



Responsabilità dell'ente: dai reati fiscali un rilancio delle prospettive di riforma

a cura di Enrico Di Fiorino, Partner e Francesca Procopio, Associate, Fornari e Associati

1. La responsabilità dell'ente da reato fiscale: bastone o carota?

È noto a tutti che, con il D.L. 124/2019, convertito con modificazioni nella L. 159/2019 (cd. Decreto Fiscale), il nostro legislatore ha introdotto i reati fiscali nel catalogo dei reati presupposto che determinano la responsabilità amministrativa degli enti.

Finalmente, a detta dei più. Un intervento che ha messo un punto rispetto ad un annoso dibattito politico-criminale, colmando una lacuna da molti ritenuta irrazionale ed ingiustificabile.

Un intervento che ha messo un punto, sì, ma solo di partenza: l'avviata stagione di riforma non si esaurisce con il Decreto Fiscale, essendo attualmente al vaglio delle commissioni parlamentari lo schema di decreto legislativo di recepimento della Direttiva (UE) 2017/1371 (cd. Direttiva PIF), con cui, al dichiarato fine di armonizzare la lotta contro la frode che lede gli interessi dell'Unione Europea, si prevede – inter alia – di estendere ulteriormente il novero dei reati fiscali che possono costituire presupposto della responsabilità dell'ente in tale ambito.

Quello che è certo è che le modalità con cui il legislatore ha inteso approcciare questa occasione di riforma non sembrano poter andare esenti da censure. Il Decreto Fiscale acuisce infatti, sotto svariati profili, quelle contraddizioni sistematiche che paiono ormai inguaribili piaghe della normativa penale fiscale.

Sotto il profilo della responsabilità degli enti, non può non rilevarsi come l'apparato repressivo del D.Lgs. 231/2001 mal si concili con le finalità dichiaratamente riscossive e premiali che hanno da ultimo ispirato – rispetto alle ipotesi di reato del d.lgs. 74/2000 – il legislatore della riforma.

A ben vedere, infatti, per gran parte dei reati tributari il regime punitivo della persona fisica prevede una sanzione penale che, pur inasprita sotto il profilo edittale, arretra dinanzi all'effettivo conseguimento del gettito "perduto" da parte dello Stato.

Con il consueto metodo del bastone e della carota, se da un lato si prefigura sempre più concreta la prospettiva del carcere per gli evasori, dall'altro lato si estende il perimetro applicativo delle way out, tra cui spicca la causa di non punibilità derivante dall'integrale pagamento del debito tributario, che, proprio a fronte dell'inasprimento sanzionatorio, diventa di gran lunga più appetibile agli occhi del contribuente imputato.

L'art. 13 D.Lgs. 74/2000, che già prevedeva una causa di non punibilità per alcuni reati di omesso versamento e di natura dichiarativa, vede ora estesa la sua applicabilità anche ai più gravi (poiché connotati dall'elemento della frode) reati di cui agli articoli 2 e 3 del medesimo decreto. In questo caso, oltre al pagamento del debito tributario, la norma richiede – secondo un meccanismo già fatto proprio dall'ultimo provvedimento di voluntary disclosure – che il contribuente si sia attivato

prima di aver conoscenza di pendenze a proprio carico: una ulteriore condizione soggettiva, quindi, che valorizza la resipiscenza volontaria al fine di poter accedere validamente all'istituto premiale.

Diverso invece il regime punitivo dell'ente: contrariamente a quanto previsto per la persona fisica, l'applicazione della sanzione 231 di nuova introduzione non incontra alcun limite nella pronta corresponsione al Fisco degli importi dovuti. Nulla lascia infatti presagire che l'istituto possa trovare applicazione anche nei confronti degli enti collettivi.

Le distorsioni applicative che una simile stonatura comporta appaiono di tutta evidenza.

Che incentivo potrà avere la persona fisica, in qualsivoglia forma ancora collegata all'ente, a *"fare pace con il Fisco"* estinguendo il debito tributario e guadagnando così la propria non punibilità, laddove una simile scelta non avrebbe impatto alcuno sulla responsabilità dell'ente (ed anzi, avrebbe valore etero accusatorio, a conferma della sussistenza del reato presupposto)?

Siffatta conclusione pare confermata dall'orientamento giurisprudenziale formatosi su altra causa di non punibilità, la particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p., la cui applicabilità alla responsabilità amministrativa da reato degli enti è stata espressamente esclusa (da ultimo, Cass. Pen., sez. III, 15 gennaio 2020, n. 1420). Nella lettura della Suprema Corte, la responsabilità ex D.lgs. 231/2001 configura un meccanismo volto a sanzionare la colpa di organizzazione dell'ente che trova nella realizzazione di un reato solamente il proprio presupposto storico: ciò posto, la sopravvenuta non punibilità del reato commesso dalla persona fisica non sembra poter avere alcuna incidenza sulla responsabilità dell'ente, da questa concettualmente autonoma e distinta.

Nel quadro così delineato, che interesse potrà dunque avere l'ente a mettere a disposizione del proprio rappresentante legale imputato le somme necessarie per garantire a lui, persona fisica, di poter rimediare al danno erariale e andare esente da responsabilità penale, laddove l'illecito amministrativo permanerebbe comunque per la persona giuridica?

Quelli delineati appaiono scenari degni di approfondimento nella visuale dell'analisi economica del diritto e della teoria dei giochi. Sotto un profilo di politica criminale, invece, denunciano la totale mancanza di una visione d'insieme da parte del legislatore.

2. Il Self-reporting delle imprese

Una via d'uscita dalla distorsione ora segnalata sembra risiedere – più che nella estensione del meccanismo premiale di cui all'art. 13 D.Lgs. 74/2000 anche all'ente (magari pagatore) – in una proposta già avanzata da più studiosi

Guardando a quanto accade da tempo nell'ordinamento statunitense, attraverso il meccanismo della culpability score, non si comprendono le ragioni per le quali non venga prevista – anche nel nostro Paese – una disciplina di favore per il self-reporting delle imprese, e cioè per la scelta di queste ultime di denunciare spontaneamente gli illeciti commessi nella realtà societaria, mettendo a disposizione dell'autorità giudiziaria gli elementi necessari per la ricostruzione dei fatti e delle responsabilità.

Ciò consentirebbe di completare la prospettiva della restorative justice, a cui il legislatore italiano ha già fatto riferimento nel delineare gli effetti derivanti dalle condotte riparatorie ex art. 17 D. Lgs. 231/2001.

Ad oggi, infatti, pur ammettendo che l'auto-denuncia di condotte illecite possa avere un impatto positivo nella valutazione dell'adeguatezza del modello organizzativo implementato dall'impresa, è altrettanto evidente che – in mancanza di indicatori chiari da parte del decreto – le aziende tendano a temere un concreto effetto boomerang, dal momento che la denuncia di fatti illeciti, magari commessi da una precedente gestione dell'impresa, finirà inevitabilmente per determinare effetti pregiudizievoli (soltanto) nel presente.

È chiaro come la collaborazione dell'ente nel consentire l'emersione di un fatto illecito sia in larga misura disincentivata.

Muovendo dalla ferma consapevolezza che sia proprio la collaborazione delle imprese il miglior strumento nella lotta alla criminalità economica (del resto, il sistema 231 costituisce il primo tentativo di co-regolamentazione pubblico-privata del rischio reato), non può che essere riproposta la soluzione di chi aveva ipotizzato una non punibilità per la società che – entro un determinato termine – riporta all'autorità giudiziaria quanto appreso in ordine al fatto illecito del proprio dipendente, mettendo a disposizione il profitto del reato.

Con particolare riferimento al caso di denuncia del reato tributario del proprio rappresentante legale, l'iniziativa della società potrebbe poi modularsi secondo plurime ipotesi: in una sostanziale denuncia etero accusatoria, laddove l'esposto unilaterale della società andrebbe a precludere alla persona fisica di avvalersi del rimedio di cui all'art. 13 D. Lgs. 74/2000; o invece in una forma di premialità processuale sia per la persona fisica che per l'ente, laddove la prima agisca anche per conto dell'impresa di cui ha la rappresentanza legale.

L'esperienza statunitense ci insegna la validità e la virtuosità di questo meccanismo: nel 2017 il DOJ ha reso stabile il proprio programma di collaborazione volontaria attraverso l'adozione della FCPA Corporate Enforcement Policy, integrata nei Principles of Federal Prosecutions of Business Organizations.

3. La certificazione del modello o l'elaborazione di best practice

Si è detto che l'intervento legislativo con cui il catalogo dei reati 231 è stato esteso ai reati fiscali ha tutte le sembianze di un'occasione mancata di riforma sistematica del comparto penale-tributario.

All'esigenza di certezza invocata dagli interpreti, si accompagna – con ancor maggiore vigore – quella degli operatori economici: il corretto ed efficiente funzionamento di un'economia di mercato trova il suo fondamento nella previsione di regole chiare, che consentano di prevedere le conseguenze della propria condotta. Prevedibilità che, come intuibile, non è affatto scontata in materia di responsabilità dell'ente, settore in cui la vaghezza in ordine ai contenuti ed alle modalità di costruzione dei modelli fa da sovrana, non essendovi standard qualitativi di riferimento cui le realtà aziendali possano ispirarsi e uniformarsi allo scopo di ottenere una garanzia di tenuta del sistema di gestione.

Nell'ottica di soddisfare quest'esigenza, l'introduzione dei reati fiscali nell'ambito 231 – con la maggiore esposizione dell'ente al rischio-reato che ne deriva – potrebbe essere colta per rivalutare quelle iniziative legislative, naufragate senza esito alcuno, con cui in passato si era tentato di strutturare un meccanismo di certificazione dei modelli.

Le proposte più compiute avanzate in quest'ambito risalgono ormai ad un decennio fa, momento in cui già gli enti manifestavano l'esigenza di poter dimostrare, con modalità il più possibile obiettive, il proprio concreto ed effettivo impegno nella prevenzione dei reati.

L'auspicabile reviviscenza di tali progetti legislativi non può però prescindere da un'analisi critica delle ragioni, allora rivelatesi preminenti, che ne avevano ostacolato l'approvazione.

La certificazione che si è proposto di introdurre per i modelli di organizzazione e gestione è un'attestazione di conformità, rilasciata all'ente da un soggetto terzo ed indipendente che – al tempo stesso – abbia competenze specifiche per la valutazione del modello, potendo così garantire la propria imparzialità di giudizio.

Ciò che è stato discusso – e tuttora è discutibile – è se una simile certificazione possa avere una qualche valenza ai fini dell'accertamento della responsabilità dell'ente da reato, e se sì, in che termini.

Infatti, mentre può agevolmente convenirsi sulla constatazione che un modello "certificato" possa valere ad accrescere la competitività dell'impresa sul mercato, aumentandone l'affidabilità, documentandone la qualità ed incidendo quindi positivamente sotto il profilo reputazionale e di immagine, non è altrettanto agevole concordare sulla eventuale efficacia probatoria, o addirittura

esimente, della certificazione nell'ambito del processo all'ente, a meno di non voler ammettere che lo spazio di libero convincimento del giudice nella valutazione del modello – e, quindi, della sussistenza della responsabilità dell'ente – sia sensibilmente ridimensionato, o addirittura sostituito dalla valutazione del soggetto certificatore.

Trattasi evidentemente di un punctum dolens che, configurando una ingerenza del soggetto certificatore nell'esercizio del sindacato giurisdizionale, ha contribuito a determinare l'abbandono delle passate iniziative legislative.

Fra tutti, appare utile ricordare l'ambizioso progetto di riforma redatto dall'Agenzia di Ricerche e Legislazione (AREL) e presentato, il 7 luglio 2010, dall'allora Ministro di Giustizia Angelino Alfano, che prevedeva l'introduzione di un nuovo articolo 7-bis nel decreto, in forza del quale "in caso di certificazione del Modello preventivo secondo le modalità stabilite nel regolamento [da emanarsi a cura del Ministro della Giustizia] è esclusa la responsabilità dell'ente".

La proposta di iniziativa governativa delineava dunque una presunzione assoluta di validità dei modelli in caso di avallo da parte dell'ente certificatore.

Deve tuttavia evidenziarsi come detta presunzione incontrasse un limite che, di fatto, la svuotava di contenuto, riconfermando il pieno potere discrezionale del giudice all'atto della valutazione in concreto: e infatti, il modello oggetto di preventiva e regolare certificazione avrebbe avuto

efficacia esimente soltanto a condizione che (i) il modello effettivamente attuato non fosse difforme da quello oggetto di certificazione e (ii) non fossero sopravvenute significative violazioni delle prescrizioni tali da determinare una manifesta lacuna organizzativa, cui era riconducibile la commissione del reato presupposto.

Tanta fatica per nulla, si osservò. Era infatti ragionevole ritenere che il beneficio così prefigurato avrebbe avuto scarsa applicazione; la realtà è mutevole ed in continua evoluzione e, pertanto, non è ipotesi remota che il modello certificato si riveli, all'atto pratico, non corrispondente a quello concretamente attuato.

A dispetto delle critiche che possono essere mosse rispetto alla eventualità di vincolare – anche solo parzialmente – il sindacato giurisdizionale, deve riconoscersi il merito della proposta nel tentare di rispondere all'esigenza di certezza manifestata dalle imprese.

La perdurante attualità di tale esigenza ci induce a guardare con favore a questo strumento. Ma che tipo di valenza potrebbe ragionevolmente essere attribuita alla certificazione nel nostro ordinamento?

Nelle dinamiche processuali, certamente nulla osterebbe a che la certificazione concorra, unitamente ad altri elementi, a formare il libero convincimento del giudice, ed anzi il giudice potrebbe tenerne conto come principio di prova.

Deve tuttavia riconoscersi che una simile soluzione, innovando in misura pressoché minima rispetto allo scenario attuale, finirebbe per non rispondere in via risolutiva a quella aspettativa di maggior garanzia della tenuta giudiziale del modello invocata dagli operatori economici.

In tale ottica, se sono certamente da escludersi meccanismi di prova legale – inammissibili in un sottosistema che, pur formalmente amministrativo, ha natura sostanzialmente penale – sembra invece plausibile la previsione di una presunzione relativa di conformità rispetto all'idoneità del modello, superabile in caso di prova contraria e, comunque, qualora ad essa non si accompagni una efficace attuazione, la cui valutazione rimarrebbe dominio del giudice.

In altri termini, la certificazione andrebbe ad incidere esclusivamente sul primo momento del sindacato giurisdizionale, quello relativo alla valutazione della astratta

idoneità e adeguatezza del modello, mentre non avrebbe alcun impatto sulla valutazione della sua effettiva attuazione.

La conformità del modello verrebbe ad essere attestata solo da un punto di vista statico, salvo prova contraria di cui sarebbe onerata la Pubblica Accusa – previsione che riequilibrerebbe l'inversione dell'onere probatorio attualmente prevista dal decreto 231 in caso di commissione del reato per mano di un soggetto apicale – e ferma restando la piena discrezionalità del Giudice nel valutare la effettiva declinazione in concreto del modello certificato.

In un momento in cui l'esposizione al rischio reato è sensibilmente aumentata in ragione dell'elevato numero e della variegata natura delle fattispecie inserite nel catalogo dei reati presupposto, appare quanto mai opportuno rimettere in discussione l'utilità e l'opportunità di un meccanismo di certificazione, al fine di dare all'ente la garanzia dell'obiettivo idoneità e dell'adeguatezza del modello adottato, pur rimanendo invece sub iudice – in quanto insuscettibile di certificazione per la sua natura dinamica – la concreta ed efficace attuazione dello stesso.

Non una patente di conformità dunque, ma un passaggio da presunzione di colpevolezza a presunzione di conformità.

Si aggiunga che un'indicazione della centralità della certezza delle regole è arrivata proprio dal fronte tributario, con l'introduzione del regime di adempimento collaborativo (cooperative compliance) ad opera del D.Lgs. 128/2015, rubricato *"Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente"*.

L'adempimento collaborativo ha avuto la dichiarata finalità di promuovere un rinnovato rapporto di fiducia tra amministrazione finanziaria e contribuente, con conseguente aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è stato perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente "virtuoso" su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, per consentire l'individuazione di situazioni di potenziale rischio in ambito tributario.

Centrale in questa nuova dimensione è l'esistenza di un adeguato sistema di compliance per la gestione del rischio fiscale, inserito ed integrato nel più ampio contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (*"Tax Control Framework"*).

Tra gli aspetti premiali (minori adempimenti, riduzioni di sanzioni, forme di interpellato preventivo in tempi abbreviati), devono evidenziarsi le nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva con l'Agenzia delle Entrate, con la possibilità di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni. Il contribuente è messo quindi nelle condizioni di gestire l'incertezza attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto, con la possibilità – attraverso l'anticipazione del controllo – di prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

Tale meccanismo, di sicuro valore aggiunto per il mondo delle imprese, sembra fornire un'indicazione meritevole di riflessione.

Si comprendono, sotto questo profilo, le insofferenze e i dubbi espressi dagli operatori economici, che da una parte sono in grado di valutare (ed apprezzare) ex ante i benefici derivanti dall'adozione di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale, mentre dall'altra faticano ad intravedere i vantaggi del modello finalizzato a prevenire, più in particolare, il solo rischio penale tributario.

Ancora una volta, un'evidente contraddizione del sistema.

Da tale consapevolezza, del resto, muoveva l'osservazione della Commissione

Finanze sia della Camera che del Senato, che – nel corso dell'iter di approvazione del D.Lgs. 128/2015 – invitava il Governo a valutare la possibilità di regolare la rilevanza penale della fattispecie relativa ai rischi fiscali comunicati dal contribuente in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, nell'ipotesi in cui l'Agenzia non condivida la posizione del contribuente, considerando la disposizione del decreto che prevede, nel quadro del nuovo regime dell'adempimento collaborativo, la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative applicabili per tale fattispecie.

Sempre al fine di garantire un maggior grado di certezza e ridurre i margini di discrezionalità insiti in un giudizio penale, sarebbe da accogliere con favore l'elaborazione di best practice, predisposte dalle organizzazioni collettive attraverso un approccio di taglio induttivo, così da creare documenti differenziati, che tengano in considerazione le diversità delle categorie di enti e di rischi.

Come invocato da più parti, sarebbe quindi auspicabile la creazione di un sistema di cautele e regole cautelari, che siano a monte idonee a governare i fenomeni o gli indici sintomatici, in quanto tali poi utilizzabili – nello specifico – nei giudizi relativi ai modelli.

Questi, in conclusione, appaiono i temi su cui si possono realmente misurare il coraggio e la volontà di rendere il sistema 231 un reale strumento di prevenzione dei reati.