

## NOTE SULLA PUNIZIONE DELL'ENTE EVASORE \*

Fausto Giunta



SOMMARIO 1. I “nuovi” reati tributari ascrivibili all’ente — 2. Il soggetto obbligato fiscalmente e l’autore materiale del reato. Rapporti. — 3. Implicazioni. — 4. Interesse, vantaggio e fine di evasione. — 5. L’aggiornamento del *modello* tra realismo e mitologia della prevenzione.

### 1. I “nuovi” reati tributari ascrivibili all’ente

Il sistema delineato dal d. lgs. 231/2001 ha ultimato da tempo il suo (per il vero lungo) rodaggio. Sempre più spesso, infatti, ricorrendone i presupposti, l’ente collettivo compare come imputato nei processi penali.

Anche il catalogo degli illeciti astrattamente ascrivibili all’ente (c.d. reati-pre-supposto) si è via via allungato. Da pochissimi che erano in origine, risultano adesso numerosi e rilevanti per gravità. Il loro elenco non manca di incongruenze (tra le più eclatanti vi è l’inclusione dell’associazione per delinquere<sup>1</sup>). Non può negarsi, però, che vi sono non poche ipotesi di reato coerenti con l’attitudine criminale dell’ente.

Di recente, l’art. 39, comma 2, d. l. 124/2019 (conv. con modificazioni nella l. 157/2019), ha introdotto nel catalogo dei “reati 231” le principali fattispecie incriminatrici tributarie<sup>2</sup>. Come risulta dal nuovo art. 25-*quinquiesdecies*, d. lgs. 231/2001, si tratta dei delitti di frode fiscale (art. 2 e 3, d. lgs. 74/2000), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, d. lgs. 74/2000), occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, d. lgs. 74/2000) e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, d. lgs. 74/2000).

Da ultimo, il d. lgs. 75/2020 (art. 5, comma 1, lett. c, n. 1) ha esteso il raggio di azione del d.lgs. 231/2001 ai delitti 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.

---

\* Scritto destinato al *Liber amicorum* per Adelmo Manna.

<sup>1</sup> Per tutti, C. PIERGALLINI, *Responsabilità dell’ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, p. 1004 s. Avanza riserve anche sui delitti di falso nummario e tratta di persone, A. MANNA, *Corso di diritto penale*, 4<sup>a</sup> ed., Milano, 2017, p. 191.

<sup>2</sup> C. LARINNI, *La recente riforma in materia tributaria (d. l. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*, in *disCrimen*, 7.1.2020, p. 9 s.

74/2000), se commessi nell'ambito di sistemi transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Questa evoluzione della politica criminale, sollecitata dalla Direttiva PIF, non può certo sorprendere. L'evasione fiscale (in senso lato) rientra a pieno titolo nella criminalità dell'ente, e appare meritevole di apposita repressione. Non c'era ragione, dunque, per tenere ancora fuori dal "sistema 231" questo comparto normativo<sup>3</sup>. Il legislatore, seppure tardivamente, la sua scelta l'ha fatta. Si spera che ciò ponga fine alle spericolate fughe in avanti della giurisprudenza, che, per attrarre i reati tributari nell'orbita del d. lgs. 231/2001, quando ancora non erano previsti, non esitava a contestarli all'ente quali reati-fine dell'associazione per delinquere<sup>4</sup>. Spetta adesso all'interprete ricucire il nuovo con il vecchio, coordinare la piattaforma normativa di parte speciale (nuova per l'ente) con i cardini operativi del d.lgs. 231/2001.

A questo proposito, e limitando l'attenzione ai reati previsti dall'art. 39, comma 2, cit., vengono in rilievo due poli tematici. Il primo riguarda il nesso funzionale tra la condotta dell'autore materiale e la responsabilità dell'ente. Il secondo concerne l'aggiornamento del modello di organizzazione e gestione.

## 2. Il soggetto obbligato fiscalmente e l'autore materiale del reato. Rapporti

Sotto il profilo della struttura, gli illeciti ascrivibili all'ente sono oltremodo vari: può trattarsi di delitti o contravvenzioni, reati di evento o di pericolo, dolosi o colposi, comuni o propri, monosoggettivi o plurisoggettivi. Per quel che qui più rileva, i reati tributari interessati dal recente intervento normativo sono tutti dolosi, in assoluta prevalenza propri, salvo ipotesi residuali comuni (è il caso dell'occultamento o distruzione di documenti contabili, di cui all'art. 10, d. lgs. 74/2000, che può essere commesso anche per consentire l'evasione di terzi). Sennonché, nella prospettiva della loro

<sup>3</sup> P. IELO, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2020, 1, p. 18. In termini non dissimili, F. DI VIZIO, *La nuova disciplina penale in materia tributaria: la confisca allargata e la responsabilità degli enti*, in *disCrimen*, 7.1.2020, p. 4.

<sup>4</sup> Cass. pen., sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785, in *De Jure*. In senso critico, v. G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "Direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *disCrimen*, 12.11.2019, p. 9. Cfr. anche D. PIVA, *Il doppio livello di legalità della responsabilità dell'ente: contestazioni indirette e parallele tra veri problemi e false soluzioni*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2019, 1, p. 189 ss.; in termini generali, sull'impossibilità di considerare l'associazione per delinquere come fattispecie idonea a trasformare in reato-presupposto qualunque reato-fine estraneo al "sistema 231", v. G. CHECCACCI, F. GIUNTA, C. PAONESSA, *Il calco per il modello. Appunti metodologici sulla mappatura del rischio*, *ivi*, 2016, 1, p. 293.

imputazione all'ente, la particolarità dei reati tributari è un'altra. La loro tipizzazione, modellata sull'agire individuale, ben si adatta all'articolazione organizzativa del soggetto collettivo potenzialmente responsabile ai sensi del d.lgs. 231/2001, che è l'ente contribuente, in quanto gravato da obblighi fiscali che lo investono direttamente. Detto altrimenti: la scissione tra autore materiale e centro di imputazione, tipica del "sistema 231", è già contemplata dalla normativa tributaria. Dispone, infatti, l'art. 1, lett. e, d. lgs. 74/2000, che "riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti [o persone fisiche], il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente [o alla persona fisica per conto della quale si agisce]".

Questa caratteristica si ritrova in un altro comparto normativo del "sistema 231". Il riferimento è ai reati societari-presupposto. Sennonché, a differenza di questi ultimi, che sono propri in modo "analitico", in quanto tipizzano il soggetto attivo attraverso qualifiche tipiche del diritto commerciale (come quelle di amministratore, dirigente, sindaco, liquidatore e via discorrendo), i reati tributari sono "propri" in modo "sintetico". Il soggetto attivo viene qualificato, attraverso una clausola di chiusura (la rappresentanza dell'ente), che rimanda alla normativa, compresa quella interna, che regola il soggetto collettivo. È quanto accade anche in materia di sicurezza del lavoro, quando il reato-presupposto consiste in violazioni che sono esclusive del datore di lavoro persona giuridica.

Ebbene, tornando ai reati tributari, la scissione tra la titolarità della qualifica di contribuente, in capo all'ente vincolato dal rapporto fiscale, e l'autore materiale del reato, persona fisica tenuta al corretto adempimento dell'obbligo tributario, trova la sua cucitura funzionale nel principio della rappresentanza. In base a quest'ultimo gli atti compiuti dal rappresentante ricadono nella sfera giuridica del soggetto (collettivo) rappresentato. La fattispecie incriminatrice, nell'indicare il divieto, non precisa il soggetto nei cui confronti esso opera<sup>5</sup>, che, come si diceva, va individuato attraverso la normativa extra penale e l'organizzazione interna, le quali svolgono una fondamentale funzione integratrice.

### **3. Implicazioni**

Da quanto osservato discendono alcune significative conseguenze.

La prima. Il reato tributario-presupposto, commesso dal rappresentante legale

---

<sup>5</sup> A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Milano, 2020, p. 178 s.

dell'ente, costituirà un reato del soggetto apicale, con alleggerimento dell'onere probatorio che, ai sensi dell'art. 6, d. lgs. 231/2001, grava sulla pubblica accusa. A quest'ultima basterà provare il rapporto di rappresentanza, spettando alla difesa dell'ente dimostrare l'adozione di un valido modello di organizzazione e gestione nonché il suo fraudolento aggiramento ad opera dell'agente. Ciò vale anche per il caso in cui il reato-presupposto sia commesso dall'amministratore di fatto ai sensi dell'art. 2639 c.c., ossia da colui che eserciti in modo continuativo e significativo i poteri gestori tipici dell'amministratore di diritto.

La seconda implicazione riguarda il coinvolgimento di soggetti diversi. Vengono qui in rilievo eventuali concorrenti morali e materiali, ai sensi della disciplina generale di cui all'art. 110 c.p. Può trattarsi di figure apicali o di subordinati, di persone che operano all'interno dell'ente, anche di fatto, o ad esso estranee. Ai fini della "responsabilità 231", la rilevanza del reato tributario, quale illecito-presupposto, non muta.

Per quanto riguarda, invece, i soggetti eventualmente delegati dal rappresentante legale, manca nel campo tributario una norma simile a quella che disciplina la delega di funzioni nel settore antinfortunistico (art. 16 d. lgs. 81/2008). Ma non è questa la ragione per cui, in ambito tributario, la giurisprudenza è restia ad ammettere l'operatività della delega di funzioni. È vero, infatti, che la delega di funzioni nasce storicamente come istituto giurisprudenziale, successivamente normato dal legislatore. In materia tributaria, il diverso e più rigoroso atteggiamento del c.d. diritto vivente si spiega, piuttosto, con la natura strettamente personale degli obblighi fiscali, ritenuti, per questa ragione, non delegabili<sup>6</sup>. Sulla verosimiglianza dell'assunto, specie nelle realtà collettive di grandi dimensioni, è lecito avanzare più di un dubbio. Ma tant'è. Breve: nell'ambito degli obblighi fiscali la delega di funzioni non restringe l'area della responsabilità; finisce anzi per dilatarla<sup>7</sup>, attraverso la creazione volontaria di altri centri soggettivi di imputazione rilevanti ai fini di una responsabilità concorsuale.

#### 4. Interesse, vantaggio e fine di evasione

Il nesso funzionale che lega tra loro la condotta dell'autore materiale del reato e la responsabilità dell'ente va esaminato anche da un'altra angolazione. Come noto, dispone l'art. 5, d. lgs. 231/2001, che l'ente risponde (unicamente) dei reati commessi

<sup>6</sup> In argomento, A. NISCO, *Delega di funzioni e reati tributari*, in *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di R. Borsari, Padova, 2013, p. 56.

<sup>7</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Bologna, 2016, p. 80.

nel suo interesse o a suo vantaggio. Per converso, l'ente non può essere ritenuto responsabile se l'autore materiale ha agito nell'interesse esclusivo proprio o altrui. Ne consegue che l'interesse concorrente estraneo all'ente non impedisce di riferire al soggetto collettivo il reato commesso *anche* nel suo interesse.

Ebbene, nel verificare questo requisito basilare del "sistema 231", va tenuto conto della struttura dei singoli reati tributari-presupposto. Per esempio, nel caso dell'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, d. lgs. 74/2000), il dolo specifico (consistente "nel fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto") sarà incompatibile con il requisito dell'interesse o vantaggio dell'ente, di cui all'art. 5, d. lgs. 231/2001, salvo che l'interesse e il vantaggio del "terzo" agevolato dal reato-tributario non siano al contempo riferibili all'ente cui appartiene l'autore materiale. Si pensi alla commissione del citato reato tributario per consentire l'evasione fiscale da parte di una società controllata. Lo stesso può dirsi, *mutatis mutandis*, con riguardo al reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, d. lgs. 74/2000). Bisognerà verificare in concreto se esso sia commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente oppure unicamente per consentire a terzi l'evasione.

Per converso, il requisito di cui all'art. 5, d. lgs. 231/2001, viene a perdere di fatto la sua funzione selettiva in relazione a quei reati tributari-presupposto, che, per definizione, sono volti al risparmio fiscale dell'ente. Torna ancora utile il richiamo dell'art. 1, lett. e, d. lgs. 74/2000, là dove precisa che il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società o all'ente.

Ne consegue che in relazione alle fattispecie incriminatrici più gravi, come le ipotesi di frode fiscale, viene a delinearsi un nuovo modello di illecito proprio dell'ente e ad esso direttamente ascrivibile. Detto con altre parole, il reato tributario non colpisce l'ente di rimbalzo, ma direttamente. Il meccanismo imputativo si semplifica e si oggettivizza: la verifica imposta dell'art. 5 cit. sarà prevalentemente cartolare.

Tutto ciò porta a interrogarsi se, in relazione a reati come quelli in esame, abbia ancora un senso l'equiparazione sanzionatoria tra autore materiale ed ente sul piano della responsabilità. Il reato tributario appartiene al novero degli illeciti che sono principalmente dell'ente. *De iure condendo*, la punizione della persona fisica potrebbe essere differenziata e opportunamente attenuata, in ragione del carattere spiccatamente "altruistico" del reato commesso.

D'altro canto, la perdita di capacità selettiva dell'art. 5 cit. potrebbe indurre a concludere che l'unica trincea difensiva per l'ente passi per l'adozione di un modello

di organizzazione e gestione efficace ed effettivo, tale da escludere la colpa da organizzazione. In realtà non è sempre così, per le ragioni che saranno esposte a seguire.

## 5. L'aggiornamento del *modello* tra realismo e mitologia della prevenzione

A distanza di quasi vent'anni dall'entrata in vigore del d. lgs. 231/2001 le diffuse perplessità sulla reale efficacia preventiva dei *modelli* non possono considerarsi frutto di un pessimismo pregiudiziale, risultando piuttosto espressione dell'esperienza oramai maturata. Alla prova dei fatti, nessun *modello*, anche il più efficace e perfino poliziesco, è in grado di scongiurare con certezza la realizzazione di reati nell'interesse o a vantaggio dell'ente. Il *modello*, quale condensato di regole cautelari volto a contrastare la colpa da organizzazione, condivide il carattere probabilistico di ogni normazione preventiva. L'obiettivo del *modello* è l'apprezzabile riduzione del rischio, non il suo azzeramento<sup>8</sup>. L'assoluto preventivo è pura utopia anche in relazione agli enti.

Venendo alla prevenzione dei reati tributari, prima di sfiorare il tema dell'implementazione dell'esistente, va richiamata l'attenzione sull'efficacia indiretta, ma niente affatto secondaria, che già svolge il *modello* in relazione a un'altra fattispecie incriminatrice, tra le prime ad essere aggiunte all'originario e scarno elenco dei reati-presupposto. Il riferimento è al falso in bilancio, quale reato societario-presupposto che può risultare strumentale alla commissione di alcuni reati tributari, come la frode fiscale. In particolare la tenuta di contabilità parallele e la creazione di fondi c.d. neri, al pari delle false valutazioni, si sostanziano in condotte idonee a realizzare un illecito risparmio tributario. Con parole diverse: un ottimale sistema di prevenzione del falso in bilancio è la prima e basilare modalità preventiva dell'evasione fiscale.

Ciò detto, ulteriori e specifiche cautele potranno consistere nella valorizzazione di apposite competenze antievasione, nella conseguente tracciabilità dei processi e nell'attività di controllo.

Sintetizzando e semplificando l'esposizione, un utile suggerimento viene implicitamente dalla normativa societaria, che ha allargato la rosa dei soggetti attivi di determinati reati propri, includendovi la figura del c.d. dirigente contabile<sup>9</sup>. La commissione dei reati tributari più gravi si realizza per l'appunto attraverso la manipolazione

<sup>8</sup> F. GIUNTA, *Culpa, culpa*, in *disCrimen*, 4.6.2019, p. 5.

<sup>9</sup> D. MICHELETTI, *La responsabilità penale del dirigente contabile*, in *La disciplina penale del risparmio*, a cura di F. Giunta e D. Micheletti, Milano, 2008, p. 14 che, già a suo tempo, metteva in correlazione questa figura con il sistema 231/2001.

della contabilità, quale attività prodromica all'evasione fiscale. Il sistema preventivo potrebbe avvalersi allora di questa nuova figura, inserendola facoltativamente come centro di imputazione aggiuntivo rispetto al rappresentante legale.

Il discutibile orientamento della giurisprudenza, volto a negare rilevanza esimente alla delega di funzione nel campo tributario, gioca pertuttavia un ruolo di rafforzamento della prevenzione, che potrebbe concentrarsi nella funzione di controllo. La tracciabilità del processo, agevolando l'accertamento *post factum* delle responsabilità, estende ai concorrenti la funzione deterrente della pena prevista per l'autore materiale del reato. In quest'ottica, si inserisce infine una cautela *passepertout*, sempre più caldeggiata, anche se di difficile gestione: la delazione anonima, il c.d. *whistleblowing*, che potenzia la funzione di supervisione dell'Organismo di vigilanza quale destinatario della segnalazione.

Viene così a crearsi una fitta rete di regole di contrasto, che conferiscono serietà all'implementazione del *modello*, quand'anche malauguratamente il reato tributario venisse commesso comunque.

Al fondo si avverte soprattutto la necessità di onestà intellettuale. Da un lato, gli enti fiscalmente obbligati devono prendere atto che nel campo tributario il "sistema 231" avrà un'efficacia repressiva ben maggiore che in altri settori penalmente rilevanti; dall'altro lato, spetta alla prassi giudiziaria misurare la colpa da organizzazione nel rispetto del principio di esigibilità. Il sistema punitivo deve dimostrare al mondo imprenditoriale che l'efficace adozione del *modello* è un'innervatura di legalità ragionevole, conveniente e utile.