1 e mesi 6 ed un massimo di anni 4 di reclusione; detta pena è stata elevata da un minimo di anni 2 ad un massimo di anni 5 di reclusione.

<sup>11</sup> La pena per il reato di cui all'art. 8, comma 1, d.lgs. 74/2000 era in precedenza compresa tra un minimo di anni 1 e mesi 6 ed un massimo di anni 6 di reclusione; essa è stata elevata alla pena della reclusione da un minimo di anni 4 ad un massimo di anni 8. In relazione all'ipotesi di cui all'art. 8, comma 2 *bis*, al di sotto della soglia di euro 100 mila, è applicabile la pena della reclusione da anni 1 e mesi 6 ad anni 6.

<sup>12</sup> La pena per il reato di cui all'art. 10, d.lgs. 74/2000 era in precedenza compresa tra un minimo di anni 1 e mesi 6 ed un massimo di anni 6 di reclusione; essa è stata elevata alla pena della reclusione da un minimo di anni 3 ad un massimo di anni 7.

<sup>13</sup> Come si è visto in nota 7, si tratta dell'unico reato dichiarativo che prevedeva una pena preesistente inferiore nel massimo a 4 anni di reclusione.

<sup>14</sup> Direttiva PIF, punto (22) del «considerato»: «Gli Stati membri dovrebbero dotarsi di norme sui termini di prescrizione necessari al fine di consentire ad essi di contrastare le attività illegali ai danni degli interessi finanziari dell'Unione. Nel caso di reati punibili con una pena massima di almeno 4 anni di reclusione, il termine di prescrizione dovrebbe essere pari ad almeno 5 anni a decorrere dal momento in cui il reato è stato commesso. Ciò non dovrebbe creare alcun pregiudizio agli Stati membri che non prevedono termini di prescrizione per le indagini, l'azione penale e l'esecuzione».

<sup>15</sup> Art. 12, comma 2, Direttiva PIF: «Gli Stati membri adottano le misure necessarie per permettere che le indagini, l'azione penale, il processo e la decisione giudiziaria per i reati di cui agli artt. 3, 4 e 5 punibili con una pena massima di almeno 4 anni di reclusione, possano intervenire per un periodo di almeno 5 anni dal momento in cui il reato è stato commesso».

1, lett. e), l. 3/2019, con entrata in vigore dal 1 gennaio 2020, a causa del quale il decorso della prescrizione dei reati commessi dopo il 1 gennaio 2020, resta definitivamente sospeso dalla pronunzia della sentenza di I grado o del decreto di condanna fino alla data di esecutività della sentenza che definisce il giudizio o della irrevocabilità del decreto di condanna. In sostanza, dunque, l'irrigidimento del trattamento sanzionatorio previsto per gli elencati reati tributari non soddisfa alcuna esigenza effettivamente ricollegabile ai principi informatori della Direttiva PIF, ma esclusivamente quella di attuare una politica criminale interna fortemente (se non eccessivamente) repressiva. Quanto al secondo principale aspetto delle modifiche introdotte dal cd. Decreto fiscale, esso come accennato ha agito sul d.lgs. 231/2001, innestandovi l'art. 25 *quinquiesdecies*, con previsione di sanzioni amministrative per l'ente che sia ritenuto responsabile dell'illecito dipendente dai *reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di scritture contabili, sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*. Le fattispecie *de quibus* sono elencate al comma 1, art. 25 *quinquiesdecies*, con previsione in relazione a ciascuna di esse di sanzioni pecuniarie, aumentate – come disposto dal comma 3 dello stesso articolo – di un terzo qualora l'ente abbia conseguito dal reato un profitto di rilevante entità, cui si aggiungono l'applicazione di sanzioni interdittive e della confisca del prezzo o del profitto del reato (secondo il dettato del comma 3, articolo citato) o di beni di valore equivalente. Occorre osservare come, in nessun caso, le fattispecie incluse nel catalogo di cui al comma 1 della nuova disposizione incriminatrice a carico della persona giuridica, contengano riferimenti espliciti alla lesione di interessi finanziari dell'Unione o a soglie di specifica rilevanza in prospettiva di lesione dei predetti interessi. Né, come si è avuto modo di osservare in precedenza, alcuno dei reati tributari in questione è stato modificato o riformulato con riferimento a tali profili. Anzi, il catalogo dei reati tributari presupposto di cui al comma 1, art. 25 *quinquiesdecies*, raccoglie al suo interno anche reati riguardanti imposte che – quantomeno in astratto – ben possono esulare dalla sfera di interesse o di applicazione della Direttiva PIF. Ciò nonostante, le disposizioni della Direttiva PIF appaiono recepite dal Legislatore nazionale, indipendentemente dalla tipologia di imposta oggetto dei reati tributari, in ordine alle categorie di sanzioni irrogabili nei confronti della persona giuridica. Difatti, l'art. 9 della Direttiva, in materia di «Sanzioni per le persone giuridiche» individuava in caso di responsabilità per i reati definiti dall'art. 6, oltre alla previsione di sanzioni pecuniarie penali o non penali, la necessità di stabilire ulteriori sanzioni quali l'esclusione dal godimento di un beneficio o di un aiuto pubblico, l'esclusione temporanea o permanente dalle procedura di gara pubblica, l'interdizione temporanea o permanente dall'esercizio di un'attività commerciale, l'assoggettamento a sorveglianza giudiziaria, provvedimenti giudiziari di scioglimento, la chiusura temporanea o permanente di stabilimenti che siano stati utilizzati per commettere il reato. A tali tipologie di sanzioni, di natura eminentemente interdittiva, l'art. 10<sup>16</sup> (Direttiva citata) aggiungeva la necessità di adozione di misure volte al congelamento e alla confisca degli strumenti provenienti dai reati lesivi degli interessi

---

<sup>16</sup> Art. 10 Direttiva PIF, Congelamento e confisca «Gli Stati membri adottano le misure necessarie per consentire il congelamento e la confisca degli strumenti e dei proventi dei reati di cui agli artt. 3, 4 e 5. Gli Stati membri vincolati dalla direttiva 2014/42/UE del Parlamento europeo e del Consiglio vi provvedono in conformità di tale direttiva.

dell'Unione. Il cd. Decreto fiscale ha, dunque, seguito la linea indicata dai richiamati articoli della Direttiva, nella specie ritenendo applicabili all'ente eventualmente responsabile le sanzioni interdittive della sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito [art. 9, comma 2, lett. *b*), d.lgs. 231/2001], il divieto di contrattare con la Pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio [art. 9, comma 2, lett. *c*), d.lgs. 231/2001], l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi [art. 9, comma 2, lett. *d*), d.lgs. 231/2001], il divieto di pubblicizzare beni o servizi [art. 9, comma 2, lett. *e*), d.lgs. 231/2001]. Circa la previsione della sanzione della confisca nei confronti delle persone giuridiche e le interazioni o interferenze con le ipotesi di confisca di cui agli artt. 12 *bis* e 12 *ter* (quest'ultimo introdotto proprio dal cd. Decreto fiscale in esame), si dirà in apposito paragrafo. A distanza di circa 7 mesi, al *novum* introdotto dal Decreto fiscale si sono aggiunte le ulteriori modifiche previste dal d.lgs. 75/2020, con l'inserimento all'art. 25 *quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001, del comma 1 *bis*, che ha incluso nel catalogo dei reati tributari rilevanti quelli di *dichiarazione infedele* (art. 4, d.lgs. 74/2000), *omessa dichiarazione* (art. 5, d.lgs. 74/2000) e *indebita compensazione* (art. 10 *quater*, d.lgs. 74/2000). Tali delitti assumono rilievo, ai fini della responsabilità amministrativa dell'ente a condizione che siano commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'I.V.A. per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro. Soffermandosi a questo punto, innanzitutto, sull'analisi dell'elenco complessivo dei reati tributari che legittimano l'applicazione del d.lgs. 231/2001, si osserva come, in verità, vi figurino fattispecie le cui pene, rimaste inalterate pur a seguito dell'intervento del Decreto fiscale, risultano inferiori al limite fissato dalla Direttiva PIF, e, segnatamente quella di *indebita compensazione* nella fattispecie delineata dal comma 1, dell'art. 10 *quater*, d.lgs. 74/2000<sup>17</sup>. Si rileva, in altri termini, una prima evidente incongruenza tra il dichiarato obiettivo di adeguare l'ordinamento interno alle prescrizioni impartite dalla Direttiva PIF e la relativa trasposizione nell'assetto derivante dai Decreti legislativi interessati dalle modifiche. Tale svista non è priva di effetti, come si vedrà in seguito, rispetto agli specifici requisiti previsti ai fini della configurabilità della responsabilità amministrativa degli enti. Ebbene, quanto alle condizioni che determinano la rilevanza dei nuovi reati tributari, al di là dell'univoca circostanza che essi debbano avere ad oggetto l'evasione dell'I.V.A., il Legislatore ha tentato di trasporre nel testo dell'art. 25 *quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001, i due parametri individuati dall'art. 2, comma 2, della Direttiva PIF, lasciando a parere di chi scrive alcune incertezze sul concreto ambito applicativo. Alla stregua del richiamato articolo, i reati contro il sistema comune dell'I.V.A. debbono risultare *commessi* al territorio di due o più Stati membri e comportare un *danno complessivo* pari ad almeno 10 milioni di euro. Al comma 1 *bis*, art. 25 *quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001, tali requisiti sono racchiusi nella definizione «se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri» e nell'ulteriore prescrizione che i reati siano commessi «al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro». Ebbene, quanto al primo dei requisiti in discussione, la formulazione normativa richiede sul piano della tipicità dell'illecito

---

<sup>17</sup> Art. 10 *quater*, comma 1, d.lgs. 74/2000: «È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17, d.l. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50 mila euro».

amministrativo, l'esistenza di «sistemi» strumentali alla realizzazione di frodi I.V.A. che, a ben vedere, sembrano evocare la necessità dell'esistenza di una organizzazione avente nel proprio programma criminoso la realizzazione di delitti volti ad evadere l'I.V.A. Tuttavia, l'eccessiva genericità della formulazione dell'illecito adoperata non consente di cogliere univocamente se i 3 nuovi reati tributari debbano ritenersi ascrivibili agli enti, solo ove commessi con il contributo di veri e propri gruppi criminali organizzati transnazionali, con necessaria applicabilità della circostanza aggravante di cui all'art. 4, l. 146/2006<sup>18</sup>, o se sia sufficiente la «mera» realizzazione dei requisiti della «transnazionalità»<sup>19</sup>, indipendentemente dal ricorrere dei presupposti della citata aggravante. Alcuni indicatori, ai fini di una delimitazione dell'ambito di applicabilità della condizione richiesta dal Legislatore nazionale, possono trarsi – sia pur senza esito sufficientemente univoco – dal punto (4) del «considerato» della Direttiva PIF, ove si espone, ai fini della gravità dei reati contro il sistema comune dell'I.V.A., che essi debbano fare riferimento «alle forme più gravi di frode I.V.A., in particolare la frode carosello, la frode dell'I.V.A. dell'operatore inadempiente e la frode I.V.A. commessa nell'ambito di un'organizzazione criminale» e che debbano derivare «da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'I.V.A.». Sembra potersi ritenere che il richiamato punto della Direttiva includa non solo reati commessi nel contesto di gruppi criminali organizzati transfrontalieri, ma anche reati commessi in un contesto definito, più genericamente, come «strutturato» ed in ogni caso commessi al territorio di più di uno Stato membro. Operare una nitida distinzione tra il concetto di gruppo criminale organizzato e quello di realizzazione di reati «in maniera strutturata» connessi al territorio di più di uno Stato membro, dalla prospettiva dell'ordinamento nazionale è, tuttavia, piuttosto difficoltoso, alla luce dell'orientamento giurisprudenziale formatosi proprio in relazione alla definizione del primo. Come è noto, infatti, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, con sent. 18374/2013, si erano occupate della questione relativa alla compatibilità della circostanza aggravante di cui all'art. 4, l. 146/2006 al delitto di associazione per delinquere, addivenendo in quella occasione – e nell'intento di distinguere il gruppo criminale organizzato dal concorso di persone nel reato e dal delitto di associazione per delinquere – a definire con maggiore precisione possibile proprio il «gruppo criminale organizzato». Secondo il Supremo Consesso, coerentemente con la definizione offertane dall'art. 2, Convenzione di Palermo<sup>20</sup>, il gruppo criminale organizzato si

<sup>18</sup> Art. 4, l. 146/2006: «1. Per i reati puniti con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a 4 anni nella commissione dei quali abbia dato il suo contributo un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato la pena è aumentata da 1/3, alla metà. 2. Si applica altresì il comma 2, dell'art. 7, d.l. 152/ 1991, convertito, con modificazioni, dalla l. 203/1991, e successive modificazioni.

<sup>19</sup> Art. 3, l.146/2006, Definizione di reato transnazionale: «Ai fini della presente legge si considera reato transazionale il reato punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a 4 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».

<sup>20</sup> Convenzione delle Nazioni Unite contro la criminalità organizzata transnazionale, art. 2, comma 1, lett. a) e c): «a) «gruppo criminale organizzato» indica un gruppo strutturato, esistente per un periodo di tempo, composto da tre o più persone che agiscono di concerto al fine di commettere uno o più reati gravi o reati stabiliti dalla presente Convenzione, al fine di ottenere, direttamente o indirettamente, un vantaggio finanziario o un altro vantaggio materiale; (...) c) «gruppo strutturato» indica un gruppo che non si è costituito fortuitamente per la commissione estemporanea di un reato e che non deve necessariamente prevedere ruoli formalmente definiti per i suoi membri, continuità nella composizione o una struttura articolata».

caratterizzerebbe per una «certa» stabilità di rapporti tra i compartecipi, per «un minimo di organizzazione», per la sua costituzione anche ai fini della commissione di un solo reato, mentre non richiederebbe una effettiva distinzione o distribuzione di ruoli tra i compartecipi. Tale gruppo, infine, si caratterizzerebbe per una prospettiva finalistica volta al conseguimento, diretto od indiretto di un vantaggio finanziario o altro vantaggio di tipo materiale. Rapportando la definizione di gruppo criminale organizzato desumibile dalla richiamata decisione della Corte di Legittimità – e da quella ad essa seguita<sup>21</sup> – alla formula descrittiva «reati commessi in maniera strutturata», sembra doversi pervenire alla conclusione che quest'ultima formula sia assorbita nella più ampia categoria, appunto, del «gruppo criminale organizzato». Una siffatta conclusione indurrebbe a sua volta a ritenere, quanto al passaggio del disposto del comma 1 *bis*, art. 25 *quinquiesdecies* in esame, che per considerare i reati tributari successivamente elencati, come commessi nell'ambito di «sistemi fraudolenti transfrontalieri», essi debbano necessariamente realizzarsi mediante il contributo causale di un gruppo criminale organizzato e dunque apparire aggravati dall'art. 4, l. 146/2006. In ogni caso, si osserva – per completezza – che resterebbe al di fuori della concreta sfera di rilevanza della responsabilità degli enti, la fattispecie delittuosa di cui all'art. 10 *quater*, comma 1, d.lgs. 74/2000, in quanto punita con pena non superiore nel massimo ad anni 2 di reclusione e che, per l'effetto, non potrebbe ricadere nella definizione di reato transnazionale di cui all'art. 3, l. 146/2006; né vi si potrebbe applicare la circostanza aggravante di cui all'art. 4 della medesima legge, ostandovi il regime sanzionatorio inferiore ai 4 anni di reclusione. Passando ora all'esame dell'ulteriore requisito postulato dal comma 1 *bis*, art. 25 *quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001, concernente l'entità dell'evasione I.V.A., il Legislatore nazionale ha adoperato, come poc'anzi riportato, la locuzione «al fine di evadere I.V.A. per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro», discostandosi dalla più specifica definizione offerta invece dalla Direttiva PIF che associa la soglia dell'importo non inferiore a 10 milioni di euro al valore complessivo del «danno<sup>22</sup>». L'espressione «importo» parrebbe suscettibile di coincidere con la quantificazione dell'imposta evasa o che si intenda evadere, laddove, il concetto di «danno» è invece esplicitamente riferito, come si ricava in più passi del «considerato» della Direttiva PIF, tanto al danno stimato che possa derivare dall'intero sistema fraudolento, con diretta e specifica esclusione di interessi e sanzioni, quanto al vantaggio che da esso sia derivato. Il «danno», pertanto, sembra avere una portata più ampia, ma anche più precisa identificabile con ogni indebito vantaggio connesso al sistema comune dell'I.V.A. o comunque con ogni elemento che consenta di quantificare il pregiudizio arrecato agli interessi finanziari dell'Unione. L'entità dell'ammontare dell'I.V.A., piuttosto che del danno, è in entrambi i casi ritenuta rilevante avuto riguardo ad una soglia «complessiva». Anche la scelta di considerare l'importo «complessivo» ingenera alcune perplessità. È piuttosto agevole comprendere come l'opzione di definire l'importo o il danno nel suo complesso, stia ad esprimere l'intento di ricomprendervi la sommatoria dei danni verificatisi in almeno due Stati membri. Appare invece meno agevole stabilire se l'entità dell'importo o del danno, oltre la soglia di 10 milioni di euro, debba assumere come parametro di riferimento un singolo anno o periodo di

<sup>21</sup> Ad esempio, Cass. pen., sez. III, sent. 2458/2015.

<sup>22</sup> Si veda l'art. 2, comma 2, Direttiva PIF.

imposta o se l'elemento della «scadenza» tributaria resti indifferente, dovendosi sommare importo o danno relativi a più anni di imposta. Il dubbio nasce, all'evidenza, dal rilievo che i delitti tributari di cui al d.lgs. 74/2000 sono generalmente strutturati sull'evasione perseguita o realizzata per anno di imposta al punto che, per anno di imposta sono fissate, in alcuni casi, soglie di rilevanza penale e, in altri casi, diversificazioni nel trattamento sanzionatorio irrogabile nei confronti della persona fisica. In sostanza, la persona giuridica sembra rischiare, con riferimento al catalogo dei reati di cui al comma 1 *bis*, art. 25 *quinqüiesdecies*, d.lgs. 231/2001, di dover rispondere dell'illecito amministrativo a condizioni di rilevanza astrattamente più sfavorevoli rispetto all'autore del reato presupposto.

### **Le modifiche all'art. 6, d.lgs. 74/2000. Riflessioni in punto di configurabilità del tentativo nei reati tributari dichiarativi**

Il d.lgs. 75/2020, in ossequio a quanto raccomandato dalla più volte richiamata Direttiva PIF<sup>23</sup>, ha modificato l'art. 6, d.lgs. 74/2000, introducendo al comma 1 *bis*, l'ipotesi del delitto tentato in relazione ai tre reati dichiarativi (artt. 2, 3 e 4, d.lgs. 74/2000), quando gli atti diretti a commetterli siano compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'UE e al fine di evadere I.V.A. per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro; ciò sempre che il fatto non integri l'autonoma fattispecie di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Incidendo, dunque, su tre fattispecie di reati tributari ricomprese nel catalogo contenuto nell'art. 25 *quinqüiesdecies*, d.lgs. 231/2001, il tema relativo alla configurabilità dei delitti dichiarativi in forma di tentativo e della loro eventuale rilevanza ai fini della responsabilità della persona giuridica merita di essere approfondito. In proposito, deve osservarsi innanzitutto come la tecnica normativa adoperata appaia ancora una volta particolarmente generica. L'art. 25 *quinqüiesdecies*, d.lgs. 231/2001, concepito in virtù di distinti interventi legislativi, tra loro non adeguatamente coordinati, non indica espressamente se anche il tentativo *ex* art. 6, d.lgs. 74/2000, debba essere incluso tra i reati presupposto. Esso, tuttavia, dovrebbe assurgere egualmente a condizione di configurabilità dell'illecito amministrativo in virtù della previsione di ordine generale contenuta nell'art. 26, d.lgs. 231/2001. Più problematica appare, invece, la questione inerente all'effettiva rispondenza del disposto dell'art. 6, comma 1 *bis*, d.lgs. 74/2000, alla struttura del delitto tentato di cui all'art. 56 c.p. Il delitto tentato, infatti, è tipicamente incentrato sulla realizzazione di atti *idonei* diretti in modo non equivoco a commettere un reato, dai quali può derivare il mancato compimento dell'azione (cd. tentativo incompiuto) o la mancata verifica dell'evento (cd. tentativo compiuto). Gli atti in cui esso si traduce sono specificamente caratterizzati dal requisito della idoneità, identificabile sia nella loro effettiva capacità di evolvere nella realizzazione di una condotta criminosa, sia nella loro concomitante pericolosità rispetto al bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice eventualmente rilevante. Inoltre, tali atti (preparatori od esecutivi) debbono essere sorretti da univoca direzione finalistica, di tal ché non residuino ambiguità nell'individuazione dell'azione o dell'evento che il soggetto agente intendesse perseguire, non riuscendovi per cause indipendenti dalla

<sup>23</sup> Art. 5, comma 2, Direttiva PIF.



propria volontà. Gli elementi che, in estrema sintesi, costituiscono il delitto tentato *ex art. 56, c.p.*, non risultano compiutamente riprodotti dal comma 1 *bis*, art. 6, d.lgs. 74/2000. La definizione del tentativo contenuta dalla nuova disposizione, infatti, è priva di qualunque riferimento alla idoneità degli atti ed è sostanzialmente incentrata sulla sola direzione finalistica che riproduce, sul piano letterale, il dolo specifico, coincidente con il fine di evasione, tipico delle tre fattispecie dichiarative di cui agli artt. 2, 3 e 4 dello stesso decreto. L'irrelevanza dell'idoneità degli atti rischia, tuttavia, di tradursi in una eccessiva anticipazione della soglia di punibilità, rispetto a delitti che già possiedono natura di reati di pericolo (sia pur concreto<sup>24</sup>), per fissarla ad uno stadio necessariamente anteriore a quello della emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Di fatto, dunque, non è agevole comprendere quali tipologie di atti potrebbero realizzare il tentativo nei reati tributari dichiarativi. L'unica ipotesi plausibile per attribuire un effettivo spazio di rilevanza al tentativo *ex art. 6, d.lgs. 74/2000*, appare quello di collocarlo nell'ambito di condotte prodromiche alla realizzazione della struttura di un sistema fraudolento transfrontaliero (i.e. transnazionale, *ex art. 3, l. 146/2006*) finalizzato alla commissione di delitti dichiarativi in materia di I.V.A. Al di fuori di tale contesto, infatti, non parrebbero residuare margini per assegnarvi autonoma dignità.

### **Riflessioni in punto di cause di non punibilità dei reati tributari, *ne bis in idem* e confische**

L'intervento operato dal Legislatore con il cd. Decreto fiscale alla fine del 2019 ha avuto ad oggetto, tra l'altro, l'estensione della causa di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. 74/2000. Per quanto assume rilievo rispetto alle fattispecie tributarie costituenti presupposto della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, il pagamento del debito tributario, comprese sanzioni ed interessi, può escludere nei confronti del soggetto agente (*rectius*: persona fisica) la punibilità dei delitti di *indebita compensazione* limitatamente alla fattispecie avente ad oggetto crediti non spettanti (art. 13, comma 1, in relazione all'art. 10 *quater*, comma 1<sup>25</sup>), *dichiarazione infedele*, *omessa dichiarazione*, nonché *dichiarazione fraudolenta* nelle due ipotesi di cui agli artt. 2 e 3 del decreto (art. 13, comma 2<sup>26</sup>). Il Decreto fiscale, tuttavia, nell'introdurre il primo gruppo di reati tributari

---

<sup>24</sup> Si veda, a titolo meramente esemplificativo, in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta, mediante emissione di fatture per operazioni inesistenti infragruppo, Cass. pen., sez. III, sent. 42520/2019, dep. 16 ottobre 2019, ric. Cleva + 1, secondo cui «l'interesse protetto dalla fattispecie di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000, è l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi dovuti, prescindendo dalla realizzazione dell'evasione stessa, cui consegue l'illiceità penale della dichiarazione fraudolenta, trattandosi di reato di pericolo (o di mera condotta), avendo il legislatore inteso rafforzare in via di anticipazione la tutela del bene giuridico protetto (in tal senso, Cass. S.U., 1235/2011)», nonché in relazione al delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili di cui all'art. 10, d.lgs. 74/2000, Cass. pen., sez. III, sent. 30934/2020, dep. 6 novembre 2020, ric. Procuratore presso Tribunale di Firenze c/ZAPPIELLO, «secondo cui la struttura di tale fattispecie «evidenzia dunque un reato di pericolo concreto (Sez. III, n. 46049/2018, Carestia, rv. 274697), ed essendo un delitto a consumazione anticipata, non è necessario che la finalità di evasione che sorregge la condotta sia in concreto conseguita, potendo gli organi accertatori riuscire a ricostruire *aliunde*, anche con documentazione acquisita presso terzi, il volume di affari ed il reddito e così quantificare l'imposta dovuta».

<sup>25</sup> La causa di non punibilità opera se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, i debiti tributari comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, nonché di ravvedimento operoso.

<sup>26</sup> La causa di non punibilità opera se i debiti tributari, comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti a seguito di ravvedimento operoso o di presentazione della

nell'elenco dei reati presupposto della responsabilità dell'ente, non ha previsto alcuna specifica causa di non punibilità specularmente a quella disciplinata dall'art. 13, d.lgs. 74/2000, né ha ritenuto di estenderne l'applicabilità anche all'illecito amministrativo derivante da reati tributari. Analogamente, nulla ha disposto sull'argomento il d.lgs. 75/2020. Il differente ed apparentemente deteriore trattamento riservato alle persone giuridiche rinviene in verità spiegazione nel peculiare fondamento della responsabilità per l'illecito amministrativo, non coincidente con la responsabilità da reato. L'autonomia tra gli statuti di responsabilità è, del resto, sancita dall'art. 8, d.lgs. 231/2001, ove si afferma che quella dell'ente sussiste anche quando l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile, nonché quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia. La responsabilità dell'ente prescinde da tali evenienze, per un verso, poiché si suppone che il reato sia stato commesso nel suo interesse o a suo vantaggio e, per altro verso, poiché esso in tutti i casi diversi dall'insussistenza degli elementi costitutivi del reato presupposto è portatore di un interesse proprio al perseguimento di un esito processuale liberatorio<sup>27</sup>. È, invero, tale autonomo e specifico interesse ravvisabile in capo alla persona giuridica a giustificare l'inapplicabilità delle cause di non punibilità di cui all'art. 13, d.lgs. 74/2000 nell'ambito del procedimento per l'accertamento dell'illecito amministrativo, laddove queste non inciderebbero sulla sussistenza degli elementi costitutivi dei reati eventualmente divenuti non punibili per effetto dell'avvenuta estinzione del debito tributario né varrebbero ad escludere la sussistenza di una colpa in organizzazione in capo alla medesima. Il terreno sul quale, invece, appare oggettivamente ravvisabile una significativa lacuna negli interventi legislativi che hanno introdotto i reati tributari nel d.lgs. 231/2001, è quello che concerne il rischio di moltiplicazione di procedimenti e sanzioni a carico dell'ente, con potenziale violazione del principio del *ne bis in idem*. In relazione ad una medesima violazione finanziaria di cui al d.lgs. 74/2000, infatti, potranno verificarsi sovrapposizioni tra procedimento tributario – amministrativo, procedimento penale a carico dell'ente con l'elevato rischio di moltiplicazione di sanzioni pecuniarie stabilite sia dall'art. 11, d.lgs. 472/1997, sia dall'art. 25 *quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001. La mancata previsione di una disciplina di coordinamento nei rapporti tra più procedimenti di diversa natura, appare per la verità contraria allo spirito della Direttiva PIF ove era esplicitamente sottolineato che «Le sanzioni non assimilabili a sanzioni penali, che sono irrogate nei confronti della stessa persona per la stessa condotta possono essere tenute in considerazione in sede di condanna della persona in questione per un reato definito nella presente direttiva. Per gli altri tipi di sanzione dovrebbe essere pienamente rispettato il principio del divieto di essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato (*ne bis in idem*<sup>28</sup>)», ed altresì precisato che dette sanzioni, sia per le persone giuridiche, sia per le persone fisiche dovessero risultare «effettive, proporzionate e dissuasive».

---

dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempre che il ravvedimento o la presentazione avvengano prima che il soggetto agente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

<sup>27</sup> Si veda ad esempio, sia pure in relazione ad altra tipologia di causa di non punibilità, Cass. pen., sent. III, sent. 11518/2019, dep. 15 marzo 2019.

<sup>28</sup> Si veda il punto (17) del «considerato» della Direttiva PIF.

Lasciando agli Stati membri il compito, nell'ambito dei rispettivi ordinamenti, di stabilire sia diverse tipologie di sanzioni, sia le modalità di regolamento di situazioni destinate a dare origine a più procedimenti concernenti lo stesso reato, la Direttiva aveva offerto al Legislatore nazionale la possibilità di introdurre al riguardo una quantomai opportuna disciplina positiva. L'occasione è, con ogni evidenza, andata sprecata con il risultato che, in concreto, l'ente potrà subire sanzioni pecuniarie irrogate nell'ambito di più procedimenti. Siffatte situazioni saranno mitigabili solo in presenza delle condizioni delineate dalla giurisprudenza della C. EDU<sup>29</sup> e dalle pronunce della C. Cost., il portato delle quali induce comunque a ritenere che non ricorre violazione del principio del *ne bis in idem* laddove la duplicazione di procedimenti «sanzionatori» persegua scopi diversi e complementari e l'effetto del cumulo tra sanzione amministrativa e pena non risulti eccessivamente affittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito<sup>30</sup>. In altri termini, in assenza di una disciplina di coordinamento, l'apprezzamento dell'esistenza di un eventuale eccesso sanzionatorio e conseguentemente di una violazione del *ne bis in idem* resterà affidato, in rapporto al singolo caso concreto, alle medesime autorità preposte ad irrogare le sanzioni. Passando, infine, ad esaminare il *novum* introdotto dal Decreto fiscale e dal d.lgs. 75/2020 in materia di confische, si osserva quanto segue. Il d.lgs. 74/2000 prevedeva, a seguito della riforma dei reati tributari di cui al d.lgs. 158/2015, nei confronti della persona fisica una specifica ipotesi di confisca<sup>31</sup>, nei casi di condanna o di applicazione della pena, con riferimento al profitto o al prezzo del reato, salvo che appartengano a persona estranea al reato; tale tipologia di confisca, oltre che in forma diretta, poteva essere eseguita anche per equivalente. Unico limite alla esecuzione della confisca era previsto in relazione alla «parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro», fermo restando che in caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta. In ossequio ai principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in materia di confisca e reati tributari, la confisca diretta avente natura di misura di sicurezza poteva essere eseguita anche su beni costituenti il profitto del reato nella disponibilità della persona giuridica, nel cui interesse o a cui vantaggio, il reato stesso risultasse commesso dal proprio legale rappresentante. La confisca per equivalente, invece, in quanto caratterizzata da natura prettamente sanzionatoria non poteva essere disposta nei confronti della persona giuridica<sup>32</sup>, ma solo nei confronti del condannato o di colui che avesse concordato l'applicazione della pena. Appare interessante ricordare come altra ipotesi di confisca applicabile in relazione ai reati tributari in presenza delle condizioni di «transnazionalità» ex art. 3, l. 146/2006, sia quella prevista dall'art. 11 della medesima legge. Tale tipologia di confisca, ancora una volta può avere quale oggetto dell'ablazione il prodotto, il prezzo o il profitto del reato transnazionale, ma anche beni in valore equivalente ove non sia possibile l'esecuzione in forma diretta. Essa, sembra applicabile, ricorrendone le condizioni,

---

<sup>29</sup> Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza Grande Stevens e altri contro Italia, 04 marzo 2014 e sentenza Nykanen contro Finlandia, 20 maggio 2014.

<sup>30</sup> C. Cost., sent. 222/2019.

<sup>31</sup> Art. 12 *bis*, d.lgs. 74/2000.

<sup>32</sup> Benché la confisca di cui all'art. 12 *bis*, sia stata introdotta nel 2015, la sua eventuale applicabilità nei confronti della persona giuridica, resta ancorata ai principi espressi da S.U. 10561 del 30 gennaio 2014, dep. 5 marzo 2014, Gubert, già citata.

alla persona giuridica limitatamente al profitto dell'eventuale reato tributario secondo i medesimi canoni enunciati dalle Sezioni Unite della Cassazione, nella più volte richiamata sentenza «Gubert». A tali ipotesi di confisca, il cd. Decreto fiscale ha aggiunto, all'art. 12 *ter*, d.lgs. 74/2000, una fattispecie di confisca allargata in casi particolari e, in relazione alla responsabilità della persona giuridica per illecito amministrativo dipendente dal reato tributario la sanzione della confisca, diretta o per equivalente, di cui agli artt. 9, comma 1, lett. c) e 19, d.lgs. 231/2001. Quanto alla confisca cd. allargata, di cui al nuovo articolo 12 *ter*, d.lgs. citato, essa è consentita in caso di condanna o di applicazione della pena limitatamente ad alcuni reati tributari<sup>33</sup>, in relazione al denaro o altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità in valore sproporzionato al proprio reddito. Tale peculiare tipologia di confisca, generalmente basata su una valutazione politico – criminale che assegni particolare pericolosità a determinate ipotesi delittuose, presuppone, come è noto, una presunzione di illecita accumulazione «radicata nella capacità di tali delitti, sovente realizzata su base professionale, di procurare ricchezza, al fine di evitare il proliferare di tale ricchezza di provenienza non giustificata nel circuito di realtà economiche a forte influenza criminale<sup>34</sup>». La sua applicazione è limitata, per espressa previsione normativa, alle condotte poste in essere a seguito dell'entrata in vigore del Decreto fiscale; tuttavia, avendo natura di misura di sicurezza e non di sanzione, se pur in relazione a delitti commessi dopo il 25 dicembre 2019, potrebbe comunque colpire beni acquisiti in epoca anteriore a tale data. Infine, tale ipotesi di confisca, sembrerebbe preclusa<sup>35</sup> solo nei casi in cui il debito tributario risulti completamente estinto, non ostando alla sua operatività la mera circostanza che il soggetto agente abbia assunto l'obbligo formale di adempiere al versamento dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi. A chiusura del sistema di confische si pone, specificamente nei confronti della persona giuridica, la sanzione di cui agli art. 9, comma 1, lett. c) e 19, d.lgs. 231/2001, obbligatoria e suscettibile di esecuzione sia diretta sul prezzo o profitto del reato sia per valore equivalente, in relazione all'illecito amministrativo di cui all'art. 25 *quinquiesdecies*. Come le confische di cui agli artt. 12 *bis* e 12 *ter* d.lgs. 74/2000 possono legittimare il sequestro preventivo, anche la confisca nei confronti dell'ente può legittimarne, a norma dell'art. 53, d.lgs. 231/2001, l'adozione quale misura cautelare reale. La descritta modifica del quadro normativo che disciplina le confische (e i sequestri preventivi dei beni suscettibili di confisca anche per sproporzione), introduce con ogni evidenza una diretta possibilità, a condizione che sia ipotizzabile una responsabilità per illecito amministrativo della persona giuridica, di apprenderne

---

<sup>33</sup> *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia superiore ad euro 200 mila; *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* quando l'imposta evasa sia superiore ad euro 100 mila; *emissione di fatture per operazioni inesistenti* quando l'importo non rispondente al vero sia superiore ad euro 200 mila; *sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte* superiore ad euro 100 mila nell'ipotesi di cui al comma 1, art. 11 ovvero quando gli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o gli elementi passivi fittizi siano di ammontare superiore a duecentomila euro, nel caso di cui al comma 2, art. 11.

<sup>34</sup> Si veda sul punto, Relazione dell'Ufficio del Massimario della S.C. di Cassazione 3/2020, 14.

<sup>35</sup> Sul punto la Relazione dell'Ufficio del Massimario della S.C. di Cassazione 3/2020, esprimeva però anche il dubbio «che tale specifica regola di legittimazione della «giustificazione della provenienza dei beni», ricollegata a fatti di evasione fiscale, sia effettivamente applicabile anche alla confisca relativa ai reati tributari, il cui presupposto è rappresentato proprio dall'accertamento, con sentenza di condanna o di patteggiamento, degli stessi, 19.

i beni, prescindendo dal verificarsi dei presupposti a suo tempo ritenuti necessari dalla giurisprudenza di legittimità (Sezioni Unite, più volte citata). La complessa stratificazione della materia delle confische, con riferimento ai reati tributari, pone a questo punto un dubbio rispetto al nuovo assetto derivante dal cd Decreto fiscale. Invero, qualora si aderisse all'ipotesi che entrambe le confische previste dal d.lgs. 74/2000, ivi compresa quella per sproporzione, possano essere evitate a carico della persona fisica mediante l'integrale adempimento del debito tributario, si ravviserebbe una effettiva disparità di trattamento rispetto al diverso statuto della confisca *ex* d.lgs. 231/2001 a carico della persona giuridica. Nei confronti di quest'ultima, infatti, la confisca sembrerebbe restare in ogni caso obbligatoria tanto più che, anche le condotte riparatorie di cui all'art. 17, d.lgs. 231/2001, funzionali ad evitare l'irrogazione di sanzioni interdittive o la loro applicazione come misure cautelari, presuppongono, tra l'altro, che l'ente abbia messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca. Proprio in relazione a tale «delicata» prospettiva sembra assumere rilievo, a maggior ragione, il profilo dell'autonomia della responsabilità dell'ente, rispetto all'eventuale sussistenza delle cause di non punibilità di cui all'art., d.lgs. 74/2000, ricollegabile ad un suo specifico e diretto interesse ad una difesa piena in ordine all'illecito contestato.

### **Riflessioni in tema di giurisdizione e di competenza del *European Public Prosecutor Office* (EPPO) in materia di delitti che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea**

La necessità di prevedere reati o responsabilità per reati commessi o «connessi» al territorio di più di uno Stato membro lesivi degli interessi finanziari dell'UE esplica effetti anche sul piano processuale, ed in particolare, sulla individuazione e delimitazione della giurisdizione. La stessa Direttiva PIF raccomandava che gli Stati membri stabilissero la propria giurisdizione al fine di poter contrastare le attività illegali transfrontaliere, precisando altresì che «data la possibile compresenza di più giurisdizioni per i reati transfrontalieri rientranti nell'ambito di applicazione della presente direttiva, gli Stati membri dovrebbero garantire che il principio del *ne bis in idem* sia pienamente rispettato nell'applicazione del diritto nazionale di recepimento della presente direttiva» (punto (21) del «considerato»). All'art. 11, inoltre, essa definiva alcuni criteri di ordine generale e di raccordo nella ripartizione della giurisdizione tra più Stati per i quali: *i*) la giurisdizione di uno Stato membro per le frodi o gli ulteriori reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione ricorre quando il reato sia stato commesso in tutto o in parte sul suo territorio ovvero l'autore del reato sia un cittadino di tale Stato; *ii*) l'estensione della giurisdizione di uno Stato membro, previa informazione della Commissione, per reati che siano stati commessi al di fuori del suo territorio può riconoscersi a condizione che l'autore del reato risieda abitualmente nel suo territorio, il reato sia commesso a vantaggio di una persona giuridica che ha sede nel proprio territorio o che l'autore del reato sia uno dei propri funzionari ed abbia agito nell'esercizio delle funzioni. Un primo dubbio circa l'applicabilità di tali principi informativi nell'ambito dei regolamenti di giurisdizione si pone in relazione alla ravvisabilità della giurisdizione di più Stati membri con riferimento alla

responsabilità delle persone giuridiche. Sul tema della responsabilità per illecito amministrativo dipendente da reato commesso nell'ambito della giurisdizione italiana, infatti, la giurisprudenza di merito e di legittimità ha ritenuto che, anche quando l'ente abbia nazionalità straniera e sia privo di sedi nel territorio nazionale, la giurisdizione a conoscere della sua responsabilità si radichi in funzione di quella del reato presupposto<sup>36</sup>. In tali casi e fermo il disposto dell'art. 4, d.lgs. 231/2001, pertanto, qualora il reato presupposto sia stato commesso o debba ritenersi commesso in Italia e siano realizzati gli ulteriori criteri di imputazione di cui all'art. 5 (d.lgs. cit.), dovrebbe reputarsi «del tutto irrilevante la circostanza che il centro decisionale dell'ente si trovi all'estero e che la lacuna organizzativa si sia realizzata al di fuori dei confini nazionali<sup>37</sup>». L'affermato principio, tuttavia, dovrà essere nell'applicazione pratica temperato con l'eventuale estensione della giurisdizione che dovesse essere richiesta da altro Stato membro, ex art. 11, comma 3, lett. b) Direttiva PIF, quanto alla responsabilità della persona giuridica per reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, quando il reato sia stato commesso nell'interesse o a vantaggio di un ente che abbia sede nel suo territorio. La più opportuna sede di temperamento e coordinamento delle prerogative ed esigenze nell'ambito di indagini e procedimenti aventi ad oggetto reati rientranti nelle previsioni della più volte citata Direttiva, risulterà – auspicabilmente nell'arco di pochi mesi a venire – quella dell'attuazione del Regolamento (UE) 2017/1939 e della concreta operatività del neo-costituito *European Public Prosecutor Office* (EPPO). L'esigenza di istituzione di una Procura Europea veniva, infatti, avvertita da alcuni Stati membri dell'Unione proprio al fine di disciplinare e regolare la competenza, sia sul piano del coordinamento investigativo, sia sul piano della distribuzione della giurisdizione per le «frodi e lesione degli interessi finanziari dell'UE» come definiti dalla Direttiva (UE) 2017/1371. Mediante l'utilizzo della procedura di cooperazione rafforzata, prevista dall'art. 86, Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, pertanto, veniva adottato il Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio del 12 ottobre 2017<sup>38</sup>, i cui scopi sono ben rappresentati nel «considerato» che ne precede il testo<sup>39</sup>. Il Regolamento ha dunque stabilito la istituzione di una Procura, composta di un Procuratore Capo Europeo, di suoi Sostituti e di Procuratori Delegati per ciascuno Stato membro, la cui attribuzione o competenza di carattere «funzionale» si radica con riferimento ai reati ricompresi nell'ambito della Direttiva PIF, e presuppone un monitoraggio e coordinamento delle indagini per tali reati, oltre al controllo sull'esercizio dell'azione penale destinato poi ad avere luogo nel territorio dello Stato la cui

<sup>36</sup> Si veda, ad esempio, Cass. pen., sez. VI, sent. 11626/2020, ric. CALÒ + altri, secondo cui «conferma l'assunto secondo il quale la giurisdizione va apprezzata con riferimento al reato presupposto il disposto dell'art. 4, d.lgs. 231/2001 che – nel disciplinare la situazione opposta in cui il reato presupposto sia stato commesso all'estero nell'interesse o a vantaggio di un ente avente la sede principale in Italia – assoggetta l'ente alla giurisdizione nazionale nei casi e alle condizioni previste dagli artt. 7, 8, 9 e 10, c. p., purché nei suoi confronti non proceda lo Stato del luogo in cui è stato commesso il fatto, realizzando una parificazione rispetto all'imputato persona fisica (salvo il limite del *bis in idem* internazionale). Condivisibile risulta inoltre il passaggio argomentativo nel quale la Corte capitolina ha notato come, ai fini della procedibilità in ordine all'illecito amministrativo, sia del tutto irrilevante la nazionalità – appunto straniera – dell'ente, non essendovi ragione alcuna per ritenere che le persone giuridiche siano soggette ad una disciplina speciale rispetto a quella vigente per le persone fisiche sì da sfuggire ai principi di obbligatorietà e territorialità della legge penale codificati agli artt. 3 e 6, comma 1, c.p.».

<sup>37</sup> Cass. pen., sez. VI, sent. 11626/2020, cit.

<sup>38</sup> G.U. dell'UE 31 ottobre 2017.

<sup>39</sup> Ad esempio, punti (12), (20), (21), (23) del considerato al Regolamento (UE) 2017/1939.

giurisdizione sia stata ritenuta sussistente. Le determinazioni del Procuratore Europeo delegato e/o del Procuratore europeo incaricato della supervisione delle indagini sono soggette al vaglio di camere permanenti. Al di là delle più dettagliate previsioni regolamentari e della intervenuta designazione di un Procuratore europeo delegato per l'Italia, l'ordinamento nazionale non è stato ancora adeguato. Nell'attesa di una definitiva approvazione dello schema di decreto legislativo<sup>40</sup> AG 204 e di una armonizzazione del diritto interno con la disciplina generale dell'attività del nuovo ufficio inquirente europeo, pertanto, residuano rischi di interferenze o di inadeguato coordinamento nella gestione delle indagini riguardanti, tra gli altri, i reati tributari che dovessero ledere gli interessi finanziari dell'UE.

---

<sup>40</sup> In ossequio al disposto dell'art. 4, l.117/2019 – Legge di delegazione europea 2018.

