

RESPONSABILITÀ DELL'IMPRESA E REATI TRIBUTARI

1. Le dinamiche tributarie nel rapporto tra persona fisica e impresa

Le dinamiche dei reati tributari relativi all'impresa sono contraddistinte da una certa peculiarità. Da un lato, v'è un dualismo strutturale tra autore del reato e contribuente. Dall'altro lato, è altrettanto indubbio che il reato è posto in essere a esclusivo interesse e vantaggio dell'impresa. Quindi mentre il reato è realizzato da una persona fisica senza che ne tragga alcun beneficio, il beneficio è tratto interamente dall'impresa. Già questa realtà avrebbe dovuto consigliare prudenza nella scelta di applicare la confisca allargata prevista dall'art. 240-bis c.p. alla persona fisica condannata per determinati reati tributari: tale confisca si applicherà anche al soggetto che ha commesso il reato fiscale producendo profitti a vantaggio esclusivo della società? Detto diversamente, anche alla luce di quanto affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 33/2018: il reato tributario commesso a esclusivo profitto dell'impresa si può considerare «delitto idoneo a determinare un'illecita accumulazione di ricchezza e suscettibile, secondo l'osservazione "sociologica", di essere perpetrato in forma "professionale" o, comunque sia, continuativa» o legittimare la presunzione di origine illecita dei beni del condannato? Proprio questa situazione così particolare non può che spingere nel senso di una responsabilizzazione dell'azienda rispetto al reato tributario commesso a suo vantaggio esclusivo. In buona sostanza, l'impresa non può non rispondere.

Il punto diventa come. Anche perché v'è un'altra particolarità delle dinamiche tributarie relative all'impresa. Il sistema tributario si caratterizza per una fisiologica incertezza in virtù della sua alta valutatività. Come ormai ben sanno tutti coloro che si occupano di imposte come anche di bilanci, le questioni dei numeri non sono matematicamente oggettive, ma altamente normo-valutative e suscettibili d'interpretazione, proprio perché il conteggio dei numeri è disciplinato da norme interpretabili: rischi per le imprese possono derivare dalle incertezze che circondano l'interpretazione giurisprudenziale dei reati di dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele, con particolare riferimento ai temi dell'inesistenza della operazione documentata da fatture, dei costi non inerenti, dell'abuso del diritto, della nozione di operazione simulata ecc. Andando ancora più a fondo, si deve osservare come il diritto penale tributario si presenti davvero peculiare nel rapporto tra Stato e cittadino. Da un lato, la specifica responsabilità penale derivante dalla violazione di uno specifico precetto penale è connessa a una sorta di responsabilità generale a carattere omissivo derivante dalla violazione di un generale dovere di adempiere. Dall'altro lato, il potere pubblico è al contempo titolare del potere riscossivo e del potere punitivo, determinandosi una miscela che, se affetta da incertezza, non solo impedisce ai destinatari di orientarsi liberamente, ma, unita al carattere omissivo/inadempiente della responsabilità, crea anche condizioni per veri e propri abusi in quanto il contribuente è interamente nelle mani dello Stato.

2. La responsabilità compensativo-riscossiva dell'impresa prima della riforma

Prima della riforma del 2019 l'impresa già rispondeva per i reati tributari, nel senso che era fatto responsabile, non in termini punitivi, ma sulla base di altre prospettive che potremmo definire compensativo-riscossive. Certo, si trattava di una disciplina molto frammentata, con piani sovrapposti, di complessa intellegibilità, se non addirittura di complicata ricostruzione: gli addetti ai lavori lo sapevano, i cittadini comuni no, o meglio, ne venivano a conoscenza solo se vi erano incappati. Disciplina configurata anche con arresti giurisprudenziali autenticamente creativi destinati a suscitare notevoli perplessità. Ma comunque un sistema di responsabilità dell'impresa c'era e, come accennato, era orientato alla compensazione/riscossione.

Anzitutto, nel sistema 231 v'erano alcuni reati che, basandosi su reati presupposti o comunque finalistici, potevano dare rilevanza indiretta ai reati fiscali. Senza entrare nel dettaglio, è opportuno ricordare che potevano venire in gioco le fattispecie:

- di truffa ai danni dello Stato;
- di associazione per delinquere;
- di falso in bilancio;
- di riciclaggio;
- di autoriciclaggio.

Di estremo rilievo la circostanza che tutto questo aveva conseguenze nella configurazione dei Modelli, in quanto si veniva a porre un rischio reato tributario connesso al reato per cui l'impresa poteva essere punita, che induceva l'impresa a predisporre Modelli 231 volti a ostacolare la commissione dello stesso reato tributario al fine di impedire la realizzazione del reato per il quale l'impresa poteva essere punita. In secondo luogo, v'era il sistema dell'adempimento collaborativo introdotto dagli artt. 4-7 d.lgs. n. 128/2015. Si trattava di un sistema di nicchia, volto però a implementare l'adozione di Modelli organizzativi, essendo questi Modelli il presupposto per la collaborazione. Precisare che si trattava di Modelli rigorosamente e interamente ex ante, a differenza di quelli imposti dal sistema 231, in quanto questi ultimi, com'è noto, possono essere adottati dopo la commissione del reato, facendo venire meno le sanzioni interdittive. E se i modelli rigorosamente e interamente ex ante sono virtuosi, perché danno benefici solo se per tempo effettivamente adottati, quelli ex post del sistema 231 tendono a creare un effetto perverso del sistema, per cui le imprese sono indotte a munirsi dei Modelli solo dopo l'attivazione del procedimento per il reato commesso. E non è un caso che da alcuni sia stata avanzata la proposta di distinguere a seconda che la società abbia interamente omesso di adottare i Modelli, ipotesi che dovrebbe comportare comunque un minimo di responsabilità, oppure abbia adottato Modelli non idonei, ipotesi che potrebbe essere trattata nell'ottica della piena premialità.

In terzo luogo, v'era la possibilità di applicare la confisca. Sul punto di grande importanza era stata la sentenza Gubert delle Sezioni Unite. Una sentenza decisamente discutibile, anche perché finiva per applicare alle imprese la confisca ai sensi dell'art. 6, comma 5, d.lgs. 231/2001, o utilizzando una disciplina che dovrebbe essere impiegata soltanto in presenza di una responsabilità degli enti per i reati tributari. Comunque sia, merito della sentenza quello di aver affermato alcuni principi con una certa chiarezza.

In particolare, da un lato si è affermato che:

«è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato».

Dall'altro lato, si è precisato che:

«la confisca del prezzo e del profitto del reato rappresentato dal denaro è sempre "diretta"».

Oltretutto, la giurisprudenza successiva aveva anche precisato ulteriormente i principi di diritto in una prospettiva in qualche modo più restrittiva. Ci sia consentito osservare come tante distinzioni e superfetazioni in tema di confisca da parte della giurisprudenza siano ormai la conseguenza della necessità di muoversi all'interno di principi da essa stessa affermati per risolvere specifiche questioni contingenti.

Infine, v'era la pena pecuniaria che si applicava nell'ipotesi in cui si integrasse l'illecito punitivo amministrativo tributario ai sensi del d.lgs. n. 472/1997. Una pena pecuniaria che poteva raggiungere significativi livelli di afflittività.

3. Cosa è successo dopo la riforma

Alla luce di questo quadro ci possiamo interrogare se vi fosse l'esigenza di estendere la responsabilità delle imprese ai reati tributari. La risposta tendeva a essere positiva. Anzitutto, la riforma si riteneva necessaria per colmare vuoti di responsabilità. D'altra parte, si deve osservare come questa esigenza si potesse considerare ormai soddisfatta proprio alla luce dell'evoluzione appena descritta: se in origine si fosse potuto parlare di un vuoto di tutela, successivamente tale vuoto sarebbe stato colmato.

In secondo luogo, e conseguentemente, la riforma si riteneva necessaria nella prospettiva della chiarificazione: occorreva mettere ordine a una disciplina frastagliata e dominata dalla giurisprudenza in

termini creativi, a cominciare dalla confisca. Affermazione da condividere ma che orientava nel senso di una riforma non innovativa, ma confermativa del passato, volta a dare copertura legale e maggior coordinamento a una disciplina senz'altro frammentata. Più di recente, l'istanza riformista è stata sostenuta facendo leva sulla necessità di dare attuazione alla direttiva dell'Unione Europea c.d. PIF (2017/1371), che per l'appunto obbliga gli Stati a prevedere la responsabilità dell'impresa ma in termini piuttosto circoscritti, riferendosi cioè a quei reati tributari che possono intaccare gli interessi finanziari dell'Europa a cominciare da quelli connessi all'IVA.

In particolare, la direttiva prevede un obbligo di incriminazione delle frodi IVA gravi, che presentino i seguenti requisiti:

- intenzionalità dell'azione od omissione;
- transnazionalità del reato;
- danno complessivo di almeno dieci milioni di euro;
- utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione (artt. 2, 3, 4 d.lgs. n. 74/2000);
- mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto (corrispondente all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000);
- presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA (all'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000).

Inoltre, la direttiva prevede come sanzioni obbligatorie quelle pecuniarie e come facoltative quelle a carattere interdittivo. Ecco allora che una riforma avrebbe avuto senso soprattutto se avesse posto al centro le indicazioni della direttiva PIF e se avesse definito meglio la disciplina della confisca. Con due problemi di fondo da tenere presenti:

- da un lato, il problema derivante dal concorso tra illecito punitivo tributario e responsabilità da reato e quindi il rischio di violare il *ne bis in idem*;
- dall'altro lato, il problema derivante dal fatto che mentre il sistema penale tributario umano è un sistema riscossivo, finalizzato alla riscossione, con condotte riparatorie che nella sostanza impediscono la confisca ed estinguono il reato, l'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 sancisce che la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia.

Con la conseguenza che, stando anche a come viene interpretato dalla giurisprudenza, cause estintive applicabili all'uomo non si applicano all'impresa. Ebbene, è alla luce di questo quadro che si deve valutare la riforma del 2019, la quale si è mossa nel senso di un'estensione pressoché generalizzata della responsabilità dell'impresa ai reati tributari, ben oltre le indicazioni fornite dalla direttiva PIF, e che ha completamente trascurato i due problemi a cui abbiamo accennato. Meglio: mentre il primo problema del *ne bis in idem* era stato visto ma non è stato minimamente affrontato, il problema della disparità di trattamento tra diritto penale umano e diritto penale dell'impresa non è stato nemmeno visto. Senza considerare che non ci si è minimamente posti il problema dell'incertezza che contraddistingue il rapporto tra contribuente e agenzia delle entrate. Ed eccoci arrivati alle nostre conclusioni:

- da un lato, i rischi di violazione del *ne bis in idem* possono essere risolti o in via giurisprudenziale oppure sollevando questione di legittimità costituzionale dell'art. 187- *terdecies*, d.lgs. n. 107/2018;
- dall'altro lato, la disparità di trattamento può essere superata o in via interpretativa ritenendo non operante l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 231/2001 rispetto alla causa di non punibilità prevista dall'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 o sollevando ancora una volta questione di legittimità

costituzionale dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, nella parte in cui non risulta applicabile alla responsabilità degli enti.

In particolare, le due questioni di legittimità costituzionale, se possono apparire inedite, si muovono in realtà sulla scia di una giurisprudenza costituzionale collaudata. Così, per esempio, si pensi alla sentenza della Corte costituzionale n. 68/2012, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 630 c.p. nella parte in cui non prevede che la pena da esso comminata sia diminuita quando per la natura, la specie, i mezzi, le modalità o circostanze dell'azione, o per la particolare tenuità del danno o del pericolo, il fatto risulti di lieve tenuità. Ebbene, l'estensione dell'art. 187-terdecies d.lgs. n. 107/2018 si giustifica sulla base del fatto che il ne bis in idem è violato in maniera identica dai due sistemi dell'abuso di mercato e dei reati tributari; l'estensione dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 si giustifica sulla base della ratio riscossiva che contraddistingue il sistema dei reati tributari.

4. Altri problemi della riforma

Sotto quest'ultimo profilo, la ragione che si potrebbe avanzare per difendere la disparità di trattamento tra diritto penale umano e diritto penale dell'impresa è che lasciando sussistere la responsabilità dell'impresa la si vuole indurre all'adozione dei Modelli organizzativi. Se infatti la responsabilità dell'impresa si estinguesse con il pagamento del debito fiscale, verrebbe meno anche la minaccia delle sanzioni interdittive che si possono evitare adottando i Modelli o rendendoli idonei ex post: in buona sostanza, si tiene ferma la responsabilità proprio per indurre l'impresa a organizzarsi nel senso della legalità al fine di evitare le sanzioni interdittive. Tuttavia, un ragionamento del genere non può che essere respinto, in quanto si finirebbe per imporre una sorta di rieducazione all'impresa nonostante lo Stato abbia soddisfatto la sua pretesa punitiva che in ambito tributario è soddisfatta attraverso la riscossione. Insomma, se è vero che, a differenza di quanto accade per l'uomo, la personalità dell'impresa consistente nell'organizzazione dell'organizzazione è nella sostanza conoscibile, potendosi attivare meccanismi premiali connessi a una riorganizzazione nel senso della legalità, tuttavia ciò non può tradursi in un abuso che si avrebbe nel momento in cui lo Stato si ingerisce nella personalità dell'impresa nonostante manchino le ragioni per punirla. Un conto è ingerirsi nella personalità dell'impresa quando vi sono le ragioni per punirla; altro conto è ingerirsi nonostante che non vi siano le ragioni per punirla.

La problematica si inserisce nel tema più generale della non punibilità nel sistema della responsabilità delle imprese. È indubbio che l'applicazione delle cause di estinzione all'impresa dipende soprattutto dalla ratio di queste ultime. Per quanto riguarda le condotte riparatorie, ci pare difficile non estenderne l'applicazione all'impresa soprattutto quando risultano essere addirittura criminologicamente riferibili all'impresa, e le correlative azioni riparatorie non possono che vedere l'impresa protagonista, dipendendo la loro esecuzione, specie quando comportano un impegno di spesa, una deliberazione degli organi societari o di una funzione dirigenziale. La persona fisica, autrice dell'infrazione, non vanta il più delle volte, alcun potere in tal senso. In definitiva, l'illecito viene partorito dall'impresa e l'impresa stessa provvedere alla rimozione delle sue cause. L'impossibilità sancita dalla legge, di coinvolgere l'impresa in tali vicende estintive appare, pertanto, ingiustificata.

Queste affermazioni concernenti le condotte riparatorie relative ai reati ambientali possono essere compiute anche, e a maggior ragione, per i reati tributari e le corrispondenti condotte riparatorie: come la persona fisica è in un certo qual modo strumento per la realizzazione del reato tributario creando un profitto a esclusivo vantaggio dell'impresa, alla stessa stregua, per converso, finisce per essere strumento pure della riparazione, non soltanto perché è l'impresa ad avere la possibilità economica di pagare il quantum dovuto, ma anche perché lo stesso profitto si è prodotto in capo all'impresa.

A causa della scissione tra persona fisica autore del reato tributario e contribuente-impresa, quando il reato tributario è commesso a esclusivo vantaggio dell'impresa, il pagamento del dovuto da parte della persona fisica costituisce anche una denuncia per l'impresa. Di conseguenza, il risultato appare pressoché ineluttabile:

- la persona fisica potrebbe avere interesse a pagare per lucrare la non punibilità, ma non avere le risorse per provvedervi;
- l'impresa al contrario, potrebbe avere la possibilità economica di pagare il quantum dovuto, ma mancare dell'interesse a procedere all'autodenuncia esponendosi altrimenti al rischio di una sanzione pecuniaria elevata e ad una misura interdittiva.

Con un ulteriore esito irrazionale:

- da un lato, proprio la riforma del 2019 ha esteso nei confronti della persona fisica il perimetro della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 anche alle condotte fraudolente;
- ma, dall'altro lato, è possibile che la causa di non punibilità finisca per essere inoperante anche per la stessa persona fisica, visto che la persona fisica non ha i mezzi per pagare e l'impresa non ha interesse a pagare per autodenunciarsi andando poi incontro alla responsabilità.

Infine, nell'ipotesi in cui l'impresa saldi il debito con conseguente estinzione del reato per la persona fisica, esso continua a rispondere, venendosi così a determinare, guardando le cose dalla prospettiva riscossiva, una sorta di bis in idem, visto che lo Stato riscuote dall'impresa nella sostanza due volte:

- sia con la confisca;
- sia con la pena pecuniaria.

Potendosi affermare che la disciplina sia caratterizzata nel complesso da una sproporzione intrinseca simile a quella che ha portato la Corte costituzionale, con la sentenza n. 112/2019, a dichiarare illegittima la confisca punitiva prevista dall'art. 187- sexies d.lgs. n. 58/1998.

5. Tre notazioni finali

Per quanto riguarda i reati tributari, ribadito che lo scopo riscossivo deve contraddistinguere anche la responsabilità delle imprese, il modo per far penetrare la legalità nell'impresa non sembra essere quello delineato dal sistema 231 ma quello basato sull'adempimento collaborativo ex ante previsto dal d.lgs. n. 128/2015, il quale svolge anche una funzione fondamentale in termini di certezza. Rispetto alle condotte riparatorie, occorre potenziare soprattutto le condotte riparatorie che definirei pubblicistiche, quelle condotte riparatorie cioè che vanno a riparare danni aventi carattere pubblicistico, come avviene per i reati ambientali e i reati tributari.

In riferimento al sistema 231, sembrano maturi i tempi per un suo ripensamento. Anzitutto, con riferimento alla finalità, risultando poco chiaro se essa si muova in una prospettiva reattiva, volta a punire l'impresa per quello che ha fatto oppure in una prospettiva premiale, dove il reato è l'occasione per indurre l'impresa a conformare la propria organizzazione alla legalità. Fino a che non si scioglierà questo dilemma, permarranno enormi problemi, sia di tipo dogmatico (come si configura il reato dell'impresa), ma soprattutto di tipo pratico, in ordine alla funzione dei Modelli organizzativi e alla valutazione della loro idoneità. In secondo luogo, è indispensabile intervenire al più presto sull'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 per creare un raccordo tra la non punibilità della persona fisica e la non punibilità/punibilità dell'impresa. Anche perché se è vero che v'è la tendenza a potenziare la non punibilità per il diritto penale umano, è altrettanto vero che risulta disfunzionale una generale non operatività rispetto all'impresa delle cause di estinzione della responsabilità della persona fisica.

27 aprile

A cura di Avv. Bruna Capparelli