

Diritto penale dell'economia: reati societari, reati tributari e responsabilità degli enti ex D.Lgs. 231/2001

Pietro Mazzei*

Ricevuto 22 dicembre 2025 – Accettato 26 gennaio 2026

Sommario

Il diritto penale dell'economia comprende i reati contro la pubblica amministrazione, i reati societari, i reati tributari e la disciplina della responsabilità degli enti che costituiscono un complesso sistema normativo volto a tutelare il corretto funzionamento dell'economia e del mercato.

Parole chiave: diritto penale dell'economia, reati contro la pubblica amministrazione, i reati societari, i reati tributari, responsabilità penale degli enti

Criminal Law of the Economy: Corporate Crimes, Tax Offences, and Corporate Liability under Legislative Decree No. 231/2001

Abstract

Economic criminal law encompasses offences against the public administration, corporate crimes, tax offences, and the regulation of corporate liability, which

* Vice Procuratore presso il Tribunale di Civitavecchia. pietro.mazzei@giustizia.it.

together constitute a complex legal framework aimed at safeguarding the proper functioning of the economy and the market

Keywords: economic criminal law, offences against the public administration, corporate crimes, tax offences, corporate liability

1. Premessa

Il diritto penale dell'economia comprende l'insieme delle norme penali che tutelano il corretto funzionamento dell'economia e del mercato. In tale ambito rientrano tanto i reati contro la pubblica amministrazione, i reati societari ed i reati tributari ma spesso le singole fattispecie si intrecciano di talché può accadere che, ad esempio, il falso in bilancio preluda a situazioni d'insolvenza, così come le frodi fiscali possono offrire liquidità illecita alle imprese in difficoltà.

Lo sviluppo storico del diritto penale economico italiano è caratterizzato da una evoluzione costante. Il codice Rocco del 1930 prevedeva talune fattispecie di reato quale ad esempio l'aggiotaggio, ma buona parte dei reati "economici" erano collocati nel codice civile del 1942 e per decenni queste fattispecie hanno avuto applicazione piuttosto limitata.

Una prima importante evoluzione si è avuta nei primi anni '90 con l'emergere di fenomeni di corruzione diffusa nella pubblica amministrazione e di infiltrazione criminale nei mercati finanziari tramite il riciclaggio di capitali illeciti.

Per contrastare tali fenomeni è stato approvato un complesso di norme volte, da un lato, ad inasprire le sanzioni per i delitti di corruzione e concussione, e dall'altro ad introdurre nuove fattispecie di reato quali l'induzione indebita e il traffico di influenze. Decisiva, infine è stata l'introduzione, nel 2001, della responsabilità "amministrativa" degli enti per reati commessi nel loro interesse (DLGS 231/2001) che ha dato vita ad un modello ibrido, formalmente amministrativo ma sostanzialmente penale, pensato per colpire gli enti collettivi coinvolti in crimini economici.

Il diritto penale dell'economia si presenta oggi come una sorta di sottosistema che comprende norme del codice penale (vedi ad esempio

i reati di corruzione, aggiotaggio, riciclaggio) e numerose leggi speciali (in materia di societaria, fallimentare, finanziaria, fiscale, ecc.), spesso emanate in ossequio all’attuazione di obblighi internazionali o europei.

2. I principali reati del diritto penale dell’economia

2.1. *Bancarotta e reati fallimentari*

La bancarotta rappresenta la figura centrale dei reati fallimentari ed è disciplinata nel Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza del 2019. Il DLGS 14/2019 nel Titolo IX alle Disposizioni penali in materia concorsuale ha sostituito la vecchia Legge Fallimentare del 1942.

Il reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale è ora previsto da CCII 322, in continuità con il previgente RD 267/1942, 216. La norma prevede la reclusione da 3 a 10 anni per l’imprenditore dichiarato insolvente (cioè nei cui confronti sia stata aperta la procedura di liquidazione giudiziale, nuova denominazione del fallimento) che abbia distrutto, occultato, dissimulato, distrutto o dissipato in tutto o in parte i propri beni, ovvero, al fine di recare pregiudizio ai creditori, abbia esposto o riconosciuto passività inesistenti. La norma punisce due fati specie: la bancarotta fraudolenta patrimoniale (o per distrazione, riferita ad atti che depauperano il patrimonio a danno dei creditori) e la bancarotta fraudolenta documentale, che si verifica allorquando l’imprenditore sottrae o falsifica i libri contabili per procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o per recare pregiudizio ai creditori. La bancarotta patrimoniale tutela l’interesse dei creditori alla conservazione delle garanzie patrimoniali; la bancarotta documentale mira a garantire la regolarità delle scritture contabili e la trasparenza del patrimonio dell’impresa in crisi.

CCII 323 prevede, invece, la bancarotta semplice che è, anche esso, un reato proprio, ovvero che può essere commesso solo dall’imprenditore che è dichiarato in liquidazione giudiziale e prevede una sanzione più contenuta (reclusione da 6 mesi a 2 anni) per condotte meno gravi, quali l’aver aggravato il dissesto con spese eccessive, l’aver

sostenuto spese personali eccessive rispetto alla sua condizione economica, l'aver consumato una notevole parte del proprio patrimonio in operazioni di pura sorte o imprudenti, l'aver compiuto operazioni imprudenti per ritardare l'apertura della liquidazione giudiziale, il non aver soddisfatto le obbligazioni assunte in un precedente concordato preventivo o liquidazione giudiziale ed il non avere, nei tre anni precedenti la dichiarazione di liquidazione giudiziale, tenuto i libri in ordine. Sono, altresì previste ulteriori fattispecie come il ricorso abusivo al credito, il soddisfacimento preferenziale fraudolento di taluni creditori in danno di altri, il falso nelle attestazioni dei professionisti nominati nelle procedure concorsuali, fattispecie introdotte dal CCII del 2019 per prevenire collusioni nelle crisi pilotate. Queste fattispecie compongono un sistema volto a reprimere la *mala gestio* prima e dopo la dichiarazione di insolvenza.

Elemento essenziale dei reati di bancarotta è il presupposto oggettivo della procedura concorsuale. Sotto la previgente normativa la dichiarazione di fallimento, era il presupposto del reato mentre con la riforma del 2019 la dichiarazione di fallimento è stata sostituita dalla sentenza che dichiara aperta la liquidazione giudiziale. La Cassazione ha chiarito che, nonostante la diversa terminologia, in entrambi i sistemi l'accertamento giudiziale dello stato d'insolvenza rimane il fatto-presupposto comune delle fattispecie penali. Di particolare interesse è il tema della natura giuridica della dichiarazione di fallimento, oggi liquidazione giudiziale. Successivamente la stessa Cassazione, con la sentenza Santoro (13910/2017) ha mutato orientamento considerando la dichiarazione di fallimento quale condizione obiettiva di punibilità estrinseca, come magistralmente spiegato nelle motivazioni:

«La dichiarazione di fallimento non aggrava in alcun modo l'offesa che i creditori soffrono per effetto delle condotte dell'imprenditore; ne consegue che, in quanto evento estraneo all'offesa tipica ed alla sfera di volizione dell'agente, rappresenta una condizione obiettiva di punibilità che restringe l'area del penalmente illecito imponendo la sanzione penale solo in quei casi nei quali alle condotte del debitore, di per sé offensive degli interessi dei creditori, seguia la dichiarazione di fallimento».

Dal punto di vista soggettivo, si tratta certamente di un reato proprio che può essere commesso solo da colui che riveste la qualifica di imprenditore ma è ben possibile il concorso dell'*extraneus* come chiarito autorevolmente da Cass. Sez. V, 19 marzo 2019, n. 15796 nella quale si precisa che risponde del reato di bancarotta patrimoniale colui che, pur non rivestendo alcuna delle qualifiche previste dalla legge, apporti un concreto contributo morale o materiale alla produzione dell'evento con la consapevolezza di concorrere con l'*intraneus* e con la ulteriore consapevolezza di determinare un depauperamento del patrimonio sociale ai danni dei creditori. Ciò vale anche per la posizione degli organi di controllo societari (sindaci, revisori), chiamati a rispondere per omesso impedimento di reati fallimentari altrui quando, violando i loro doveri, abbiano consentito il protrarsi di irregolarità poi sfociate nel dissesto.

Particolarmente interessante risulta il tema del rapporto tra bancarotta e altri reati. Si è ad esempio posto il problema circa la possibilità che la condotta “distrattiva” possa configurare, oltre al delitto di bancarotta patrimoniale, anche quello di autoriciclaggio. Ebbene Cass. Pen. Sez. V, n. 8851/2019, ha stabilito che al fine di riconoscere un concorso tra le due fattispecie, non basta il mero impiego in attività imprenditoriali dei beni dell’impresa, oggetto della distrazione, ma è necessario verificare, nel caso concreto, la sussistenza di un «*quid pluri*» che denoti l’attitudine dissimulatoria della condotta rispetto alla provenienza delittuosa del bene».

Il concorso tra bancarotta patrimoniale distrattiva ed autoriciclaggio nell’ ipotesi in cui a seguito del fallimento/liquidazione giudiziale di un’impresa, venga distratta/sottratta – sia in un momento antecedente, che successivo al fallimento stesso – alla massa dei creditori una parte dei beni dell’impresa, potrà, pertanto, configurare non solo la grave ipotesi delittuosa della bancarotta fraudolenta patrimoniale ma, alle condizioni di cui sopra dettate dalla giurisprudenza di legittimità, anche l’altrettanto grave ipotesi delittuosa dell’autoriciclaggio, di cui potrà a sua volta rispondere, *ex DLGS 231/2001, 25 octies* anche l’impresa stessa.

I profili critici in tema di bancarotta riguardano principalmente l’equilibrio tra esigenza di repressione dei comportamenti fraudolenti

e la tutela di chi affronta una crisi d'impresa in buona fede. La riforma ha introdotto misure premiali (cause di non punibilità o attenuanti per chi collabora attivamente al soddisfacimento dei creditori), riflettendo una tendenza a coniugare punizione e incentivo alla emersione delle condotte riparatorie

In definitiva, i reati di bancarotta continuano a costituire un pilastro del diritto penale dell'economia italiana, con un impianto sanzionatorio robusto ma in evoluzione graduale verso una maggiore selettività e proporzionalità.

2.2. False comunicazioni sociali

Il reato di false comunicazioni sociali, noto come falso in bilancio, è uno dei principali reati societari ed è disciplinato nel codice civile (CC 2621 ss.). Esso tutela la trasparenza e veridicità delle informazioni societarie verso soci, creditori e pubblico, elementi fondamentali per la fiducia nei mercati e il corretto funzionamento dell'economia.

La normativa italiana sul falso in bilancio ha subito varie fasi, originariamente era punita in modo estremamente severo, la riforma del 2002 lo ha sostanzialmente depotenziato ed ha acquisito nuova linfa con la riforma del 2015 L 69 che ha ridisegnato profondamente la fattispecie.

La L 69/2015, ha, di fatto, qualificato nuovamente tale fattispecie come delitto (e non più contravvenzione) per tutte le società, seppur differenziato tra società non quotate e quotate in borsa, eliminando la precedente distinzione che qualificava come un reato contravvenzionale di pericolo il fatto relativamente alle società non quotate (CC 2621 versione previgente), e, di contro come delitto nell'ipotesi di società quotate (CC 2622 previgente) con la necessaria prova di un danno ai soci.

La riforma ha unificato la struttura prevedendo: (a) una fattispecie generale delittuosa di false comunicazioni sociali per le società non quotate (CC 2621), che configura un reato di pericolo concreto punito con la reclusione da uno a cinque anni (b) una fattispecie specifica per le società quotate (CC 2622), che prevede una pena maggiore da tre ad

otto anni. Inoltre, sono state introdotte fattispecie complementari ed in particolare CC 2621 *bis* che prevede un’ipotesi attenuata di falso in bilancio di lieve entità (con pene ridotte), e CC 2621 *ter* contempla un caso di non punibilità per particolare tenuità

La nuova formulazione di CC 2621 (società non quotate) prevede che amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili, sindaci e liquidatori, i quali al fine di conseguire per se o altri un ingiusto profitto, espongono consapevolmente nei bilanci, nelle relazioni o in altre comunicazioni sociali previste dalla legge fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero, oppure omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta per legge, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la reclusione da 1 a 5 anni. La stessa pena si applica anche se le falsità o omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.

Per le società quotate (CC 2622), le pene sono ulteriormente aggrivate (reclusione da 3 a 8 anni).

L’elemento soggettivo richiesto è il dolo specifico volto ad ottenere un profitto ingiusto. Antecedentemente alla riforma del 2015 il legislatore aveva previsto delle soglie di non punibilità (es. tolleranza del 5% sull’utile o 1% sul patrimonio), soglie che sono state sopprese e di talché oggi rientrano nell’alveo della fattispecie tutte le falsificazioni “rilevanti” che siano idonee a trarre in inganno. Si tratta di una valutazione caso per caso che deve considerare la rilevanza del falso, la idoneità ingannatoria, ed il fine specifico di profitto

È importante segnalare come la giurisprudenza post riforma del 2015 ha chiarito che il reato sussiste anche senza un danno patrimoniale concreto ai soci o ai creditori: trattandosi di un reato di pericolo ciò che rileva è il pericolo di inganno derivante dalla falsificazione.

Altro elemento fondamentale è il concetto di falso valutativo, si pensi, ad esempio, ad una stima gonfiata relativa ad un determinato bene. Tale falso in precedenza non era ritenuto punibile mentre a seguito della riforma del falso in bilancio potrebbe integrare il reato qualora l’erronea valutazione sia prodromica ad una manipolazione intenzionale dei conti; i “falsi valutativi” sono, in altre parole, punibili qualora vadano ad incidere in modo rilevante sul bilancio. Ulteriore

chiarimento è stato l'aver considerato l'applicabilità del reato anche a bilanci consolidati di gruppo e alle relazioni diverse dal bilancio (ad es. relazioni semestrali se previste per legge e destinate al pubblico).

Il reato è un reato proprio in quanto può essere commesso solo da determinate figure (amministratori, direttori generali, ecc.); ciò non toglie che risponderà di concorso nel reato chi, pur non rivestendo quelle qualifiche, abbia partecipato consapevolmente alla frode contabile (ad es. il consulente esterno che elabora false valutazioni su commissione degli amministratori, sapendo di contribuire a ingannare).

Anche tale fattispecie rientra nell'alveo della responsabilità degli enti: DLGS 231, 25 *ter* include il reato di false comunicazioni sociali tra quelli che fanno scattare la responsabilità amministrativa dell'ente. Ciò significa che, se un dirigente commette falso in bilancio nell'interesse della società, anche l'ente può essere sanzionato.

2.3. Insider trading e abusi di mercato

Il reato di insider trading, che rientra nei cosiddetti “market abuse” disciplinati principalmente dal Testo Unico della Finanza (TUF, DLGS 58/1998) e da regolamenti UE, si configura nell'ipotesi di illecito utilizzo di informazioni privilegiate (non pubbliche e price-sensitive) volte a compiere operazioni di compravendita di strumenti finanziari, traendone un vantaggio indebito rispetto agli altri investitori che non dispongono di dette informazioni. Si tratta di forma di abuso di mercato che mina l'integrità e l'equità dei mercati finanziari.

La norma ha subito notevoli modifiche in ossequio alla normativa europea e segnatamente a DIR UE 6/2003, al REG UE 596/2014 (MAR – Market Abuse Regulation) e alla DIR UE 57/2014 (c.d. MAD II, sulle sanzioni penali per abusi di mercato) in attuazione del quale è stato emanato il DLGS 107/2018 che ha completato l'adeguamento dell'ordinamento interno al MAR.

Il TUF prevede sia il reato di abuso di informazioni privilegiate - insider trading in senso stretto, TUF 184 e sia, TUF 185, il reato di manipolazione del mercato (aggiotaggio manipolativo). La pena prevista per entrambi i reati è quella della reclusione da 2 a 12 anni oltre

alla multa che può essere aumentata fino al triplo del profitto ottenuto.

TUF 187 *bis* e 187 *ter* prevedono, inoltre, sanzioni pecuniarie amministrative molto elevate per insider trading e manipolazione (fino a 5 milioni di euro, aumentabili). Il che ha dato vita ad una sorta di “doppio binario” penale-amministrativo che ha originato delicati problemi di *ne bis in idem*.

La condotta dell’agente nel caso dell’insider trading consiste, nel disporre di un’informazione privilegiata (ad esempio un amministratore che sia in anticipo a conoscenza di una fusione, o chiunque abbia appreso notizie price-sensitive non pubbliche relative ad un emittente quotato), che consente di porre in essere uno o più atti di negoziazione su strumenti finanziari concernenti tale informazione, prima che la notizia diventi pubblica, traendone così vantaggio. Altrettanto, risulta punibile colui che comunica illegittimamente a terzi l’informazione (tipping) o chi raccomanda/vincola altri ad operare (tuyautage).

La manipolazione del mercato, prevista da TUF 185 attiene invece, alla diffusione di notizie false o fuorvianti, o all’ipotesi di operazioni artificiose sui titoli, atte ad alterare il prezzo di mercato (questo comprende il vecchio delitto di aggiotaggio *ex CP 501*, oggi assorbito nel dispositivo del TUF, e figure come lo scalping).

Entrambi i reati richiedono il dolo specifico di procurare a sé o altri un profitto o di arrecare danno ad altri.

Di particolare rilevanza sul tema del doppio binario sanzionatorio è la sentenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo nel caso Grande Stevens c. Italia (2014). Il caso ha riguardato manager della Fiat che vennero sanzionati dalla Consob per manipolazione del mercato (con una multa “amministrativa” di natura però afflittiva) e sottoposti anche a processo penale per il medesimo fatto.

Tale sentenza ha chiarito che il sistema italiano di doppio binario era violativo del principio del *ne bis in idem* sostanziale. Il legislatore è intervenuto con il DLGS 72/2015 introducendo a una forma di coordinamento, prevedendo che l’eventuale sanzione irrogata dalla Consob venga decurtata dalla pena finale e evitando la duplicazione integrale dei due procedimenti. La Corte Europea, con la sentenza Menci (CGUE 2018), ha delineato le condizioni perché il doppio binario sia

ammissibile stabilendo alcuni principi fondamentali ovvero che i due procedimenti debbano avere scopi complementari, che vi sia un coordinamento che eviti oneri eccessivi, e che si mantenga una proporzionalità complessiva nell'applicazione delle sanzioni. In recepimento della direttiva MAD II, l'Italia ha rafforzato le sanzioni amministrative e definito in modo più chiaro il confine tra i due procedimenti includendo, tra l'altro, l'abuso di mercato fra i reati presupposto della responsabilità 231/2001 (DLGS 231, nuovo 25 *sexiesdecies*, inserito dal 2017).

La prassi applicativa dell'insider trading non è semplice: trattandosi di reati che spesso lasciano tracce indirette (movimenti di mercato anomali prima di annunci, comunicazioni telematiche ecc.), l'onere probatorio per l'accusa è elevato. La Cassazione ha chiarito che per la sussistenza dell'insider trading è sufficiente provare la catena logica: ovvero il possesso dell'informazione privilegiata + operazione finanziaria + stretta coincidenza temporale e profitto; non occorre dimostrare l'intenzione diretta di sfruttare l'informazione se l'operazione è oggettivamente sospetta. Allo stesso modo anche in tema di manipolazione, si è affermato che non serve un'effettiva alterazione durevole del prezzo essendo sufficiente l'idoneità ingannatoria della condotta (ad es. diffusione di una fake news che poteva influire sul titolo).

Un aspetto particolarmente importante è la previsione di misure accessorie per recidivi quali l'interdizione permanente da ruoli di amministrazione societaria per chi reitera abusi, il che dovrebbe funzionare da deterrente per tutelare i mercati regolamentati. Centrale il ruolo di Consob che, come organo di vigilanza, può attivare tempestivamente segnalazioni e, in caso di insufficienza della prova nel procedimento penale colpire gli illeciti con sanzioni amministrative. Il coordinamento Consob-Procura (per evitare che la sanzione amministrativa pregiudichi il processo penale e viceversa) è regolato da protocolli post-Grande Stevens.

2.4. Riciclaggio e autoriciclaggio

Il riciclaggio di denaro (money laundering) è un complesso meccanismo attraverso il quale si occultano o si ripuliscono proventi di attività illecite, reinserendoli nel circuito economico-legale. È previsto da CP 648 *bis* del codice penale punisce chiunque, fuori dei casi di concorso nel reato presupposto, sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da un delitto, compie su di essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, con la reclusione da 4 a 12 anni e con la multa da 5000 a 25000 Euro. È quindi richiesto da un lato l'esistenza di un reato-presupposto a monte (ad esempio traffico di droga, frode fiscale, appropriazione indebita), da cui derivano proventi illeciti e dall'altro la condotta del soggetto agente che pone in essere una attività idonea a ostacolare concretamente l'accertamento dell'origine del denaro (pensiamo a chi intesta determinati beni ad un prestanome, a chi fa transazioni finanziarie complesse per confondere le tracce, a chi converte il danaro contante in beni o criptovalute ecc.)

L 186/2014, 15 dicembre 2014, ha introdotto CP 648 *ter* 1, che incrimina l'autoriciclaggio. Tale norma punisce chiunque avendo commesso o concorso a commettere un delitto (reato presupposto), impiega, sostituisce, trasferisce in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative i proventi di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza illecita. La pena base è reclusione da 2 a 8 anni (più bassa rispetto al riciclaggio classico, perché qui si punisce l'autore stesso). Vi sono poi diminuenti se il denaro deriva da reato punito con pena massima sotto 5 anni, e non punibilità per condotte di mero godimento personale (il c.d. "autoriciclaggio di uso"). La ratio della legge è stata esplicitamente quella di sopprimere il privilegio di cui godeva chi ripuliva in proprio i frutti dei reati commessi,

La distinzione tra riciclaggio e autoriciclaggio sta dunque nel soggetto attivo: nel primo è un terzo estraneo al reato principale, nel secondo è lo stesso autore. Tanto premesso si pone il problema dei confini dell'autoriciclaggio, ed in particolare, su cosa rientri nelle condotte penalmente irrilevanti di "godimento personale" tali per cui che

non è punibile chi si limita a utilizzare o godere personalmente dei beni provento di reato. A titolo di esempio pensiamo al caso di colui che spende il denaro provento di furto per comprarsi beni di lusso per sé, ed all’ipotesi di colui che, di contro utilizza detto danaro per investire in attività economiche. Nel primo caso l’agente risponderà di furto e non di l’autoriciclaggio, mentre nel secondo, sarà responsabile del reato di cui al 648 *ter*.

Naturalmente la questione è un po’ più complessa e la giurisprudenza ha provveduto a tracciare un confine più delineato in modo da non creare sacche di impunità. Ed infatti si è considerato godimento personale solo l’acquisto di beni per uso personale, qualora, di contro i proventi illeciti fossero destinati, per esempio, all’acquisto di un immobile al fine di metterlo a reddito o si reimmettessero i capitali nel circuito imprenditoriale saremmo di fronte a condotte che rientrano nell’alveo del 648 *ter*. Resta però da vedere se certe operazioni borderline possano essere qualificate come risparmio/investimento personale (non punibile) o reimpiego (punibile). Finora la tendenza giurisprudenziale è dare rilevanza all’elemento dissimulativo: solo atti che effettivamente celano il denaro sporco configurano autoriciclaggio.

Un elemento cruciale di prova nel riciclaggio/autoriciclaggio è l’accertamento della provenienza delittuosa dei beni. Non si richiede la preventiva condanna per il reato presupposto, ma è necessario che in sede di giudizio per riciclaggio il giudice formi il convincimento, anche indiziario, che quei beni derivano da un qualche delitto (non occorre identificarlo con precisione, basta la certezza che non siano di fonte lecita). Ad esempio, grandi somme in contanti non giustificate da redditi noti, unite a comportamenti di occultamento, possono far presumere un’origine illecita (come tipicamente nei casi di riciclaggio collegati a evasione fiscale o traffici di droga).

Sul piano preventivo, l’Italia è dotata di un robusto sistema di antiriciclaggio amministrativo (obblighi di segnalazione di operazioni sospette, limiti all’uso del contante, controlli antiriciclaggio demandati all’UIF – Unità di Informazione Finanziaria). Il reato interviene come sanzione ultima per i casi più gravi e dolosi. L’introduzione dell’autoriciclaggio ha anche permesso l’applicazione di misure come la confisca allargata: infatti 648 *ter* 1 è reato che consente la confisca dei beni

sproporzionati (*ex CP 240 bis*) e rientra tra i reati presupposto della responsabilità 231/2001 dal 2017 (DLGS 231, 25 *octies* include riciclaggio e autoriciclaggio). Dunque un ente che, p.es., venga usato per riciclare denaro dai suoi amministratori, può essere sanzionato anch'esso, con possibili effetti espulsivi dal mercato (commissariamento, revoca licenze, etc., nei casi estremi).

2.5. *Corruzione e concussione*

I reati di corruzione e concussione appartengono ai delitti contro la Pubblica Amministrazione, ma hanno un'evidente dimensione economica poiché coinvolgono lo scambio illecito di utilità, l'alterazione di contratti pubblici, la distorsione del mercato tramite vantaggi indebiti. La materia è stata oggetto di molte riforme negli ultimi anni anche al fine di adeguare la normativa interna con quella internazionale ed europea.

La Corruzione in senso generale può essere qualificata come l'accordo illecito tra un pubblico ufficiale (o incaricato di pubblico servizio) e un privato, per il compimento di atti del suo ufficio in cambio di denaro o altra utilità. Il codice penale distingue diverse ipotesi: la corruzione propria (CP 319), quando il pubblico ufficiale riceve denaro per compiere un atto contrario ai doveri d'ufficio e la corruzione impropria (CP 318), qualora l'accordo illecito attenga ad un atto conforme ai doveri o per omettere un atto dovuto. Vi è poi la corruzione in atti giudiziari (CP 319 *ter*) considerata particolarmente grave e punita con pene maggiori. Il corrotto ed il corruttore sono puniti *ex CP 321* con la stessa pena.

La concussione (CP 317) è invece il reato in cui il pubblico ufficiale, abusando della sua qualifica o dei suoi poteri, costringe qualcuno a dargli o promettergli indebitamente denaro o altra utilità. Nel 2012 la legge Severino (190/2012) ha “spacchettato” la concussione in due figure: la concussione vera e propria, rimasta per la sola condotta per costrizione (violenza o minaccia), e l'induzione indebita a dare o promettere utilità (nuovo CP 319 *quater*) che punisce il pubblico ufficiale, o l'incaricato di un pubblico servizio che, abusando del proprio ruolo, inducono un privato a dargli o promettergli indebitamente denaro o

altra utilità senza minacciarlo apertamente; in questo secondo caso, anche il privato indotto è punibile (sia pure con pena più lieve dell'agente); tale norma colma il vuoto esistente tra la corruzione dove vi è l'accordo e la concussione ove vi è costrizione punendo quell'area grigia in cui viene a crearsi una sorta di “dialettica utilitaristica”.

A causa della difficoltà di individuare la linea di demarcazione tra le diverse ipotesi, Cass. SS. UU. 12228/2014 hanno chiarito che la concussione si ha quando il pubblico ufficiale prospetta un male ingiusto concreto, riducendo il privato a non avere scelta (*metus publico nocendi*), mentre l'induzione indebita è caratterizzata da una pressione meno irresistibile, una sorta di persuasione indebita che lascia al privato un margine decisionale.

Parallelamente, è stato introdotto nel 2012 il reato di “traffico di influenze illecite” (CP 346bis), per punire colui che sfrutta le proprie relazioni con pubblici ufficiali per ottenere indebitamente denaro o altra utilità per sé o per altri come prezzo di una mediazione illecita o per remunerare atti contrariai doveri d'uffici.

La L 3/2019 denominata “Spazzacorrotti”, ha apportato ulteriori modifiche di rilievo sia sul piano sanzionatorio sia procedurale. In primo luogo, vi è stato un generale inasprimento delle pene: ad esempio la corruzione impropria (318) è passata da pena 1-6 anni a 3-8 anni, la corruzione propria (319) da 4-8 a 6-10 anni, l'induzione indebita da 3-8 a 6-10 anni per il pubblico ufficiale. Sono state introdotte pene accessorie più afflittive: il c.d. Daspo per i corrotti, ossia l'interdizione perpetua dai pubblici uffici e il divieto di contrattare con la P.A. per i condannati superiori a 2 anni.

L'art. 323 *ter* ha previsto una causa di non punibilità per collaborazione che stabilisce che non è punibile colui che prima di avere notizia che nei suoi confronti sono svolte indagini relativamente ai fatti previsti da 318, 319, 319 *ter*, 319 *quater*, 320, 321, 322 *bis*, limitatamente ai delitti di corruzione e di induzione indebita, 346 *bis*, 353, 353 *bis* e 354 e comunque entro 4 mesi dalla commissione del fatto lo denuncia e fornisce indicazioni utili ad individuare gli altri responsabili e la prova del reato. Tale misura è chiaramente volta a rompere il patto corruttivo e incentivare il pentimento attivo (una sorta di “ravvedimento operoso” del corruttore/corrotto).

2.6. *Abuso d'ufficio* (CP 323): evoluzione e recente abolizione

L'abuso d'ufficio ha tradizionalmente rappresentato un reato "di chiusura" a tutela della buona amministrazione, sanzionando il pubblico ufficiale che, nello svolgimento delle sue funzioni, viola intenzionalmente la legge procurando a sé o ad altri un vantaggio ingiusto (o arrecando ad altri un danno ingiusto). La formulazione originaria di CP 323 era però piuttosto generica e ha subito nel tempo varie modifiche nel tentativo di bilanciare due esigenze contrapposte: evitare zone franche di impunità per le condotte di *mala gestio* amministrativa da un lato, ed evitare dall'altro un'eccessiva ingerenza del giudice penale nell'azione amministrativa discrezionale, con conseguenti effetti paralizzanti.

Una svolta significativa ci fu con la riforma del 1997 (L 234/1997), che circoscrisse l'abuso d'ufficio richiedendo la violazione di specifiche norme di legge o di regolamento, eliminando il riferimento generico a violazioni di "norme di prudenza o amministrative". Successivamente, la L 76/2020 ("Decreto Semplificazioni") è intervenuta ulteriormente restringendo l'ambito applicativo e stabilendo che il pubblico ufficiale rispondeva di abuso solo ove violasse «specifiche regole di condotta espressamente previste dalla legge o da atti aventi forza di legge, dalle quali non residuino margini di discrezionalità» ovvero se ometteva di astenersi in presenza di un interesse proprio.

In tal modo la sanzione penale poteva aver luogo solo in caso di trasgressione di puntuali obblighi legali che non lasciavano spazio ad apprezzamenti soggettivi escludendo pertanto l'ipotesi di cattivo uso della discrezionalità amministrativa.

A causa della c.d. "paura della firma" nel 2023 si è avuta la abrogazione totale di CP 323 con il DL 105/2023 (convertito in L 137/2023). Dal 10 agosto 2023, quindi, CP 323 non è più in vigore e i procedimenti pendenti per tale reato sono stati chiusi con provvedimenti di non doversi procedere per *abolitio criminis*.

In conclusione, la lotta alla corruzione e concussione è un asse portante del diritto penale dell'economia in Italia, considerata anche la correlazione di questi reati con il malfunzionamento del mercato e lo sviamento di ingenti risorse pubbliche. L'evoluzione normativa

recente punta sul binomio repressione severa (pene elevate, niente sconti facili) e prevenzione/compliance (incentivi a denunciare, interdizioni, modelli 231).

Va infine rilevato come un caposaldo dei delitti in questione è l'istituto della confisca

CP 322 *ter* prevede la confisca obbligatoria del prezzo o profitto per tali fattispecie, anche per equivalente (cioè sui beni di valore corrispondente se non si trovano quelli direttamente ricevuti dal reato).

Con la riforma del 2015 è stata inoltre introdotta la “riparazione pecuniaria” *ex* CP 322 *quater*, che impone al condannato per reati contro la P.A. di versare una somma pari al vantaggio ottenuto (in origine solo al corruttore passivo e commisurata all’indebito ricevuto; dal 2019 estesa anche al corruttore attivo e parametrata a prezzo o profitto dell’illecito).

La L 3/2019 ha risolto un ulteriore questione stabilendo che, in caso di sentenza di non doversi procedere per prescrizione o amnistia in grado d’appello, il giudice deve comunque confermare le confische di primo grado *ex* CPP 578 *bis*. Questa norma consente allo Stato di trattenere il maltolto anche se il reato si estingue per prescrizione durante il processo. Analogamente, con la Riforma Cartabia, si è introdotto CPP 578 *ter* per i casi di improcedibilità: se l’azione penale si estingue per decorso termini in appello/Cassazione, il giudice deve contestualmente decidere sulla confisca come se stesse giudicando sul merito. In altre parole, l’improcedibilità blocca la condanna penale ma non impedisce la confisca dei beni legati al reato.

Un ulteriore strumento da menzionare è la confisca estesa *ex* CP 240 *bis* (cosiddetta confisca allargata o per sproporzione). Introdotta per reati di stampo mafioso, è stata successivamente estesa anche ad alcuni reati contro la P.A. particolarmente gravi: oggi, in caso di condanna ad oltre 6 anni per concussione, corruzione propria, induzione indebita, ecc., è possibile confiscare non solo il profitto specifico del reato, ma qualsiasi bene del condannato che risulti sproporzionato rispetto ai redditi leciti e di cui egli non sa giustificare la provenienza.

Infine, va rilevato che con l’inclusione dei reati contro la P.A. tra quelli ostativi *ex* OP 4 *bis*, è diventato obbligatorio ai fini di accedere a eventuali benefici penitenziari restituire il profitto o risarcire il danno all’ente pubblico vittima.

2.7. Reati tributari

I reati tributari (illeciti penali in materia fiscale) costituiscono un ambito cruciale del diritto penale dell'economia, in quanto legati alla tutela degli interessi erariali dello Stato e dell'equità fiscale tra i contribuenti. La disciplina fondamentale è contenuta nel DLGS 74/2000, che ha riformato organicamente i delitti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Ulteriori modifiche sono state introdotte con il DLGS 158/2015 e il DL 124/2019 (convertito in L 157/2019), che ne hanno inasprito alcune previsioni e adattato il sistema agli orientamenti europei (DIR PIF 1371/2017 sulla tutela penale degli interessi finanziari UE).

Le principali fattispecie previste dal DLGS 74/2000 includono: i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (2, punito fino a 8 anni dopo le riforme) e mediante altri artifici (3); la dichiarazione infedele (4); la omessa dichiarazione (5); i delitti di emissione di fatture false (8, speculare all'utilizzo di fatture false); l'occultamento o distruzione di documenti contabili (10, teso a impedire la ricostruzione dei redditi o volume d'affari); nonché i reati omissivi di omesso versamento di ritenute dovute o IVA (10 *bis* e 10 *ter*).

Vi sono soglie di punibilità quantitativa: ad esempio, la dichiarazione infedele è reato solo se l'imposta evasa supera 100.000 € e l'attivo sottratto a tassazione supera il 10% del totale o comunque 2 milioni; per l'omessa dichiarazione la soglia è 50.000 € di imposta evasa; per l'omesso versamento IVA 250.000 € di IVA non versata. Queste soglie, modificate nel tempo, mirano a distinguere condotte penalmente rilevanti da mere violazioni amministrative. Il sistema sanzionatorio contempla pene detentive variabili: le più gravi (dichiarazione fraudolenta) con massimo aumentato a 8 anni, per consentire misure cautelari e intercettazioni (obiettivo perseguito col DL 124/2019), altre come infedele o omessa dichiarazione con massimi più bassi (3-4 anni).

Una caratteristica dei reati tributari è il dolo specifico di evasione: ad es. la dichiarazione fraudolenta richiede l'intento di evadere le imposte mediante artifici (falsità documentali o contabili). Questo li

distingue dall'illecito amministrativo fiscale (che prescinde dall'elemento psicologico). Sul fronte processuale, esistono cause di non punibilità legate al pagamento del debito tributario: dopo la riforma 2019, per alcuni reati omissivi come l'omesso versamento, il pagamento integrale del dovuto prima del dibattimento estingue il reato (ciò per favorire il recupero del gettito). Inoltre, per i reati dichiarativi, il legislatore ha di recente introdotto circostanze attenuanti per il ravidimento operoso qualificato (pagamento del debito e collaborazione).

2.8. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (DLGS 74/2000, 2)

Il DLGS 74/2000, 2 punisce «chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi» (ossia costi inesistenti o IVA detraibile fittizia) La condotta si sostanzia nell'indicare dichiarazione dei redditi o IVA elementi passivi (componenti negativi, deduzioni, detrazioni) che in realtà non spettano in quanto si basano su documenti falsi creati ad hoc). Il reato si perfeziona con la presentazione della dichiarazione fraudolenta al fisco contenente questi dati fittizi. È un reato di evento (la presentazione di dichiarazione fraudolenta) e di pericolo concreto: è richiesto cioè che l'utilizzo di quei documenti falsi abbia idoneità a ingannare l'Amministrazione finanziaria, facendo apparire costi in realtà mai sostenuti e così ridurre indebitamente l'imposta dichiarata.

L'oggetto materiale del reato sono le fatture o altri documenti falsi utilizzati: è irrilevante se siano documenti materialmente falsi (contraffatti) o ideologicamente falsi; la legge definisce operazione inesistente sia quella mai avvenuta (inesistenza oggettiva), sia quella avvenuta per importo diverso (sovrafatturazione) o tra parti diverse (soggettivamente inesistente, ad es. interponendo un soggetto fittizio).

L'elemento soggettivo richiesto è il dolo specifico di evasione, cioè la volontà di indicare dati falsi al fine di evadere le imposte.

Il DLGS 74/2000, 2, a differenza dell’infedele dichiarazione, non prevede soglie quantitative per la configurabilità del reato: *qualsiasi* utilizzo di false fatture in dichiarazione è penalmente rilevante. Il comma 2 *bis* prevede, comunque un trattamento più lieve se l’importo degli elementi passivi fittizi è inferiore a € 100.000 per periodo d’imposta stabilendo una pena da 1 anno e 6 mesi a 6 anni (in luogo di 4-8 anni).

2.9. *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (DLGS 74/2000, 3)*

Il DLGS 74/2000, 3 punisce chi «al fine di evadere le imposte sui redditi o IVA, mediante artifici» (diversi dall’uso di documenti falsi di cui al DLGS 74/2000, 2), «indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore al reale o elementi passivi fittizi». In tal caso sono previste soglie e dunque a) l’imposta evasa deve risultare superiore a € 30.000 e b) l’ammontare degli elementi attivi sottratti (o dei passivi fittizi) deve essere superiore al 5% dell’attivo dichiarato o comunque superiore a € 1.500.000. Anche in tal caso il dolo è specifico di evasione. Si tratta di un reato eventuale di pericolo: è necessaria la realizzazione di un evento dichiarativo (presentazione di dichiarazione infedele) e la presenza di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l’acertamento o indurre in errore il fisco.

2.10. *Dichiarazione infedele (DLGS 74/2000, 4)*

Il DLGS 74/2000, 4 punisce, fuori dai casi di cui 2 e 3, il contribuente che, al fine di evadere le imposte, indica in dichiarazione annuale elementi attivi inferiori al vero o elementi passivi fittizi, quando ricorrono entrambe le seguenti condizioni: a) l’imposta evasa superi i € 100.000; b) l’ammontare degli elementi attivi sottratti sia maggiore del 10% del totale degli attivi dichiarati o comunque maggiore di € 2.000.000. Il DLGS 74/2000, 4 rappresenta il reato di “dichiarazione infedele”, ossia l’ipotesi base di false indicazioni in dichiarazione prive di comportamenti fraudolenti.

2.11. Omessa dichiarazione (DLGS 74/2000, 5)

Il DLGS 74/2000, 5 punisce chi, obbligato a presentare una delle dichiarazioni annuali dei redditi o IVA, omette di presentarla, entro il termine di legge, al fine di evadere le imposte, quando l'imposta evasa supera € 50.000. Si tratta di un reato di omissione, che sanziona il totale inadempimento dell'obbligo dichiarativo annuale. È dunque concettualmente diverso dalle precedenti fattispecie di dichiarazione infedele. In tale caso il contribuente non presenta alcuna dichiarazione fiscale, pur avendo conseguito redditi o svolto operazioni imponibili, in modo da non dichiarare nulla al fisco. L'interesse protetto è la trasparenza del Fisco.

2.12. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (DLGS 74/2000, 8)

Il DLGS 74/2000, 8 punisce chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o IVA, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Si tratta del reato speculare e complementare rispetto al DLGS 74/2000, 2., che colpisce l'utilizzatore di false fatture (che le inserisce nella propria dichiarazione per evadere), il DLGS 74/2000, 8 mira a sanzionare l'emittente di tali fatture, cioè colui che produce e cede i documenti falsi affinché un terzo li utilizzi per frodare il fisco. Si tratta spesso di soggetti cosiddetti "cartiere" o "prestanome", ovvero società o individui che non svolgono reale attività economica ma producono fatture fintizie dietro pagamento di un compenso (tipicamente una percentuale dell'IVA). Il fine richiesto è specifico: agevolare l'evasione di altri. Non è necessario che l'emittente consegua direttamente un vantaggio fiscale; il suo scopo è di fornire gli strumenti (documenti) perché altri possano dichiarare costi inesistenti e detrarre indebitamente l'IVA.

DLGS 74/2000, 8 specifica che l'emittente e l'utilizzatore non concorrono nel medesimo reato (hanno reati propri distinti). Il DLGS 74/2000, 9 poi stabilisce espressamente che, fuori dai casi di concorso nell'emissione (più soggetti insieme emittenti), chi emette e chi

utilizza false fatture rispondono ciascuno del proprio reato, senza concorso reciproco. Ciò evita di dover punire l'emittente anche come istigatore dell'altrui dichiarazione fraudolenta: puniamo l'emittente *ex 8* e l'utilizzatore *ex 2*, non mischiando i ruoli.

2.13. Occultamento o distruzione di documenti contabili (DLGS 74/2000, 10)

Il DLGS 74/2000, 10 punisce l'imprenditore o il professionista obbligato alle scritture contabili che al fine di evadere le imposte o di permettere a terzi di evadere, occulta o distrugge in tutto o in parte documenti contabili la cui conservazione è obbligatoria, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari. È un reato finalizzato a colpire chi elimina le tracce contabili delle proprie operazioni economiche per rendere impossibile o molto difficile al Fisco accettare l'imponibile. Si pensi a chi distrugge i registri IVA, le fatture emesse/ricevute, i libri contabili, per nascondere vendite o acquisti.

Anche in tale ipotesi delittuosa è richiesto il dolo specifico di evasione (proprio o altrui). Quindi deve emergere che l'occultamento/distruzione avviene con lo scopo di evadere le imposte e spesso tale fatispecie risulta complementare all'omessa dichiarazione. Pertanto qualora Tizio non presenta la dichiarazione e occulti o distrugga le scritture contabili obbligatorie risponde di entrambi i reati, sia quello di omessa dichiarazione e sia quello di cui al DLGS 74/2000, 10.

2.14. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (DLGS 74/2000, 10 bis)

Il DLGS 74/2000, 10 bis punisce chiunque, essendo sostituto d'imposta, non versa entro il termine previsto per la dichiarazione annuale del sostituto (mod. 770) le ritenute sui redditi (es. ritenute IRPEF sui stipendi) risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti medesimi per un ammontare superiore a € 150.000 per ciascun periodo

d’imposta. In concreto si pensi al datore di lavoro (o altro sostituto) che trattiene le imposte ai propri dipendenti/collaboratori, certifica di averlo fatto (rilascia la CU), ma poi non versa allo Stato tali importi entro il 30 settembre dell’anno successivo. Se l’ammontare non versato supera 150 mila euro, scatta il reato. Questa fattispecie mira a punire un fenomeno specifico: l’appropriazione indebita di ritenute d’acconto operate sulle retribuzioni altrui. È particolarmente grave perché il sostituto trattiene dai dipendenti somme destinate al fisco, dunque la mancata rimessa configura anche un pregiudizio ai sostituiti (che magari avranno un credito d’imposta che lo Stato dovrà scontare). È un reato omissivo proprio a dolo generico.

2.15. Omesso versamento di IVA (DLGS 74/2000, 10 ter)

Il DLGS 74/2000, 10 *ter* punisce chi non versa, entro il termine per l’acconto IVA dell’anno successivo (dicembre), l’IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per importi superiori a € 250.000 per periodo d’imposta. Sostanzialmente: il contribuente presenta la dichiarazione IVA (o risulta comunque un debito IVA) e non paga l’IVA dichiarata per oltre 250 mila euro. È un reato molto simile al precedente, ma riferito all’IVA, tributo in cui il meccanismo di riscossione è diverso (versamenti periodici e conguaglio).

2.16. Indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti (DLGS 74/2000, 10 quater)

Il DLGS 74/2000, 10 *quater* punisce chi non versa i tributi dovuti, utilizzando in compensazione crediti d’imposta non spettanti (sopra € 50.000 annui) ovvero crediti inesistenti (sopra € 50.000 annui). In sostanza: il contribuente ha debiti fiscali (IVA, imposte dirette, contributi) ma invece di pagarli li compensa nel Modello F24 con crediti che non gli spettano o che sono totalmente fittizi, riducendo o azzerando il versamento. Se l’ammontare dei crediti indebitamente compensati supera 50 mila euro in un anno, scatta reato; Per crediti *non spettanti* la

reclusione da 6 mesi a 2 anni; per crediti inesistenti da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

2.17. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (DLGS 74/2000, 11)

Il DLGS 74/2000, 11 punisce chi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o IVA (o relativi interessi/sanzioni) per un ammontare complessivo superiore a € 50.000, aliena simulatamente o compie atti fraudolenti sui propri o altrui beni, idonei a rendere inefficace la riscossione coattiva. Si tratta di una sorta di “reato di bancarotta anticipata” in ambito fiscale: il contribuente, avendo un debito erariale (ad esempio da cartella o accertamento definitivo), occulta il patrimonio (vendite fittizie, trust compiacenti, intestazioni a prestanome) per non farselo pignorare. Inoltre, un secondo comma (introdotto nel 2010) punisce chi, per ottenere un pagamento parziale dei tributi (es. in concordati/ transazioni fiscali), indica attivi inferiori al vero o passivi fittizi superiori a € 50.000.

Quanto alla possibilità di punire a titolo di tentativo (CP 56) i reati che abbiamo, seppur rapidamente, analizzato pone alcune problematiche. In via generale, possiamo affermare che nei reati omissivi propri (come l’omessa dichiarazione e gli omessi versamenti) la nozione di tentativo appare incompatibile, poiché la struttura è già quella di un inadempimento: non ha senso parlare di “tentare di omettere” una dichiarazione (o la si presenta, o la si omette; un inizio di omissione non è concepibile se non nella consumazione stessa). Diverso è il caso dei reati commissivi in materia di dichiarazione o di frode documentale, dove in teoria si potrebbe avere un iter criminis non portato a compimento (esempio: predisporre false fatture e bozze di bilancio artefatto, ma poi non presentare la dichiarazione; oppure iniziare operazioni simulate poi interrotte).

Risultano pertanto punibili a titolo di tentativo – con i criteri sopra visti – i delitti *ex* DLGS 74/2000, 2, 3, 4 (dich. fraudolente e infedele), mentre non può configurarsi il tentativo nelle ipotesi di cui 5, 8, 10, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater*, 11.

La giurisprudenza di legittimità si è soffermata su vari aspetti interpretativi: ad esempio, Cass. SS. UU. n. 37424/13 (caso Timavo) hanno chiarito che ai fini del reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture false non è necessario provare quali specifiche operazioni sottostanti siano inesistenti; è sufficiente l'utilizzo in dichiarazione di elementi passivi finti risultanti da fatture false, e non occorre distinguere se le operazioni inesistenti siano oggettivamente o soggettivamente tali (ossia completamente fintizie oppure reali ma interposte attraverso soggetti diversi): entrambe le ipotesi ricadono nel precetto del DLGS 74/2000, 2. In altre parole DLGS 74/2000, 2 si configura sia nel caso di fatture oggettivamente inesistenti ma anche in caso di sovrafatturazione; il pagamento, anche tracciabile, non esclude il reato; Cass., 10 maggio 2023, n. 19595 ha precisato che sono da considerare soggettivamente inesistenti le fatture che dissimulano la somministrazione illecita di manodopera dietro la indicazione di servizi di altro genere stabilendo che ogni divergenza tra realtà commerciale e rappresentazione documentale rientra nell'alveo del DLGS 74/2000, 2.

Un ambito molto delicato è quello del *ne bis in idem*. Alcuni fatti possono dar luogo a reato e a violazioni differenti non coperte da specialità, creando un doppio binario. Su questo è intervenuta la giurisprudenza europea: la Corte EDU (caso Grande Stevens per abusi di mercato e casi scandinavi in materia fiscale) e la Corte di Giustizia UE (caso Menci 2018) hanno affermato che il cumulo è possibile solo se strettamente necessario e proporzionato. La C. Cost. n. 222/2019, ha inizialmente rigettato una questione di *bis in idem* sul cumulo di processo penale e sanzione amministrativa fiscale (nel caso di omesso versamento IVA, giudicato compatibile col *ne bis in idem* in base ai criteri “Menci” di complementarità e proporzionalità). Tuttavia, più di recente, C. Cost. 149/2022, ha cambiato rotta dichiarando incostituzionale il “doppio binario” sanzionatorio in un caso di omesso versamento IVA, ritenendo violato CEDU 4, Prot. 7. Ciò denota che il tema è in evoluzione e il legislatore potrebbe dover eliminare residui casi di duplicità sanzionatoria non giustificata.

Particolarmente importante in tale materia è la DIR PIF 2017 che impone agli Stati di avere termini prescrizionali e sanzioni efficaci per i reati di frode IVA sopra 10 milioni di euro; l’Italia ha recepito questo

col DL 124/2019 introducendo ad esempio la possibilità di confisca allargata (DLGS 74/2000, 12 *ter*) per frodi oltre certe soglie e includendo taluni reati fiscali nel catalogo 231/2001.

In particolare, è stato introdotto DLGS 231/2001, 25 *quinquiesdices* che prevede la responsabilità amministrativa degli enti per alcuni reati tributari gravi (dichiarazione fraudolenta, emissione fatture false, occultamento scritture, ecc.). Questa è una svolta epocale, poiché finora le aziende non erano coinvolte direttamente penalmente per le frodi fiscali dei propri dirigenti. Ora, ad esempio, una società che trae beneficio da una frode IVA orchestrata dai suoi amministratori può subire sanzioni *ex 231* (multe fino a 500 quote, confisca e interdittive). Ciò sprona le imprese a dotarsi di modelli organizzativi anche in ambito fiscale (tax compliance).

La riforma 2019 ha aumentato le pene massime, in parte per allungare i tempi di prescrizione e permettere misure cautelari reali (sequestro preventivo e confisca per sproporzione).

2.18. Responsabilità amministrativa degli enti *ex DLGS 231/2001*

Una delle innovazioni più rilevanti nel panorama del diritto penale dell'economia è l'introduzione della responsabilità "amministrativa" degli enti per fatti di reato, ad opera del DLGS 231/2001. Si tratta di un sistema a metà strada tra il penale e l'amministrativo, che consente di sanzionare direttamente le persone giuridiche (società, enti privati e pubblici economici) per determinati reati commessi nel loro interesse o vantaggio da soggetti apicali o dipendenti.

Il DLGS 231/2001, adegua il nostro Paese alle convenzioni internazionali creando un modello che supera il vecchio brocardo *societas delinquere non potest* qualificando formalmente la responsabilità come *amministrativa*, anche se dottrina e giurisprudenza la considerano sostanzialmente penale, dati i meccanismi di accertamento (processo penale) e la natura afflittiva delle sanzioni

La responsabilità per l'Ente viene in rilievo solo qualora il reato presupposto rientri nell'elenco previsto in un apposito catalogo che è stato ampliato enormemente: oggi include reati informatici, reati

ambientali, violazioni di sicurezza sul lavoro (omicidio colposo e lesioni colpose gravi in ambito lavoro), riciclaggio e autoriciclaggio, reati di terrorismo, persino alcuni reati di criminalità comune se commessi dall'azienda (es. furto di esplosivi). Da ultimo, come visto, sono stati aggiunti reati tributari (nel 2019) e reati transnazionali di contrabbando ecc. Ogni qual volta il legislatore, spesso per attuare direttive UE, individua un'area critica (ambiente, finanziario, fiscale), tende ad inserirla nel perimetro 231 per coinvolgere le aziende nel contrasto.

Il reato deve essere stato commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente, mentre se l'agente commette un reato solo per profitto personale e a detrimento dell'azienda (es. un dirigente che froda il fisco ma l'azienda ne subisce un danno reputazionale maggiore del vantaggio), l'ente può andare esente.

Inoltre, se l'autore ha una posizione apicale (dirigente, amministratore, direttore di unità autonoma) si presume una *culpa in organizzando* dell'ente, salvo prova di aver adottato ed efficacemente attuato, prima del reato, un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenirlo (e di aver affidato la vigilanza a un organismo autonomo).

In altre parole l'ente potrà andare esente da responsabilità solo qualora dimostri di aver fatto tutto il possibile per prevenire il reato (cd. organizational defense). Se, invece, l'autore ha una posizione subordinata l'ente risponde per colpa di organizzazione salvo provi che non vi è stata omessa vigilanza.

Le sanzioni previste dalla 231 sono di due tipi: quelle pecuniarie (sanzione per quote, fino a 1000 quote dal valore unitario di 2580 €, quindi max 2.58 milioni, ma può essere aumentata) e quelle interdittive che nei casi più gravi possono paralizzare l'attività dell'ente – es. interdizione dall'esercizio dell'attività, sospensione/revoca di autorizzazioni o concessioni, divieto di contrattare con la PA, esclusione da finanziamenti pubblici, fino al commissariamento dell'ente. Inoltre, è sempre prevista la confisca del profitto del reato (anche per equivalente).

La verifica della responsabilità avviene nello stesso processo penale in cui si giudica la persona fisica, autore del reato presupposto e l'ente gode delle garanzie previste dal diritto di difesa quali ad

esempio il diritto al silenzio ed il principio di non colpevolezza sino a prova contraria.

In tal senso, di particolare rilievo è stato il processo ThyssenKrupp (2011-2015) nel quale, per la prima volta, una società è stata condannata *ex 231* per un reato di omicidio colposo plurimo (morti sul lavoro per carenze di sicurezza). La stessa Corte di Cassazione confermò la condanna con una sanzione pecuniaria e interdittiva severa, affermando che la società non aveva adeguatamente adottato modelli di prevenzione in materia di sicurezza.

Un aspetto positivo del modello 231 è che ha diffuso nel mondo imprenditoriale la cultura della compliance: oggi molte medie e grandi imprese hanno adottato modelli organizzativi, codici etici, organismi di vigilanza, e fanno formazione interna, per mitigare i rischi. Questo era uno degli obiettivi dichiarati (introducendo un meccanismo premiale: chi ha modelli adeguati può evitare la condanna). Empiricamente, risulta che in diversi procedimenti l'esimente del modello è stata riconosciuta oppure l'ente ha potuto patteggiare una sanzione ridotta dimostrando di aver preso provvedimenti riparatori.

In conclusione, con il DLGS 231/2001 l'Italia, pur partita in ritardo su questo fronte, ha oggi un sistema considerato tra i più avanzati e completi, che completa il diritto penale dell'economia con uno strumento innovativo che consente, instaurando un approccio "dualistico" persona fisica/persona giuridica, di stare al passo con l'evoluzione globale del diritto penale, che si adatta a società complesse in cui il potere economico è spesso in capo a soggetti collettivi.

Fonti

DLGS 74/2000. *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.*

DLGS 231/2001. *Disciplina della responsabilità amministrativa degli enti.*

Cass., SS. UU., 18 settembre 2014, n. 38343. In: *Cass. pen.*, 2015: 152 ss.

Cass. Pen., Sez. IV., 10 maggio 2021, n. 18413. In: *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2021: 987 ss.

Cass. Pen., Sez. V, 19 luglio 2021, n. 27931.

Cass. Pen., Sez. V, 30 ottobre 2023, n. 43778.

Corte Cost., 9 aprile 2021, n. 75. In: *Giur. cost.*, 2021: 874 ss.

Corte Cost., 7 aprile 2022, n. 80. In: *Giur. cost.*, 2022: 1341 ss.

Riferimenti bibliografici

- Busetto F., Traverso A. (2020). *La compliance penale e il modello 231*. Milano.
- De Simone G. (2021). *I reati societari*. Torino.
- Di Amato A. (2021). *La responsabilità penale per i reati tributari*. Torino.
- Fiorella A., Papa M. (2023). *La responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato*. Milano.
- Gambardella M. (2020). *Condotte economiche e responsabilità penale*. Torino.
- Garofoli R. (2024). *Manuale di diritto penale tributario*. Roma.
- Lanzi M., Romano, M. (2022). *Reati tributari e diritto penale dell'economia*. Milano.
- Riondato S. (2020). *Reati tributari e diritto penale dell'economia*. Padova.
- Santoriello V. (2022). *I reati societari. Profili sostanziali e processuali*. Milano.
- Seminara S. (2018). *Il diritto penale societario*. Milano.

Copyright © FrancoAngeli.

This work is released under Creative Commons Attribution Non-Commercial – No Derivatives License.
For terms and conditions of usage please see: <http://creativecommons.org>.