

PENALE TRIBUTARIO

La responsabilità amministrativa degli enti nei reati tributari

di Marco Bargagli

Il **D.Lgs. 231/2001** ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico la disciplina in **tema di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche** (società, enti o associazioni anche prive di personalità giuridica).

In particolare, per **espressa disposizione normativa**, l'ente è responsabile per **particolari reati** (c.d. reati presupposto) commessi nel **suo interesse o a suo vantaggio** da **persone** che rivestono **funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente** o di una **sua unità organizzativa** dotata di **autonomia finanziaria e funzionale** nonché da persone che esercitano, **anche di fatto**, la gestione e il controllo dello stesso ente (es. **amministratori, dirigenti e dipendenti** che agiscono **nell'interesse o a vantaggio** della persona giuridica).

Quindi, possiamo concludere che la **responsabilità dell'Ente** si aggiunge a quella delle persone fisiche, passando dal **tradizionale approccio** “*societas delinquere non potest*” alla **nuova prospettiva** “*societas delinquere potest*”.

Come noto, nella lista dei **reati presupposto** tassativamente indicati dalla norma che fanno scattare la responsabilità amministrativa dell'ente (cfr. [articoli 24 e ss. D.Lgs. 231/2001](#)), non rientrano i **reati penali tributari**.

Tuttavia, sulla base **dell'elaborazione giurisprudenziale**, anche **eventuali delitti di derivazione fiscale**, commessi in **forma associativa**, potrebbero comportare **pesanti conseguenze** ai fini dell'applicazione della **normativa in rassegna**.

Anzitutto la **Corte di cassazione**, sezione 3[^] penale, con [sentenza n. 46162 del 23.12.2015](#), ha confermato che le **disposizioni in tema di responsabilità amministrativa delle società e degli enti** si applicano anche nelle ipotesi di **associazione per delinquere ex articolo 416 del codice penale**, a mente del quale quando **tre o più persone si associano allo scopo di commettere più delitti**, coloro che **promuovono o costituiscono od organizzano l'associazione** sono puniti, per ciò solo, con la **reclusione da tre a sette anni**.

A parere degli ermellini, infatti, a norma dell'[articolo 5 D.Lgs. 231/2001](#) l'**ente è responsabile** per i reati commessi nel **suo interesse o a suo vantaggio** e nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la **sentenza di condanna**, la **confisca del prezzo o del profitto del reato** e, quando **non è possibile eseguire la confisca**, la stessa può avere ad oggetto **somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato**.

In via preliminare, il supremo giudice ha inoltre sancito che **tra i reati indicati nel citato D.Lgs. 231/2001, in ordine ai quali è configurabile l'illecito amministrativo dell'ente**, sono ricompresi i reati di tipo associativo ex [articolo 416 c.p.](#) mentre, in linea di principio, non sono indicati i **reati fiscali** di cui al **D.Lgs. 74/2000**.

Nel caso risolto in sede di legittimità, il Tribunale di Napoli, con ordinanza emessa in data 28 luglio 2014 aveva confermato il **decreto di sequestro preventivo per equivalente** avente ad oggetto **beni mobili, beni immobili e conti correnti**.

Ciò posto, i giudici di piazza Cavour hanno chiarito che il **sequestro finalizzato alla confisca per equivalente** è stato **correttamente applicato** in relazione al reato di associazione a delinquere ed **altrettanto correttamente** il Tribunale ha ritenuto, **richiamando la prevalente giurisprudenza di legittimità**, che il **profitto conseguito andasse individuato in quello derivante dai reati di frode fiscale** rientranti nel **programma associativo dell'organizzazione criminale transnazionale**.

Sempre in la suprema **Corte di cassazione**, sezione 3^a penale, con [sentenza n. 24841](#) emessa in data **27 marzo 2013**, dopo alcune pronunce emesse in senso contrario sulla base del **principio di tassatività**, ha confermato la **responsabilità amministrativa dell'ente** anche per i **reati tributari** commessi in **forma associativa**.

In tale ultima circostanza, con ordinanza del 17 aprile 2012 il **Tribunale di Milano**, sezione del riesame, **confermava il decreto di sequestro preventivo** emesso dal GIP del medesimo tribunale nei confronti di una **società di capitali** indagata per l'illecito di cui all'[articolo 24-ter D.Lgs. 231/2001](#), in relazione al **delitto** di associazione per delinquere ex articolo 416 c.p. **finalizzato ai reati di evasione fiscale** (ex [articoli 2 e 8 D.Lgs. 74/2000](#)) **commesso dalle persone fisiche** che all'interno dell'ente avevano **rivestito un ruolo apicale**.

Gli ermellini hanno chiarito che la società è stata **oggetto di sequestro preventivo** finalizzato alla **confisca per equivalente** in quanto **indagata**, ai sensi dell'[articolo 24-ter D.Lgs. 231/2001](#) per l'illecito di cui all'[articolo 416 c.p.](#), ossia l'**associazione per delinquere** finalizzata al compimento di **reati penali-tributari**.

Quindi, il Tribunale ha correttamente ritenuto che il sequestro disposto possa trovare **legittimazione nei delitti di tipo associativo** sopra indicati, **prescindendo dai reati-fine**.

In definitiva, il **profitto del reato di associazione per delinquere**, sequestrabile ai fini della successiva **confisca per equivalente**, è costituito dal **complesso dei vantaggi direttamente conseguenti dall'insieme dei reati-fine**, dai quali è **del tutto autonomo** e la cui **esecuzione** è agevolata **dall'esistenza** di una **stabile struttura organizzata** e dal **comune progetto delinquenziale** ([Corte di Cassazione, Sez. 3, sentenza n. 5869 del 27.01.2011](#)).

Tale **approccio interpretativo** è stato confermato anche dalla **prassi operativa** ed in particolare nel **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n.](#)

[1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) (cfr. volume I - parte II - capitolo 3, “L’attività investigativa”, pag. 260 e ss.), ove viene posto in evidenza che, con **l’entrata in vigore dell’articolo 25-ter, comma 2, D.Lgs. 231/2001**, introdotto ad opera dell’[articolo 2, comma 29, L. 94/2009](#), è stato catalogato tra i reati presupposto della **responsabilità amministrativa degli enti** anche il **reato di associazione per delinquere**.

Da ciò consegue che, **ricorrendone le condizioni**, un’**entità giuridica** potrà essere **chiamata a rispondere** delle **sanzioni prescritte** dalla disciplina in rassegna (anche in punto di **aggressione cautelare dei beni sociali**), *“laddove i vertici aziendali (o persone loro sottoposte) pongano in essere, nell’interesse o a vantaggio della persona giuridica, un’associazione per delinquere, anche transazionale, finalizzata alla commissione di delitti tributari”*.

Master di specializzazione

IL SISTEMA DI GESTIONE DEI RISCHI AZIENDALI, IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA E IL MODELLO 231

[Scopri le sedi in programmazione >](#)