

Centro Studi

Diritto **A**vanzato

Edizioni

Comitato scientifico:

Simone **ALECCI** (Magistrato) - Elisabetta **BERTACCHINI** (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Mauro **BOVE** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giuseppe **BUFFONE** (Magistrato addetto alla direzione generale della giustizia civile presso il Ministero della Giustizia) - Tiziana **CARADONIO** (Magistrato) - Costanzo Mario **CEA** (Magistrato, già Presidente di sezione) - Paolo **CENDON** (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco **CESARI** (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina **CHIARAVALLOTTI** (Presidente di Tribunale) - Bona **CIACCIA** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo **CIRCELLI** (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio **CORASANITI** (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Mirella **DELIA** (Magistrato) - Lorenzo **DELLI PRISCOLI** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Paolo **DI MARZIO** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Francesco **ELEFANTE** (Magistrato T.A.R.) - Annamaria **FASANO** (Consigliere presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo **FERRI** (Magistrato, già Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Francesco **FIMMANO'** (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio **FORGILLO** (Presidente di Tribunale) - Andrea **GIORDANO** (Avvocato dello Stato) - Mariacarla **GIORGETTI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi **IANNI** (Magistrato) - Francesco **LUPIA** (Magistrato) - Giuseppe **MARSEGLIA** (Magistrato) - Roberto **MARTINO** (Professore ordinario di diritto processuale civile, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Francesca **PROIETTI** (Magistrato) - Serafino **RUSCICA** (Consigliere parlamentare presso il Senato della Repubblica) - Piero **SANDULLI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano **SCHIRO'** (Presidente del Tribunale Superiore delle Acque pubbliche) - Bruno **SPAGNA MUSSO** (già Consigliere di Cassazione ed assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo **SPAZIANI** (Magistrato dell'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione) - Antonella **STILO** (Magistrato, Presidente di sezione) - Antonio **URICCHIO** (Professore ordinario di diritto tributario, Magnifico Rettore) - Antonio **VALITUTTI** (Presidente di Sezione presso la Suprema Corte di Cassazione) - Alessio **ZACCARIA** (Professore ordinario di diritto privato, già componente laico C.S.M.).

LA RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI EX D.LGS. 231/01 E L'ATTESO INGRESSO DEI REATI TRIBUTARI

Articolo di **Marilisa ASCIONE**

SOMMARIO: 1. *Premessa*:. - 2. Gli interventi sovranazionali per la tutela degli interessi finanziari - 3. Evoluzione del diritto interno e interventi di matrice pretoria; - 4. L'idoneità dei modelli organizzativi alla luce della gestione del rischio fiscale; - 5. (*Segue*) Conclusioni.

1. Premessa

Il D.lgs. 8 giugno 2001 n. 231, emanato nell'ormai lontano 2001, in attuazione alla legge delega 300/2000¹ e in conformità con quanto previsto dal sistema normativo comunitario,² ha generato una vera e propria rivoluzione copernicana nell'ordinamento giuridico italiano³ segnando un passaggio culturale di fondamentale importanza per le imprese, promuovendone "l'organizzazione" come strumento per garantire la trasparenza e la legalità dell'agire imprenditoriale.

L'introduzione di un sistema basato su una responsabilità autonoma e diretta⁴ a carico degli enti collettivi, derivante dalla commissione di fattispecie tassativamente elencate nel catalogo dei reati presupposto e compiute nell'interesse o nel loro vantaggio, ha portato all'estinzione del cosiddetto lapidario⁵ brocardo latino *societas delinquere non potest* e alla delineazione per la prima volta di una forma di responsabilità delle persone giuridiche.

L'innovazione di un modello punitivo premiale volto a incentivare la prevenzione e il controllo del rischio da reato ha generato effetti positivi sia in termini di evoluzione della cultura aziendale che di approccio al governo

¹ L. M. BRUNOZZI – C. FIORIO, *La responsabilità "Penale" delle persone giuridiche*, in AA.VV, *231 e Abusi Di mercato. Responsabilità delle società quotate prevenzione degli abusi, modelli organizzativi*, a cura di G. Labianca, Pancini Editore, Pisa, 2019, p.1. Il d.lgs. è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 19 giugno 2001, n.140, mentre la legge 300 sulla Gazzetta ufficiale del 25 ottobre 2000, n. 250.

² F. SBISA, E. SPINELLI, B. AGOSTINI, *Responsabilità Amministrativa degli enti (d.lgs.231/2001)*, BonelliErede, Itinera, Wolters Kluwer, 2017, p. 2. Gli autori evidenziano come l'introduzione della responsabilità delle persone giuridiche è stato un atto imposto a livello europeo, dalla Convenzione di Bruxelles siglata in data 26 Luglio 1995 e dal secondo Protocollo degli interessi finanziari delle Comunità europee firmato successivamente in data 27 Settembre 1997. Sul piano internazionale fondamentale è risultata la Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione dei pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali siglata in data 17 dicembre 1997. Cfr. V. SALAFIA, *Responsabilità dell'Organismo di Vigilanza delle società*, in *Le Società*, 5, 2017 p. 541. M. ROMANO, *La responsabilità amministrativa degli enti, società o assicurazioni: profili generali*, *Riv. delle Società*, Fasc. 2, 2002, p. 393 ss. R. LOTTINI, *La responsabilità da reato degli enti: natura e principi generali*, in AA.VV, *Diritto Penale dell'economia*, diretto da A. Cadoppi, S. Canestrini, A. Manna, M. Papa, Utet Giuridica, 2017, p. 2366.

³ G. SANDRELLI, *La responsabilità amministrativa degli enti*, *Le nuove s.p.a.*, diretto da O. Cagnasso e L. Panzini Zanichelli Editore, Bologna, 2010, p. 1047.

⁴ M.M. SCOLETTA, *La disciplina della responsabilità da reato degli enti collettivi: teoria e prassi giurisprudenziali*, in *Diritto Penale delle società*, a cura di G. Canzio, L.D. Cerqua, L. Luparia, Seconda Edizione, Wolters Kluwer, Cedam, Milanofiori Assago, 2016, p. 817.

⁵ F. SBISA, E. SPINELLI, B. AGOSTINI, *op.cit.*, p. 2.

dell'impresa basato sull'identificazione e sulla gestione integrata dei rischi, a beneficio della legalità e del sistema economico complessivo⁶.

L'assoluta rilevanza di tale disciplina ha comportato l'immediata percezione di come il d.lgs. 231 del 2001 si sia inserito tanto nel panorama corporativo⁷ del diritto societario⁸ quanto nel fervente dibattito dottrinale e giurisprudenziale⁹ legato alla natura giuridica della responsabilità degli enti.¹⁰

⁶ A.L. MUSERRA, *Sistema dei controlli e Modelli ex d.lgs. 231/2001: alcune considerazioni in tema di governance*, in AA.VV., *La corporate governance nell'esperienza nazionale e internazionale*, a cura di F. Fortuna, Il Mulino, Bologna, 2010, p. 278, la quale afferma che la verifica della rispondenza delle assunzioni su cui poggia il modello normativo ai principi che ispirano i comportamenti virtuosi dell'impresa contemporanea, risulta fondamentale sia per il contributo che essi potrebbero fornire «nella direzione del rafforzamento della governance» che «della razionalizzazione di un assetto dei controlli policentrico e frammentato».

A tal proposito il disegno di legge d'iniziativa dei senatori Valente, Cucca, d'Alfonso, d'Arienzo, Fedeli, Giacobbe, Malpezzi e Rampi comunicato alla presidenza il 30 luglio 2018 n 726 concernente la modifica al D.lgs. n. 231/2001 con specifico riguardo all'obbligatorietà dell'adozione dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo e nomina dell'OdV prevede espressamente che il modello 231 consiste in un insieme di vari elementi (disposizioni organizzative e procedurali, di controllo, di sicurezza, di supporto, codici di comportamento) che compongono un vero e proprio sistema di gestione preventiva dei rischi aziendali. L'adozione del modello 231 comporta, altresì, un miglioramento dell'efficacia e trasparenza del funzionamento dell'ente o società interessati, prevenendo fenomeni di opacità informativa, possibili corrotte e utilizzi impropri della struttura dell'ente o dell'impresa per fini illegali, contribuendo, in definitiva, alla diffusione di una cultura della legalità negli enti e nelle imprese.

⁷ V. CANTINO, *Corporate Governance, misurazione della performance e compliance del sistema di controllo interno*, Giuffrè, Milano, 2007, p.113. CNDCEC "Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l'attività dell'organismo di vigilanza e prospettive di revisione del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231", 2019, p. 4, il quale prevede espressamente che l'impianto normativo, nato sulla scia di una tendenza internazionale diretta alla prevenzione e repressione della c.d. *corporate criminality*, è teso a stimolare la creazione di una struttura di *corporate governance* e di meccanismi di controllo che consentano alle imprese di mitigare il rischio di commissione degli illeciti previsti.

⁸ N. ABRIANI, *Il modello di prevenzione dei reati nel Sistema dei controlli societari*, in AA.VV., *Diritto Penale dell'economia*, cit., p. 2302, il quale prevede che il diritto delle società e il sistema di prevenzione dei reati hanno «continuato a scorrere lunghi percorsi tra loro paralleli: come attesta la perdurante assenza di qualsiasi riferimento agli organismi di vigilanza (e più in generale a modelli di prevenzione) all'interno delle disposizioni del codice civile riscritte in occasione dell'epocale riforma del 2003 e del più volte novellato testo unico della finanza».

⁹ Nel dibattito articolato intorno al tema della natura della responsabilità si sono concretizzate tre posizioni ermeneutiche principali. La prima che riconduce la natura della responsabilità valorizzandone il *nomen iuris* utilizzato dal legislatore ad una responsabilità autenticamente amministrativa. Si vedano in tal senso G. COCCO, *L'Illecito degli enti dipendente da reato e il ruolo dei modelli di prevenzione*, in *Riv.it. dir. proc. pen.*, 2004, p. 90. R. LOTTINI, *La responsabilità da reato degli enti: natura e principi generali*, in AA.VV., *Diritto Penale*, cit., p. 2369 in nota 10 richiama PASCULLI, *La responsabilità da reato degli enti collettivi nell'ordinamento italiano. Profili dogmatici ed applicative*, Bari, 2005, 136 ss. In giurisprudenza Cass. SS. UU., 23 gennaio 2011, n. 34476; Cass. Pen. 20 Marzo 2012, n. 10822. Cass. Sez. IV 25 giugno 2013, n. 42503. Un differente orientamento la riconduce ad una responsabilità penale. G. DE VERO, *Struttura e natura giuridica dell'illecito di ente collettivo dipendente da reato*, in *Riv.it. dir. proc. pen.*, 2001, p. 1126 ss. In giurisprudenza si veda Cass. SS.UU., 27 marzo 2008, n. 26654 Infine, altra interpretazione fortemente

La punibilità degli enti nel sistema previsto dal d.lgs.231/2001 è delimitata dal *numerus clausus* dei reati presupposto, strettamente connesso al principio di legalità sancito dall'articolo 2¹¹ del decreto, il quale prevede espressamente che l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato, se il reato commesso dall'apice o dal sottoposto (*rectius* pedice), non è previsto da una legge entrata in vigore prima del fatto.

Si tratta, dunque, di un vera e propria affermazione di tipicità della responsabilità dell'ente, intesa come clausola di non automatismo, che richiede necessariamente un duplice presupposto: (i) che la responsabilità amministrativa dell'ente sia configurabile solo ed esclusivamente in presenza di un fatto qualificato dalla legge come reato: (ii) che essa non si manifesti in presenza di qualsiasi reato, ma abbia ad oggetto solo quelli preventivamente indicati *ex lege* quali fattispecie criminose del c.d. catalogo.¹²

avallata dalla giurisprudenza di maggioranza, sulla scorta di quanto già previsto nella Relazione Ministeriale il d.lgs. n. 231 del 2001 configura tale responsabilità ad *un tertium genus* "che coniuga i tratti dell'ordinamento penale e di quello amministrativo". A. ALESSANDRI, *Note penalistiche sulla nuova responsabilità delle persone giuridiche*, in *Riv. trim.dir. pen., econ.*, 2002, p. 58. Cass. Pen., SS.UU., 24 aprile 2014, 38343, Cass. sez. IV, 12/02/2016 n. 11442.

¹⁰ Per un approfondimento in tal senso si rimanda a M.M. SCOLETTA, *La disciplina della responsabilità da reato degli enti collettivi: teoria e prassi giurisprudenziali*, op.cit., p.819 ss. A. MANNA, *La responsabilità dell'ente da reato tra sistema penale e sistema amministrativo*, in AA.VV, *La responsabilità dell'ente da reato nel sistema generale degli illeciti e delle sanzioni anche in una comparazione con i sistemi sudamericani in memoria di Giuliano Vassalli*, a cura di A. Fiorella, A. Gaito, A. S. Valenzano, Sapienza Università Editrice, 2018 p. 24, il quale prevede che «Il riferimento a tale tipo di modello, "a cavaliere" tra diritto penale e diritto amministrativo, tuttavia non convince, perché dà luogo, almeno a nostro sommo avviso, ad una sorta di escamotage, che spesso si usa a livello di teoria dell'interpretazione quando, appunto, l'interprete non è sicuro se un determinato istituto appartenga all'uno, oppure all'altro ramo del diritto e quindi, per evitare di incorrere in un errore di classificazione, preferisce evidentemente creare questa sorta di terzo modello, che ha, però, tutto il sapore di un artificio logico-giuridico». D. PULITANÒ, *La responsabilità "da reato" degli enti: i criteri d'imputazione*, in *Riv. it .dir. proc. pen.*, Fasc. 2, 2002, p. 416 ss. R. LOTTINI, *La responsabilità da reato degli enti: natura e principi generali*, in AA.VV, *Diritto Penale*, cit., p. 2369.

¹¹ M. ARENA, *La Responsabilità amministrativa delle imprese: il d.lgs. n. 231/2001. Normativa, Modelli organizzativi, temi d'attualità*, Nuova Giuridica, 2014, p 26 iche richiamando in nota A. ALIBRANDI, *commento art. 2, Enti e responsabilità da reato*, a cura di CADOPPI – GARUTI – VENEZIANI, Torino, 2010, p. 92 afferma che dalla lettura della disposizione si evince anche in questo contesto come il legislatore si è preoccupato di sottoporre la responsabilità degli enti a precise garanzie rientranti nel solco di tale principio (riserva di legge, irretroattività della legge stessa, divieto di analogia in *malam partem*) .

¹² M. SCOLETTA, *La disciplina della responsabilità da reato degli enti collettivi: teoria e prassi giurisprudenziali*, op.cit., p. 834, il quale afferma che gli illeciti penali sono "doppiamente tipici" sia perché essi sono previsti dalla legge come reati delle persone fisiche, sia perché essi sono ascritti *ex lege* al catalogo dei reati presupposto delle persone giuridiche.

La scelta del legislatore di legare la previsione dei reati presupposto al principio di tassatività è tralasciata alla necessità di contemperare le caratteristiche dei Modelli 231 alla prevenzione di specifici reati, in quanto la *ratio* di tale previsione è quella di tessere (disegnare) in maniera sartoriale un modello che rispecchi le caratteristiche proprie dell'ente in base alle sue esigenze operative e alla mappatura dei rischi rinvenuti nella attività e che sia in grado di prevenire e gestire i possibili disallineamenti tra le attività aziendali,¹³ evitando così la creazione di un prototipo *standard* che sia replicabile ed applicabile indistintamente a qualsiasi realtà economica¹⁴.

Occorre, altresì, ricordare che l'ente potrà dirsi estraneo ai fatti di reato commessi nel suo interesse o vantaggio da soggetti apicali e non, solo nel caso in cui riesca a dimostrare *l'assenza o l'esiguità della colpa*¹⁵ avendo dato vita ad un'organizzazione interna idonea ad attivare modelli di prevenzione dei reati del tipo di quello verificatosi. Sulla base di questa considerazione, in dottrina si è da sempre cercato di preservare e circoscrivere il novero ristretto dei reati indicati nella sezione III del decreto al fine di scongiurare una dilatazione dei confini ivi delimitati, cercando così di mantenere fede alla previsione normativa ed al richiamo di salvaguardia delle finalità preventive e di sensibilizzazione dell'eticità d'impresa mirate dal legislatore del 2001¹⁶.

¹³ A. L. MUSERRA, *Sistema dei controlli e Modelli ex d.lgs. 231/2001: alcune considerazioni in tema di governance*, op. cit., p. 281 la quale sostiene che l'attenzione per il rischio di compimento di reati si inserisce in un quadro più ampio legato alla "responsabilità sociale" dove l'esigenza di legalità diventa propedeutica per la continuità e per la tutela del rischi reputazione dell'impresa presso i suoi interlocutori.

¹⁴ E. LAGHI, *Il modello organizzativo e di gestione ex d.lgs. 231/2001: un approccio integrato ai sistemi di controllo interno in una logica di risk management*, in AA.VV., *Assetti adeguati e modelli organizzativi nella corporate governance delle società di capitali*, a cura di M. Irrera, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 846.

¹⁵ G. G. SANDRELLI, *La responsabilità amministrativa degli enti, Le nuove s.p.a.*, diretto da O. Cagnasso e L. Panzini Zanichelli Editore, Bologna, 2010, p. 1057.

¹⁶ G. GIORDANENGO, *Responsabilità amministrativa degli enti. Profili penali*, in AA.VV., *Assetti adeguati*, cit., p. 863 il quale evidenzia come la stessa relazione ministeriale accompagnatoria al decreto prevedeva che la scelta c.d. minimalista dei reati presupposto era fondamentalmente richiesta per il carattere innovativo che l'introduzione di tale responsabilità comportava nel nostro ordinamento. Nella fase iniziale, pertanto, era giusto contenere la sua applicazione attraverso una limitazione della sfera di operatività al fine di garantire «il progressivo radicamento di una cultura aziendale che, se imposta ex abrupto con riferimento ad un ampio novero di reati, potrebbe fatalmente provocare non trascurabili difficoltà di adattamento».

Ciò nonostante negli anni si è assistito al progressivo ampliamento del nucleo iniziale dei reati previsti, che si è infoltito di fattispecie varie ed eterogenee,¹⁷ sollecitato anche dallo sviluppo di un parallelo orientamento giurisprudenziale volto a minare l'integrità del numero chiuso del catalogo 231 e di conseguenza del principio di legalità¹⁸.

Una forte spinta a tal tendere da parte del legislatore è rinvenibile dalla volontà di quest'ultimo di includere una serie di fattispecie che sono idonee a determinare, seppur soltanto in via indiretta, la responsabilità dell'ente come conseguenza della commissione di reati fiscali da parte di soggetti apicali ovvero sottoposti.¹⁹

Tra esse configurano il delitto di associazione a delinquere di cui all'art. 416 c.p., di riciclaggio e autoriciclaggio previsti, rispettivamente, agli artt. 648 bis e 648 ter.1 c.p., nonché di truffa in danno dallo Stato ex art. 640, comma 2, n. 1 c.p. e, quanto ai reati collocati al di fuori del codice penale, quelli di false comunicazioni sociali, di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c.

Una parte della giurisprudenza²⁰ proprio facendo leva sull'introduzione dell'art. 416 c.p. nel novero dei reati presupposto previsti dal D.lgs. 231/2001, ha ritenuto configurabile la responsabilità dell'ente con riferimento ai reati tributari in quanto intesi come "reati-fine" delle condotte associative poste in essere nell'interesse dell'ente.

¹⁷ Si rimanda all'elenco dei reati presupposto presenti AODV.

¹⁸ Di contro Cass., Pen., Sez. II, Penale, 10 gennaio 2013 n. 1256 evidenziava alcune criticità del vigente sistema di responsabilità amministrativa degli enti ove rapportato agli illeciti penali tributari. La Suprema Corte era stata chiamata a pronunciarsi circa la possibilità di applicare la misura del sequestro preventivo finalizzato alla confisca - ex art. 322 ter c.p. - a somme di denaro che rappresentano il profitto del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Il giudice di legittimità propone un'ampia ricostruzione di tutti gli istituti giuridici che prevedono l'applicazione di misure nei confronti di un ente per violazioni tributarie, ma afferma che nessuna norma consente l'estensione del decreto 231 ai reati tributari.

La Corte pur nel convincimento che tale situazione assume i "profili di violazione al principio di uguaglianza e parità di trattamento", afferma che "non è possibile percorrere un'interpretazione estensiva/creativa in palese violazione del principio di legalità" e pertanto auspica un intervento legislativo che ponga rimedio all'evidente disparità.

¹⁹ E. DI FIORINO - F. PROCOPIO, *Responsabilità amministrativa degli enti e reati tributari: tra soluzioni interne e pressioni eurounitarie*, in www.dirittobancario.it.

²⁰ In tal senso si veda Cass. pen. sez. III., 6 giugno 2013, n. 24841. In tal senso si veda R. MONTANILE, *Responsabilità degli enti, il D.Lgs. 231/2001 e i reati tributari* - Cass. Pen. 24841/2013, in *Giurisprudenza penale*, Giuffrè, www.giurisprudenzapenale.com, VI, 12 giugno 2013, la quale evidenzia come anche la consumazione dei reati fiscali è in grado di far incorrere l'ente in responsabilità amministrativa, qualora essi rappresentino il fine illecito perseguito dai vertici della persona giuridica.

Come noto, però, i reati tributari contenuti nel d.lgs. 74/2000 non risultano espressamente inseriti nel novero dei reati-presupposto 231, e sebbene talune pronunce giurisprudenziali, anche di merito, avevano esperito il tentativo di ricomprenderli attraverso articolate ricostruzioni interpretative, l'assenza di una specifica previsione normativa che ne avallasse espressamente il loro ingresso rendeva impossibile l'estensione delle responsabilità all'ente.

A costituire l'anello di congiunzione tra le due normative, *ut supra* richiamate ed a porre fine alla *vexata quaestio* che ha animato dottrina e giurisprudenza, è proprio la direttiva (UE) 2017/1371 che ha come obiettivo quello di imporre agli Stati membri di adeguare gli ordinamenti interni al fine di contrastare le frodi fiscali di rilevanza comunitaria e, indirettamente, di contrastare fenomeni criminosi che vadano a ledere gli interessi europei.

Il punto nodale è rappresentato proprio dall'articolo 6 della suddetta direttiva che impone agli Stati membri l'adozione di misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili dei reati commessi.

Il 26 settembre 2018 il Governo ha presentato alla Camera dei deputati il disegno di legge recante Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2018 (C. 1201).

Il disegno di legge di delegazione europea 2018 composto da 22 articoli, reca disposizioni di delega di ben 22 direttive europee da recepire inserite nell'allegato A, nonché l'adeguamento della normativa nazionale a 9 regolamenti europei. L'articolato contiene, inoltre, principi e criteri direttivi specifici per l'esercizio della delega relativa a 12 direttive. Tra esse configura la direttiva (UE) 2017/1371 recante disposizioni sulla lotta alle frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione²¹.

L'attuazione della nuova direttiva eurounitaria sulla protezione degli interessi finanziari dell'Unione comporterà l'ampliamento del catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti collettivi alle frodi in materia di Iva e la possibilità di ricomprendere i reati tributari all'interno dello stesso.

Il presente lavoro ha l'obiettivo di fornire una chiave di lettura del tortuoso percorso normativo e giurisprudenziale che ha contrassegnato l'introduzione

²¹Legge di delegazione Europea 2018 marzo 2018 A.C. 1201 presente in ww.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01076621.pdf

dei reati tributari legato alle frodi Iva nel paniere dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs.231/2001, richiesto ormai dall'imminente necessità di recepire le disposizioni della Direttiva PIF (protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea) e di evidenziare i risvolti pratici e le responsabilità che abbracceranno gli organi e gli organismi preposti nell'ottica di implementazione e aggiornamento dei Modelli 231 e dei protocolli in esso contenuti.

2. Gli interventi sovranazionali per la tutela degli interessi finanziari

La Convenzione c.d. PIF art. K.3 TUE relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee del 26 luglio 1995 e i relativi Protocolli del 27 settembre 1996, 29 novembre 1996, 19 giugno 1997 hanno contribuito a istituire le basi del contrasto alle frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea tramite l'utilizzo del diritto penale.

Dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona²² che ha rappresentato, come parte della dottrina ha sostenuto, una vera e propria «svolta epocale» ed un «*primo germe di vero e proprio diritto penale dell'Unione Europea*»,²³ al termine di un concitato processo di co-decisione, è stata finalmente adottata dal Parlamento europeo e dal Consiglio²⁴ la cosiddetta direttiva PIF (*rectius* protezione degli interessi finanziari) relativa alla «*lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'unione mediante il diritto penale*».

La Direttiva rappresenta l'applicazione concreta dell'art 325.1-2 TFUE che

²² Il Trattato è stato firmato il 13.12.2007 a Lisbona, ratificato e reso esecutivo con L. 2.8.2008, n. 130 è entrato in vigore sul piano internazionale in data 1.12.2009.

²³ R. SICURELLA, *Questioni di metodo nella costruzione di una teoria delle competenze dell'Unione europea in materia penale*, in Studi in onore di Mario Romano, IV, Napoli, 2011, p. 2569; G. GRASSO, *Il trattato di Lisbona e le nuove competenze penali dell'unione europea*, op. cit., p. 2307 in nota 1 richiama R. SICURELLA, "Eppur si muove". alla ricerca di nuovo equilibrio nella dialettica tra legzslatore comuntarzo e legzslatore nazzonale per la tutela degli znteressz del'Unione Europea, in G. GRASSO - R. SICURELLA (a cura di), *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degb znteressz comunitarzi e nuove strategie di integrazione penale*, Milano, 2008, p. 283.

²⁴ Il regolamento (CE, Euratom) n. 2988/95 approvato dal Consiglio prevede espressamente all'Art. 1 come ai fini della tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee è adottata una normativa generale relativa a dei controlli omogenei e a delle misure e sanzioni amministrative riguardanti irregolarità relative al diritto comunitario e come norme generali relative a controlli omogenei, misure e sanzioni amministrative riguardanti irregolarità relative al diritto dell'Unione riferendosi, al contempo, alle norme settoriali in tale settore, alle condotte fraudolente quali definite nella Convenzione e all'applicazione del diritto penale e del procedimento penale degli Stati membri.

consente all'UE e agli Stati membri di contrastare, attraverso il diritto penale²⁵, le frodi che pregiudicano gli interessi finanziari dell'Unione.²⁶ Essa tende quindi a rafforzare il livello di tutela attualmente garantito dalla Convenzione stabilita in base all'articolo K.3 Trattato dell'Unione.

Adottata sulla base di quanto disposto dell'art. 83 par. 2 TFUE, la direttiva impone l'inclusione delle frodi IVA, quantomeno gravi e transazionali (cioè qualora esse "siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno dieci milioni di euro") tra i reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE e idonei a far sorgere la responsabilità non solo delle persone fisiche, ma anche delle persone giuridiche.

All'interno del disposto normativo sono stati, altresì, introdotti alcuni parametri per individuare la gravità della frode IVA e alcune coordinate di riferimento per comprendere a quali condizioni debbano trovare applicazione i principi statuiti nella giurisprudenza dalla sentenza 'Taricco' relativa ai termini di prescrizione dei reati di interesse eurounitario.²⁷

La Direttiva rappresenta l'approccio più appropriato per obbligare gli Stati membri ad attuare una di serie misure dissuasive atte a criminalizzare le condotte lesive degli interessi finanziari dell'UE nonché a conferire alla sanzione punitiva carattere di effettività, proporzionalità, capacità dissuasiva²⁸.

La norma detta solo misure minime che gli Stati membri dovranno recepire con riferimento ai reati e alle sanzioni in materia di lotta alle attività illecite.

In relazione alla nozione di '*interesse finanziario*' dell'UE, esso comprende tutte le entrate, spese, beni, coperti, acquisiti o dovuti in virtù del Bilancio UE,

²⁵ N. PARISI, *op.cit.*, p. 5. Si veda in tal senso Sentenza CGUE causa C-105/14 Taricco;

²⁶ S.M. RONCO, *Frodi "gravi" Iva e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017*, Archivio penale, Fasc. 3, 2017, p.1.

²⁷ Si veda art. 12 della Direttiva 2017/1371.

²⁸ Per quanto concerne precedenti interventi della giurisprudenza eurounitaria si veda Corte di Giustizia Sentt. 21.09.89 C-68/88; 8.07.99 C-186/98, 10.07.2003 C-15/00, 28.10.2010 C-367/10. Sul tema della applicazione di una doppia sanzione per un medesimo fatto, la CGUE con la Sentenza 26.02.2013 caso Fransson, Sent. C-617/10 sui rapporti fra giudizio penale e procedimento innanzi alla giustizia tributaria, aveva riconosciuto la possibilità che l'azione penale nei confronti di un contribuente accusato di frode finanziaria aggravata potesse essere accompagnata anche da sanzioni penali, essendo possibile che esistano sovrattasse e sanzioni penali se queste afferiscono a fattispecie di diritto diverse. È stato quindi dichiarato ammissibile che un soggetto venga condannato in sede penale ed in sede tributaria per una medesima violazione fiscale, sempre che - onde evitare la violazione del principio del *ne bis in idem* - la condotta penalmente rilevante si presenti comunque diversa.

Bilanci delle Istituzioni, organi e organismi, istituiti in base ai trattati, anche se l'art. 1 dei 'Considerando' della direttiva, estende la nozione anche in via generale, nei seguenti termini: *«la tutela degli interessi finanziari dell'unione riguarda non solo la gestione degli stanziamenti di bilancio, ma si estende a qualsiasi misura che incida o minacci di incidere negativamente sul suo patrimonio e su quello degli stati membri, nella misura in cui è di interesse per le politiche dell'unione»*.

L'art. 2 co 1 lett. b) fornisce la definizione di 'persona giuridica' come qualsiasi entità che abbia personalità giuridica in forza del diritto applicabile, escludendo gli Stati o altri organismi pubblici. La direttiva individua, inoltre, in concreto le condotte incrinata che possano ledere gli interessi finanziari qualificandole come: i) condotte illecite in materia di spese non relative ad appalti, ovvero di spese relative ad appalti (laddove le stesse siano commesse al fine di procurare all'autore del reato o ad altri un ingiusto profitto in danno degli interessi finanziari dell'Unione) se l'azione o l'omissione riguardi l'utilizzo o dalla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, la mancata comunicazione di informazioni in violazione di obblighi specifici ovvero la distrazione di fondi o beni per fini diversi da quelli per cui erano stati inizialmente concessi; ii) condotte poste in essere in materia di entrate diverse dalle risorse proprie proveniente dall'IVA, consistenti nell'utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima delle risorse del bilancio dell'Unione o dei bilanci gestiti da quest'ultima; iii) condotte commesse in sistemi fraudolenti transfrontalieri con riferimento ad entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, caratterizzate dall'utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione o dalla mancata comunicazione di informazioni relative all'IVA in violazione di un obbligo specifico ovvero dalla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi iva.

Le prime due fattispecie risultano essere ampiamente disciplinate da previsioni del codice penale (es. art. 316-bis c.p. malversazione a danno dello Stato, art

316-ter c.p. indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato, art. 640-bis c.p. truffa aggravata per conseguimento erogazioni pubbliche) e sono tutte già richiamate dall'art. 24 d.lgs. 231/01. Le condotte di cui all'ultimo punto, invece, trovano applicazione in talune fattispecie delittuose già previste dal d.lgs. 74/2000 rimodellato dal d.lgs. 24/09/2015 n. 158, ma risultano estranee al catalogo tassativo di cui al d.lgs. 231/2001. I requisiti che devono caratterizzare tali ultime condotte sono circoscritti e disciplinati dall' art. 3, co. 2 lett. d) (*fraudolenza e transnazionalità*) e dall'art. 2 comma 2 (*gravità*; la soglia quantitativa viene individuata in Euro 10.000.000,00 di evasione IVA)²⁹. Entrando nel merito delle tematiche oggetto del presente lavoro gli articoli 6 e 9 della direttiva c.d. PIF individuano rispettivamente i soggetti eventualmente responsabili delle condotte criminose nelle '*persone giuridiche*', così come precedentemente definite, ed all'articolo 9 le relative sanzioni che, come detto devono presentare i caratteri di proporzionalità, effettività e dissuasività. Per quanto concerne quanto previsto dall'articolo 6 la direttiva fa riferimento alle persone giuridiche, ma appare doveroso ricordare che il d.lgs.231/2001 prevede tra gli enti destinatari non solo quelli forniti di personalità giuridica, ma anche le società e le associazioni prive di personalità giuridica.

In relazione al sistema sanzionatorio, il catalogo delle sanzioni applicabili alla persona giuridica abbraccia sia sanzioni penali pecuniarie che non pecuniarie; queste ultime riguardano in particolare l'esclusione dal godimento di benefici, di aiuti pubblici, gare pubbliche, l'interdizione temporanea o permanente dell'attività, l'assoggettamento alla sorveglianza giudiziaria, provvedimenti giudiziari di scioglimento, la chiusura temporanea/permanente dell'unità locale (*locus commissi delicti*).

Alla luce di quanto sopra riportato è opportuno rilevare elementi di criticità che ad avviso di chi scrive emergono per effetto della mera comparazione con quanto statuito dalla direttiva e la normativa nazionale vigente. Il legislatore, *in primis*, al momento del recepimento della norma sovranazionale dovrà confrontarsi con la terminologia adottata dal legislatore comunitario.

Innanzitutto, in merito alla definizione di '*transnazionalità*' della condotta, è

²⁹ S.M. RONCO, *op.cit.*, p. 3, il quale afferma che il punto di maggiore novità è costituito dall'individuazione della nozione di frode Iva grave, come enucleata al combinato disposto degli artt.3 co. 2 lett. d) e 2, co.2 della Direttiva.

chiaro che il reato debba avere carattere transfrontaliero, tale per cui la condotta sanzionata deve presentare un collegamento con due o più Stati membri dell'Unione Europea. Quanto detto potrebbe indurre l'interprete ad attribuire diversi significati. L'ente da sanzionare potrebbe avere: *i)* sede in un Paese dell'Unione Europea ma, in ragione dei propri traffici commerciali, omettere l'IVA in un altro Stato membro; *ii)* sede in un Paese dell'Unione Europea e omettere l'IVA nel proprio Paese di appartenenza e, in ragione dei propri traffici commerciali, almeno in un altro Stato membro; *iii)* una sede principale in uno Stato membro e almeno un'altra, di carattere secondario, presso un altro Paese membro, omettendo il versamento dell'IVA anche solo in uno dei due Stati membri; *iv)* una sede principale in uno Stato membro e un'altra secondaria presso un altro Paese membro, omettendo il versamento dell'IVA contemporaneamente in entrambi gli Stati membri-

Anche in merito al significato da attribuire al concetto di *'gravità'*, normativamente individuato in una imposta evasa di almeno dieci milioni di euro, nel caso sub *i)* solo qualora si ometta in un solo Stato membro il versamento dell'IVA; nel caso sub *ii- iii- iv)* anche nel caso in cui quanto evaso sia la somma dell'IVA da corrispondere in almeno due Paesi membri.

L'art. 10 rubricato *'Congelamento e confisca'*, dispone che *"Gli Stati membri adottano le misure necessarie per consentire il congelamento e la confisca degli strumenti e dei proventi dei reati di cui agli articoli 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.* Anche in questo caso sorgono subito dubbi interpretativi sul corretto significato da attribuire a tali termini. In merito al concetto di *«confisca»*, è noto che in materia di IVA opera la confisca obbligatoria, anche per equivalente ex art. 12-bis D.lgs. 74/00 che, tuttavia, copre soltanto i proventi dei reati in questione³⁰. Per questi ultimi potrà operare la confisca facoltativa ex art. 240 co. 1 c.p. per *«le cose che servirono o furono destinate a commettere il reato»*, in ordine a quelli che la Direttiva chiama *«strumenti»* di tali reati. Altra confisca obbligatoria è attualmente disciplinata, anche per equivalente, dall'art. 240-bis c.p., che abbraccia diversi reati PIF ma non quelli denominati come *«strumenti»* , per i

³⁰ A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto Penale tributario*, 2^a ediz., Cedem WoltersKluwer, Milano Fiori Assago, 2017, pp. 244 - 245.

quali può operare la confisca facoltativa.

In relazione al significato da attribuire al termine «congelamento» la Direttiva non ne fornisce una definizione, ma la precedente norma³¹ richiamata dall'art 10, specificava che per «congelamento» si intende «*il divieto temporaneo di trasferire, distruggere, convertire, eliminare o far circolare un bene o di assumerne temporaneamente la custodia o il controllo*». Il nostro ordinamento, però, dispone del «sequestro preventivo», ossia di una misura cautelare reale che risponde pienamente a quanto richiesto.

L'art. 12 rubricato "*Termini di prescrizione*", dispone al comma 1 che "*Gli Stati membri adottano le misure necessarie a prevedere un termine di prescrizione che consenta di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo e prendere la decisione giudiziaria in merito ai reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 entro un congruo lasso di tempo successivamente alla commissione di tali reati, al fine di contrastare tali reati efficacemente.*"

Tale articolo va letto congiuntamente all'art. 22 dei 'Considerando' riportati in premessa, secondo il quale "*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.*"

Sul tema non sembrano sussistere contrasti rispetto alla normativa italiana in quanto oggi il termine minimo di prescrizione dei delitti tributari è di sei anni di reclusione, sempre a partire dal *tempus commissi delicti* e perché detto termine viene ulteriormente allungato da ipotesi di interruzione e sospensione.³²

In Italia tuttavia il regime prescrizionale ha portata sostanziale e non processuale, per cui un eventuale allungamento, successivamente alla commissione del reato, concretizzerebbe una modificazione in *malam partem* del trattamento riservato all'imputato. Questo porterà probabilmente a contrasti applicativi anche relativamente alle disposizioni di cui al comma 2 dell'art. 12 Dir., che impone agli Stati membri di adottare tutte le misure necessarie per permettere che le indagini, l'azione penale, il processo e la decisione giudiziaria per i reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 punibili con una pena massima di almeno quattro anni di reclusione, possano intervenire per un

³¹ Direttiva 2014/42/UE del Parlamento europeo e del Consiglio.

³²S.M. RONCO, *op.cit.*, p. 7,

periodo di almeno cinque anni dal momento in cui il reato è stato commesso.

3. Evoluzione del diritto interno e interventi di matrice pretoria

In Italia i tentativi volti a compromettere l'integrità del numero chiuso del catalogo dei reati contenuti nel D.lgs. 231/01, ai fini di poter estendere la responsabilità anche agli enti per effetto di condotte delittuose commesse dai propri soggetti apicali, sono stati diversi.

Il legislatore aveva introdotto nell'alveo del d.lgs. 231/2001 alcuni reati a fronte dei quali l'ente poteva considerarsi il reale beneficiario del relativo profitto, quali ad esempio quelli di cui agli artt. 416 ss. c.p. (c.d. delitti associativi di scopo) e art. 648-ter 1 c.p. sull'autoriciclaggio (c.d. reati a monte). La giurisprudenza, ritenendo di dover estendere la punibilità dei suddetti delitti anche ai soggetti dotati di personalità giuridica, si era orientata con interventi soprattutto in sede cautelare volti a valorizzare una serie di fattispecie di reato del tutto estranee al catalogo del D.lgs. 231/01, ma richiamate quali reati scopo o reati a monte. Tra di esse erano ricompresi anche i reati tributari ex d.lgs. 74/2000. Sulla applicabilità a o meno delle misure cautelari a carico degli enti, così come definiti dal D.lgs. 231/01, nel corso degli ultimi anni si sono sviluppati principalmente due orientamenti giurisprudenziali. Secondo un primo orientamento l'applicabilità della misura cautelare del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente non era ammesso in linea generale, salvo nel caso in cui la struttura aziendale costituisse un apparato fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti, tanto che ogni cosa fittiziamente intestata alla società fosse direttamente riconducibile alla disponibilità del reo³³.

Tale orientamento giurisprudenziale si fondava sul dato normativo del d.lgs. 231/2001 che esclude gli illeciti penali tributari dai reati configurabili a carico dell'ente con conseguente inapplicabilità della confisca per equivalente prevista dall'art. 19 dello stesso decreto legislativo. Secondo altro e contrastante indirizzo giurisprudenziale era invece applicabile il sequestro preventivo e discostandosi dalla lettera della norma di cui al d.lgs. 74/00 considerando,

³³ Cass. pen. sez. III, 19 settembre 2012, n. 1256. Cass. pen. sez. III 14.6.2012 n. 25774. Cass. pen sez. III 23.10.2012 n. 15349. Cass. pen sez. III 16.04.2016 n. 30995.

invece, unicamente l'aspetto finalistico della condotta delittuosa, affermava che l'ente non può considerarsi quale terzo estraneo al reato, in quanto aveva percepito il profitto dello illecito commesso dal suo legale rappresentante e aveva partecipato alla utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati³⁴.

La giurisprudenza ha ripetutamente auspicato e suggerito un intervento volto all'inserimento dei reati tributari nei reati presupposto ex d.lgs. 231/01 proprio dei reati tributari.

Le Sezioni Unite erano ferme nel rimarcare che «*il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie [...] dovendosi anche sottolineare 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 del 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*»³⁵. Le continue spinte giurisprudenziali unitamente alle sollecitazioni sovranazionali volte alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea ed ad armonizzare gli ordinamenti hanno sempre più favorito l'emanazione di un provvedimento che sollecitasse e agevolasse l'ingresso dei reati tributari previsti dal d.lgs. 74 /2000 nel d.lgs. 231/2001. Proprio l'emanazione della Direttiva PIF, ed in particolare nell'art. 3, il legislatore comunitario ha richiamato talune fattispecie delittuose previste dal d.lgs.74/2000 soprattutto riferibili ai reati dichiarativi (artt. 2 e 3 - dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante artifici; art. 4 - dichiarazione infedele; art. 5 - omessa dichiarazione), ai reati documentali (art. 8 - emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) ed ai reati omissivi (art. 10-bis e 10-ter - omesso versamento di ritenute dovute o certificate e omesso versamento IVA).

³⁴ Cass. pen., sez. III, 7 giugno 2011, n. 28731.

³⁵ Cass., Sez. Unite, 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561. Si veda in tal senso T. TRICHERA, *La sentenza delle sezioni unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali, 2014*, in www.penalecontemporaneo.it.

Al fine di recepire quanto disposto dalla Direttiva PIF, il Disegno di Legge³⁶ presentato all'esame del Parlamento italiano prevede espressamente l'obbligo del legislatore di integrare le disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, statuendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già ricompresi nelle disposizioni del medesimo decreto legislativo. Mentre alcune condotte richiamate nella Direttiva sono già disciplinate dal D.Lgs. 231/01 (in materia di appalti e in materia di entrate diverse dalle risorse proprie proveniente dall'IVA) e coperte da svariate previsioni del nostro codice penale³⁷ altre, relative ai sistemi fraudolenti transfrontalieri con riferimento ad entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, sono del tutto assenti ed estranee al catalogo tassativo del d.lgs. 231/01.

L'Italia, pertanto, per includere tutti i reati tributari previsti dal d.lgs. 74/00 che assolvano alle esigenze di repressione delle gravi frodi iva, lesive degli interessi finanziari dell'UE, sulla base delle disposizioni della direttiva dovrà abrogare tutte le norme interne che escludano la punibilità a titolo di tentativo dei delitti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione.

Come già sottolineato nei precedenti paragrafi, l'art. 3 lettera c) del disegno di legge prevede che il legislatore abroghi espressamente tutte le norme interne che stabiliscono che i delitti che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea di cui agli articoli 3 e 4 della medesima direttiva non siano punibili a titolo di concorso o di tentativo.

Si attende, pertanto, una riforma dell'art. 6 del d.lgs. 74/00, che attualmente esclude la configurabilità del delitto tentato per i reati di cui all'art. 2 [Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti], art. 3 [Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici], e art. 4 [Dichiarazione infedele].

Seppure la Direttiva abbia limitato la portata ai casi di gravità del reato e al

³⁶ Disegno di Legge C. 1201 del 13 novembre 2018 recante "Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2018", approvato il 13 novembre 2018 dalla Camera dei Deputati e trasmesso al Senato

³⁷ I reati di cui all'art. 316-bis c.p. (Malversazione a danno dello stato), art 316-ter c.p. (Indebita percezione di erogazioni a danno dello stato); art. 640-bis c.p. (Truffa aggravata per conseguimento erogazioni pubbliche) sono già disciplinati dall'art. 24 d.lgs. 231/01.

carattere transfrontaliero, l'impatto potrebbe essere più ampio. Infatti nulla vieterebbe al Legislatore di intervenire, anche in un secondo momento per evitare profili di incostituzionalità del Decreto delegato, con un ulteriore provvedimento normativo che preveda maggiore rigore repressivo attraverso l'inserimento di tutti i reati del D.lgs. 74/00 nel D.lgs. 231/01, sempre salvaguardando i principi di uguaglianza e ragionevolezza della sanzione penale.

4. L'idoneità dei modelli organizzativi alla luce della gestione del rischio fiscale

L'obiettivo principale del d.lgs. 231/2001 è quello di stimolare l'adozione di modelli di organizzazione, gestione e controllo³⁸ idonei a prevenire e contrastare tempestivamente potenziali situazioni di rischio che possano manifestarsi durante lo svolgimento dell'attività aziendale³⁹ e di consentire agli enti di dotarsi di misure atte a prevenire qualsivoglia reato, purché richiamato dal catalogo contenuto nel citato decreto.

Dal punto di vista "preventivo", il problema che si pone l'ente per godere dell'esenzione della responsabilità (ex art.6) o della riduzione della sanzione (ex art.12) è legato all'adozione e all'efficace attuazione di un Modello 231 idoneo.

Il legislatore, però, non fornisce alcuna definizione esplicita di idoneità⁴⁰, ma ha riservato all'ente la predisposizione in concreto di un modello di

³⁸ P. MAGRI- M. DE PAOLIS, *Modelli di Organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*, in AA.VV., *Diritto penale*, cit., p. 875.

³⁹ A. L. MUSERRA, *Sistema dei controlli e Modelli ex d.lgs. 231/2001: alcune considerazioni in tema di governance*, in AA.VV., *La corporate governance*, cit., p. 279, la quale evidenzia come il decreto offre rispetto ad una prospettiva economico-aziendale, un'opportunità per tutelare una specifica area di rischio della gestione d'impresa quale quella relativa al rischio da reato.

⁴⁰ R. LOTTINI, *I criteri di imputazione soggettiva: i modelli di organizzazione, l'organismo di vigilanza e la colpevolezza dell'ente*, in AA.VV., in *Diritto Penale*, cit., p. 2461 il quale afferma che il legislatore si è limitato a «fornire indicazioni di massima circa i requisiti di idoneità dei modelli, enucleando, come è stato efficacemente evidenziato, solamente uno scheletro». Si veda in tal senso V. MONGILLO, *Il giudizio d'idoneità del Modello di Organizzazione ex d.lgs. 231/2001 incertezza dei parametri di riferimento e prospettive di soluzione*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 3, 2011, p. 73, il quale evidenzia che la disciplina legislativa della responsabilità da reato non contiene «vere e proprie regole cautelari, ma si limita a richiedere l'idoneità del Modello e a tracciare il perimetro, la cornice della vera e propria regola "modale" che l'ente sarà chiamato a creare,

salvaguardia⁴¹ che dovrà essere realizzato non solo tenendo in considerazione le regole contenute nell'articolo 6 del decreto, ma anche sulla base di codici di comportamento emanati dalle associazioni di categoria comunicate al Ministero della Giustizia che, in collaborazione con i ministeri competenti, potrà riservarsi di formulare le proprie osservazioni.⁴²

In relazione al requisito dell'idoneità, una parte della dottrina afferma che essa deve essere «*misurata al fine di evitare la commissione di reati di un dato tipo*»⁴³. L'idoneità, pertanto, risulta ancorata ai requisiti contenutistici previsti dagli art. 6, comma 2⁴⁴, e art. 7, comma 4, ed ai fini della elaborazione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo, le due disposizioni dovranno necessariamente essere considerate congiuntamente. Infatti, ad eccezione di quanto previsto nell'articolo 6, in riferimento all'organo di controllo, tutte le altre disposizioni del suddetto articolo assumono un ruolo fondamentale in quanto rappresentano il fulcro per la costruzione di uno schema razionale e tendenzialmente unitario per la definizione della fisionomia di "modello idoneo"⁴⁵.

Altra parte della dottrina, invece, sostiene che affinché il Modello 231 possa essere considerato idoneo a contribuire all'economicità della gestione nel

affinché l'attività di impresa resti entro la soglia del "rischio permesso". La legge, quindi, fornisce "clausole generali, che tutt'al più fungono da semplice parametro cui attingere per ottenere indicazioni di massima da concretizzare in rapporto alle singole esigenze degli enti con riferimento alle loro attività e organizzazione».

⁴¹ V. CATINO, *Corporate governance misurazione della performance e compliance di sistema di controllo interno*, Giuffrè, 2007, p. 113.

⁴² Cfr. E. LAGHI, *Il modello organizzativo e di gestione ex d.lgs. 231/2001: un approccio integrato ai sistemi di controllo interno in una logica di risk management*, in AA.VV., *Assetti adeguati*, cit. p. 827. V. MONGILLO, *op.cit.*, p. 79. V. CATINO, *op.cit.*, p. 116 il quale afferma che sul piano metodologico l'articolazione del modello richiede una serie di attività tipiche dei processi di gestione del rischio quali: mappatura dei processi, analisi rischi potenziali, valutazione, costruzione e adeguamento del sistema di controlli preventivi.

⁴³ D. PULITANÒ, *op.cit.*, p. 433.

⁴⁴ D. PULITANÒ, *ult. op.cit.*, p. 433. Cfr. E. LAGHI, *Il modello organizzativo e di gestione ex d.lgs. 231/2001: un approccio integrato ai sistemi di controllo interno in una logica di risk management*, in AA.VV., *Assetti adeguati*, cit., p.826. Il richiamato art. 6, comma 2, D.lgs. 231/2001 prevede espressamente che il modello deve: a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi i reati; b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'Ente in relazione ai reati da prevenire (c.d. mappatura); c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati; d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli; e) introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello avere la finalità di individuare innanzitutto le attività nel cui ambito possono essere commessi i reati.

⁴⁵ D. PULITANÒ, *ult. op.cit.*, p. 433.

tempo, devono coesistere tre condizioni fondamentali: la prima è la coerenza fra gli elementi che costituiscono il modello (*rectius* componenti principali quali codice etico, mappa di processi sensibili ai rischi di reato, sistema dei protocolli e sistema sanzionatorio); la seconda condizione richiesta è che vi sia congruità con la struttura organizzativa, i meccanismi operativi, la dimensione strategica e gli assetti di *governance*; ed infine che i valori che caratterizzano l'ente siano improntati alla legalità e stimolino le interazioni del modello con le variabili sopraelencate⁴⁶.

Il modello organizzativo, pertanto, deve essere il risultato dell'applicazione metodologica suggerita dall'articolo 6 comma secondo, ma adattata al proprio contesto aziendale⁴⁷, uno strumento di governo dell'ente che si integri con la *governance* aziendale e con il sistema di controllo interno⁴⁸ al fine di concorrere alla migliore determinazione, organizzazione ed attuazione delle scelte strategiche, delle attività e dei processi dell'ente stesso⁴⁹.

Sul punto la giurisprudenza stabilisce che il Modello 231 per essere considerato idoneo deve presentare un contenuto prescrittivo e funzionale volto a vanificare le possibilità di commettere reati. Il giudizio di idoneità è sempre legato alle caratteristiche individuali del Modello in relazione alla peculiare dimensione esistenziale dell'ente collettivo⁵⁰.

Ad avviso di chi scrive l'idoneità dei Modelli non è concetto che può essere relegato al solo "metodo di lavoro" benché eseguito in maniera puntuale nella definizione e predisposizione di un *corpus* idoneo e strumentale ad un'effettiva funzione penal-preventiva, in quanto esso ne rappresenta una condizione necessaria, ma non sufficiente.

L'applicazione sistematica di quanto previsto dall'art. 6 secondo comma e l'attuazione delle disposizioni contenute nei codici di comportamento redatti

⁴⁶ A. L MUSERRA, *op.cit.*, p. 302.

⁴⁷ P. MAGRI- M. DE PAOLIS, *Modelli di Organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*, in AA.VV., *Diritto penale*, cit., p. 879.

⁴⁸ E. LAGHI, *Il modello organizzativo e di gestione ex d.lgs. 231/2001: un approccio integrato ai sistemi di controllo interno in una logica di risk management*, in AA.VV., *Assetti adeguati*, cit. pp. 834 – 844, il quale sostiene che il modello 231 non può che essere parte del sistema di controllo interno. Esso, pertanto, rappresenta "una porzione" o meglio una componente unica ed integrata dello SCI.

⁴⁹ A. BRUNETTI, *Gestione dei rischi e modelli organizzativi*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, disponibile sul sito www.giurisprudenzapenale.com.

⁵⁰ P. MAGRI- M. DE PAOLIS, *Modelli di Organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*, in AA.VV., *Diritto penale*, cit., p. 879.

dalle associazioni rappresentative degli enti non sono altro che delle condizioni prodromiche alla definizione di un' idoneità del modello tralasciata alla fase di adozione iniziale dello stesso. Come affermato da parte della dottrina⁵¹, il giudizio sull' idoneità del modello cambia a seconda che si riferisca ad un modello implementato prima o dopo la commissione del reato. La stessa dottrina, infatti, sul punto richiama la giurisprudenza di merito evidenziando come quest'ultima si sia espressa in tali termini affermando che *"la valutazione non deve formularsi in termini prognostici ed ipotetici"*, ma deve basarsi sul dato fattuale. Pertanto, la verifica giudiziale di idoneità del modello penal-preventivo adottato dall'ente si risolve, in un giudizio ancorato alla commissione del reato presupposto realizzato attraverso la/le violazione/i di precise regole cautelari di fonte legislativa (o secondaria), o di regole prevenzionali auto-normate in un determinato momento storico in cui è stato commesso l'illecito⁵².

L' idoneità del Modello non può che essere parametrata ed intrisa da due fattori principali: quello relativo all'evoluzione normativa e quello temporale.

In *primis*, la *'schizofrenia legislativa'* porta ad adornare in maniera periodica la sezione III del decreto e induce gli enti e le società a valutare ed aggiornare continuamente il Modello la cui effettiva implementazione ed attuazione richiede un necessario periodo di rodaggio che, sistematicamente, ritrova la sua interruzione ogni qual volta diventi necessario aggiornarlo per il recepimento di una nuova normativa. Il secondo fattore da considerare, non certo di poco conto, è il fattore tempo.

In buona sostanza quello che può essere un modello idoneo oggi, può non esserlo domani.

Il modello non deve costituire un mero strumento di facciata, ma uno strumento dinamico, in grado di conformarsi costantemente al mutamento della realtà operativa ed organizzativa dell'ente,⁵³ alle modifiche dell'assetto interno della società nonché agli interventi normativi che implementano la

⁵¹ P. MAGRI- M. DE PAOLIS, *Modelli di Organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*, in AA.VV., *Diritto penale*, cit., p. 880.

⁵² Cfr. V. MONGILLO, *op. cit.*, p. 74.

⁵³ P. MAGRI- M. DE PAOLIS, *Modelli di Organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*, in AA.VV., *Diritto penale*, cit., p. 879 richiamano in nota 14 il Trib. Napoli, Ordinanza 26.06.07, in www.rivista231.it.

disciplina. Ed allora, atteso il silenzio del legislatore, quali tempistiche ha a disposizione l'ente per rendere il proprio modello idoneo *in itinere*? Quali sono gli organi e gli organismi interessati in tale processo?

Vero è che il legislatore non fornisce un termine entro il quale l'ente, ogni qual volta in cui il Modello deve essere aggiornato per "modifiche normative" deve adoperarsi al fine di poterlo renderlo idoneo. Ma appare chiaro che il decreto investe l'Organismo di Vigilanza di tale onere e onore. L'art. 6 comma 1 alla lettera b) prevede espressamente che il compito di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza dei modelli e di curarne il loro aggiornamento spetti ad "*un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo*". Quest'ultimo, però, come autorevole dottrina ha affermato, non dovrà procedere materialmente ad aggiornare il modello, ma dovrà *ex ante* sollecitare e proporre l'organo amministrativo a provvedervi attraverso modifiche organizzative ed integrazioni del modello.⁵⁴

L'inerzia da parte di quest'ultimo rispetto all'adeguamento del modello comporterà la responsabilità risarcitoria degli amministratori per inadeguatezza organizzativa⁵⁵, in particolare per violazione dei doveri in tema di adeguatezza dell'assetto organizzativo amministrativo e contabile ex art.2381, comma 3 e 5, c.c.) e del dovere generale di amministrare con diligenza qualificata rinvenibile nell'art. 2392 c.c.⁵⁶

A fronte di quanto detto appare ovvio che l'imminente entrata in vigore del provvedimento che recepirà la Direttiva (UE) 2017/1371 (c.d. Direttiva P.I.F.), che impone agli Stati membri di prevedere sanzioni adeguate per le persone giuridiche in caso di commissioni di gravi frodi IVA, introducendo i reati tributari contemplati nel d.lgs.74/2000 nel paniere dei reati presupposto

⁵⁴ F. SBISA, E. SPINELLI, B. AGOSTINI, *Responsabilità Amministrativa degli enti (d.lgs.231/2001)*, op.cit., p. 65. ⁵⁴ P. MAGRI- M. DE PAOLIS, *Modelli di Organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*, in AA.VV., *Diritto penale*, cit., p. 901. A. DE NICOLA, *L'organismo di Vigilanza 231 nelle società di capitali*, Giappichelli Editore, Torino, 2015, p. 115.

⁵⁵ F. SBISA, E. SPINELLI, B. AGOSTINI, *Responsabilità Amministrativa degli enti (d.lgs.231/2001)*, op.cit., p. 65. I. DEMURO, *I Modelli organizzativi tra obbligatorietà e Moral Suasion*, in AA.VV., *Assetti adeguati*, cit., p.935 ss. Si veda in tal senso, M. IRRERA – E. FREGONARA, *I modelli di organizzazione e gestione e gli assetti organizzativi amministrativi e contabili*, in *Assetti adeguati*, cit. p. 889 ss.

⁵⁶ G. BARBARA, *Il valore dell'informazione nella governance delle S.p.A. - I -Il consiglio di amministrazione*, Giappichelli Editore, Torino, 2019, p. 14.

obbligherà gli enti a identificare l'esistenza di una nuova area di rischio, quello fiscale, ed a predisporre adeguati sistemi di controllo.

Tali innovazioni normative, per tutti gli enti che ancora non vi abbiamo provveduto, rendono sempre più fondamentale l'adozione o l'implementazione di un Modello Organizzativo da parte dell'organo amministrativo che preveda al suo interno specifici protocolli di prevenzione anche dei reati tributari, al fine di evitare che le condotte censurate possano far incorrere la persona giuridica e non in responsabilità per disorganizzazione.

Allo stesso tempo, invece, per tutti coloro che il Modello lo abbiano già adottato sarà necessario che l'ente attraverso l'organo gestorio provveda al suo aggiornamento con l'introduzione, *ex novo*, di specifici sistemi di controllo e la redazione di protocolli e procedure⁵⁷ volte a prevenire la commissione di reati fiscali e a presidiare il *tax risk*.

A tal fine, gli enti dovranno adeguare i propri modelli, non solo dal punto di vista prettamente formale, ma soprattutto sostanziale.

In termini pratici occorrerà che gli enti, al fine di adeguare i Modelli alle novità legislative, debbano prevedere nuove procedure non in contrasto con le endemiche difficoltà legate alla particolare applicazione delle norme fiscali e tributarie, oltre che all'adeguatezza dell'organizzazione interna e dei rapporti con i professionisti esterni.

Sarà, pertanto necessario che l'ente provveda ad analizzare e monitorare tutte le condotte penalmente rilevanti che possano innescare l'illecito fiscale e procedere ad una accurata ricognizione delle aree sensibili nel cui ambito potrebbe essere commesso l'illecito, attraverso un'oculata ricostruzione dei processi aziendali.

Un attento *risk assessment* porterà all'individuazione di quali funzioni apicali potranno essere coinvolte nelle aree e nelle attività sensibili mappate, l'analisi

⁵⁷ P. MAGRI- M. DE PAOLIS, *Modelli di Organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*, in AA.VV., *Diritto penale*, cit., p. 896 i quali affermano che nel nostro ordinamento non esiste alcun riferimento normativo che possa fornire una definizione di cosa si intende per procedura e che l'unica riferimento è contenuto nella normativa che disciplina i Sistemi di Gestione della Qualità dove la procedura è definita come «un "insieme di attività correlate o interagenti che trasformano elementi in entrata (input) in elementi in uscita (output). In altre parole, le procedure rappresentano la spiegazione formale dei processi in cui è composta l'organizzazione aziendale, ovvero la "regolamentazione ufficiale dei diversi processi aziendali"».

della probabilità che esse commettano il reato fiscale e l'impatto che l'evento potrebbe generare.

A tal proposito dovranno essere definite una serie di regole e protocolli ai quali attenersi (ad esempio, in materia di dichiarazione o in materia di documenti e pagamento delle imposte, ovvero nelle attività di autoriciclaggio), al fine di evitare di incorrere nella commissione dei suddetti reati; questo comporterà un intervento non solo nella parte generale del Modello, ma anche l'istituzione di un'apposita "Parte Speciale" che attenga alle nuove fattispecie introdotte.

Sebbene l'introduzione dei reati tributari appaia una vera e propria innovazione per il d.lgs. 231/2001, e vedrà finalmente placarsi l'annoso dibattito sull'inclusione di quest'ultimi tra le condotte volte a generare la responsabilità da reato degli enti, è corretto sottolineare come prima ancora dell'emanazione della direttiva cd. PIF, il legislatore nazionale, con la Legge delega 11 marzo 2014, n. 23 e con il successivo D.lgs. n. 128/2015, ha previsto l'adozione obbligatoria di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale e delineato le caratteristiche essenziali volte a prevenire la commissione di illeciti tributari attraverso un processo di autovalutazione dei rischi ed una costante attuazione degli adempimenti e delle responsabilità.

Dal decreto. n. 128/2015 indirizzato solo ai grandi contribuenti con un volume d'affari o ricavi non inferiori a dieci milioni e dalle circolari interpretative dell'Agenzia dell'Entrate⁵⁸ sarà probabilmente possibile enucleare le caratteristiche principali che il Modello 231 dovrà avere in relazione al *tax risk*.

Alla luce di quanto *ut supra* riportato l'introduzione dei reati tributari comporterà importanti innovazioni all'interno del catalogo dei reati richiamati dagli art. 24 ss del d.lgs.231/2001, evitando estensioni in *malam partem* del dettato normativo, e riserverà al rischio di natura fiscale un ruolo sempre più pregnante nell'ambito della predisposizione di modelli di organizzazione, gestione e controllo al fine di apportare il dovuto beneficio al complessivo sistema aziendale.

5. Conclusioni

⁵⁸ Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016.

L'emanazione della Direttiva rappresenta uno punto di snodo importante nel processo evolutivo relativo agli obblighi di repressione della criminalizzazione cui sono tenuti gli Stati membri dell'Unione europea poiché in essa sono definite le ipotesi che integrano la fattispecie di frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione e si individuano gli altri reati rispetto ai quali gli Stati membri sono chiamati ad adottare le misure necessarie. L'inclusione delle frodi IVA gravi – ossia qualora siano transfrontaliere e comportino un danno complessivo di almeno 10 milioni di Euro, impone l'obbligo agli Stati membri di introdurre le misure necessarie per assicurare che le persone giuridiche, possano essere ritenute responsabili per i c.d reati PIF nonché l'obbligo per gli Stati membri di prevedere termini di prescrizione tali da consentire l'effettiva persecuzione dei c.d. reati PIF.

Alla luce di quanto sin qui esposto, ad oggi nonostante i termini di recepimento sono stati superati e non sia stato emanato alcun provvedimento definitivo a riguardo, il disegno di legge presentato alla Camera prevede che i reati tributari previsti dal D.lgs. 74/2000 ed in particolare quelli concernenti le frodi in materia di IVA entreranno presto a far parte dell'universo della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche.

L'introduzione normativa dei reati tributari nel catalogo 231, avrà come obiettivo quello di evitare che nell'ambito di una eventuale contestazione di reati associativi, societari o finanziari essi assumano una rilevanza indiretta e inaspettata attraverso un'estensione del dettato normativo a un'estensione in *malam partem*. Il loro inserimento dalla porta principale, quale quella del d.lgs. 231/2001, genererà benefici all'intero sistema organizzativo societario innalzandone il livello di *compliance* e di eticità.

Bibliografia

ABRIANI N., *Il modello di prevenzione dei reati nel Sistema dei controlli societari*, in AA.VV., *Diritto Penale dell'economia*, diretto da A. Cadoppi, S. Canestrini, A. Manna, M. Papa, Utet Giuridica, 2017.

ALESSANDRI A., *Note penalistiche sulla nuova responsabilità delle persone giuridiche*, in *Riv. trim.dir. pen., econ.*, 2002.

ARENA M., *La Responsabilità amministrativa delle imprese: il d.lgs. n. 231/2001* M. ARENA, *La Responsabilità amministrativa delle imprese: il d.lgs. n. 231/2001. Normativa, Modelli organizzativi, temi d'attualità*, Nuova Giuridica, 2014.

BARBARA G., *Il valore dell'informazione nella governance delle S.p.A. - I -Il consiglio di amministrazione*, Giappichelli Editore, Torino, 2019.

BRUNETTI A., *Gestione dei rischi e modelli organizzativi*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, disponibile sul sito www.giurisprudenzapenale.com

BRUNOZZI L.M – FIORIO C., *La responsabilità "Penale" delle persone giuridiche*, in AA.VV., *231 e Abusi Di mercato. Responsabilità delle società quotate prevenzione degli abusi, modelli organizzativi*, a cura di G. Labianca, Pancini Editore, Pisa, 2019.

CANTINO, *Corporate Governance, misurazione della performance e compliance del sistema di controllo interno*, Giuffrè, Milano, 2007.

CNDCEC "*Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l'attività dell'organismo di vigilanza e prospettive di revisione del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*", 2019,

COCCO G., *L'Illecito degli enti dipendente da reato e il ruolo dei modelli di prevenzione*, in *Riv.it. dir. proc. pen.*, 2004, p. 90.

DEMURO I, *I Modelli organizzativi tra obbligatorietà e Moral Suasion*, in AA.VV., *Assetti adeguati e modelli organizzativi nella corporate governance delle società di capitali*, a cura di M. Irrera, Zanichelli, Bologna, 2016.

DE VERO G., *Struttura e natura giuridica dell'illecito di ente collettivo dipendente da reato*, in *Riv.it. dir. proc. pen.*, 2001.

A. DE NICOLA, *L'organismo di Vigilanza 231 nelle società di capitali*, Giappichelli Editore, Torino, 2015.

DI FIORINO E – PROCOPIO F, *Responsabilità amministrativa degli enti e reati tributari: tra soluzioni interne e pressioni eurounitarie*, in www.dirittobancario.it, 2018.

GRASSO G., *Il trattato di Lisbona e le nuove competenze penali dell'unione europea, Questioni di metodo nella costruzione di una teoria delle competenze dell'Unione europea in materia penale*, in *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.

GIORDANENGO G., *Responsabilità amministrativa degli enti. Profili penali*, in AA.VV., *Assetti adeguati e modelli organizzativi nella corporate governance delle società di capitali*, a cura di M. Irrera, Zanichelli, Bologna, 2016.

IRRERA M. – FREGONARA E., *I modelli di organizzazione e gestione e gli assetti organizzativi amministrativi e contabili*, in *Assetti adeguati e modelli organizzativi nella corporate governance delle società di capitali*, a cura di M. Irrera, Zanichelli, Bologna, 2016.

LANZI A – ALDROVANDI P., *Diritto Penale tributario*, 2^a ediz., Cedem WoltersKluwer, Milanofiori Assago, 2017.

LAGHI E., *Il modello organizzativo e di gestione ex d.lgs. 231/2001: un approccio integrato ai sistemi di controllo interno in una logica di risk management*, in AA.VV., *Assetti adeguati e modelli organizzativi nella corporate governance delle società di capitali*, a cura di M. Irrera, Zanichelli, Bologna, 2016.

LOTTINI R., *La responsabilità da reato degli enti: natura e principi generali*, in AA.VV., *Diritto Penale dell'economia*, diretto da A. Cadoppi, S. Canestrini, A. Manna, M. Papa, Utet Giuridica, 2017.

MAGRI P.- DE PAOLIS M., *Modelli di Organizzazione ed esenzione di responsabilità: aspetti pratici e operativi*, in AA.VV., *Diritto Penale dell'economia*, diretto da A. Cadoppi, S. Canestrini, A. Manna, M. Papa, Utet Giuridica, 2017.

MANNA A., *La responsabilità dell'ente da reato tra sistema penale e sistema amministrativo*, in AA.VV., *La responsabilità dell'ente da reato nel sistema generale degli illeciti e delle sanzioni anche in una comparazione con i sistemi sudamericani in memoria di Giuliano Vassalli*, a cura di A. Fiorella, A. Gaito, A. S. Valenzano, Sapienza Università Editrice, 2018.

MONGILLO V., *Il giudizio d'idoneità del Modello di Organizzazione ex d.lgs. 231/2001 incertezza dei parametri di riferimento e prospettive di soluzione*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 3, 2011.

MUSERRA A.L., *Sistema dei controlli e Modelli ex d.lgs. 231/2001: alcune considerazioni in tema di governance*, in AA.VV., *La corporate governance nell'esperienza nazionale e internazionale*, a cura di F. Fortuna, Il Mulino, Bologna, 2010.

PARISI N., *Chiari e scuri nella direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *Giurisprudenza penale web*, 2019, 9, www.giurisprudenzapenale.com.

PULITANÒ D., *La responsabilità "da reato" degli enti: i criteri d'imputazione*, in *Riv. it .dir. proc. pen.*, Fasc. 2, 2002.

ROMANO M., *La responsabilità amministrativa degli enti, società o assicurazioni: profili generali*, *Riv. delle Società*, 2002.

RONCO M., *Frodi "gravi" Iva e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017*, Archivio penale, Fasc. 3, 2017.

SALAFIA V., *Responsabilità dell'Organismo di Vigilanza delle società*, in *Le Società*, 5, 2017.

SANDRELLI G. G. , *La responsabilità amministrativa degli enti, Le nuove s.p.a.*, diretto da O. Cagnasso e L. Panzini Zanichelli Editore, Bologna, 2010.

SBISA F., SPINELLI E, B. AGOSTINI, *Responsabilità Amministrativa degli enti (d.lgs.231/2001)*, BonelliErede, Itinera, Wolters Kluwer, 2017.

SCOLETTA M.M, *La disciplina della responsabilità da reato degli enti collettivi: teoria e prassi giurisprudenziali*, in *Diritto Penale delle società*, a cura di G. Canzio, L.D. Cerqua, L. Luparia, Seconda Edizione, Wolters Kluwer, Cedam, Milanofiori Assago, 2016.

SICURELLA R., *Questioni di metodo nella costruzione di una teoria delle competenze dell'Unione europea in materia penale*, in *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.