

PASSATO, PRESENTE E FUTURO DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO DEGLI ENTI TRA VECCHIE QUESTIONI E NUOVE PROSPETTIVE (*)

di Daniele Piva

SOMMARIO: 1. Il passato: “il delitto non può pagare”. – 2. Il presente: “il delitto non paga”. – 3. Il futuro: “se il delitto non paga l’ente non risponde” tra vecchie e nuove questioni: a) l’indelegabilità dell’obbligo tributario alla prova del modello organizzativo; b) i rischi per le società di consulenza fiscale; c) la confisca del profitto del reato tributario tra persona fisica e giuridica; d) l’incognita delle contestazioni nel caso di intermediazione illecita di manodopera.

1. Il passato: “il delitto non può pagare”.

Prima dell’introduzione dei reati tributari nell’ambito del d.lgs. 231/2001, l’ablazione patrimoniale del loro profitto – talvolta persino indebitamente esteso ai relativi costi (le sanzioni) e non solo ai potenziali guadagni (gli interessi)¹ – ha contrassegnato in giurisprudenza una sorta di “fine che giustificava i mezzi” essendosi sperimentate, in mancanza dei requisiti del reato transnazionale, soluzioni di contestazione indiretta all’ente, ai limiti del corrispondente vincolo di legalità²: con indebita sovrapposizione del profitto del reato tributario ora a quello del reato-mezzo di tipo associativo³ ora a quello del suo reimpiego economico rilevante a titolo di autoriciclaggio⁴: pratiche, peraltro, ancora oggi diffuse in quanto fondate sul criterio della c.d. “proiezione patrimoniale”⁵.

Meno funzionale allo scopo si è rivelata invece la contestazione della frode fiscale alla stregua della truffa aggravata a danno dello Stato⁶, data la nota esclusione del concorso di reati, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all’evasione⁷.

(*) Il contributo è destinato al volume collettaneo *Il nuovo diritto penale tributario tra legislazione e prassi* a cura di Bartoli-Cordeiro Guerra-Dorigo, Pisa, 2026, in corso di pubblicazione nonché anticipato in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 3/2026.

¹ Cfr. già Cass., Sez. Un., 31 gennaio 2013, n. 18374, in *www.dejure.lefebvregriffre.it* (d’ora in poi, per brevità, DJG).

² In argomento sia consentito il rinvio a PIVA, *Il doppio livello di legalità della responsabilità dell’ente: contestazioni indirette e parallele tra veri problemi e false soluzioni*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 1/2019, 189 ss.

³ Ai sensi degli artt. 416 c.p. e 24-ter d.lgs. 231/2001.

⁴ Artt. 648-ter 1 c.p. e 25-octies d.lgs. 231/2001.

⁵ Cfr., in ordine cronologico ma senza pretesa di completezza, Cass., Sez. III, 14 ottobre 2015, n. 46162, in DJG; Cass., Sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785, *ivi*; Cass., Sez. III, 6 febbraio 2024, n. 20227, *ivi*; Cass., Sez. II, 20 settembre 2024, n. 35362, *ivi*.

⁶ Ai sensi degli artt. 640, comma 2, n. 1, c.p. e 24, comma 1, d.lgs. 231/2001.

⁷ Cass., Sez. Un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in *Foro it.*, 2011, II, 12, 682.

Ma è soprattutto sul versante delle misure di sequestro e confisca che si sono verificate forzature ermeneutiche più o meno esplicite⁸.

Da un lato, infatti, non si è attribuito alcun rilievo alla mancata previsione dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 applicandosi sui beni dell'ente la confisca del loro profitto in quanto corrispondente a un vantaggio patrimoniale comunque ottenuto per effetto della condotta criminosa del proprio rappresentante legale⁹: per quanto rinnegata¹⁰, una sorta di applicazione analogica dell'art. 322-ter c.p. (poi art. 12-bis d.lgs. 74/2000).

Dall'altro lato, dietro l'*excusatio petita* dei continui moniti al legislatore, in modo più sofisticato, si è giunti ad enucleare in ben tre diverse pronunce di Cassazione a Sezioni Unite¹¹ il *tertium genus* della confisca di denaro che, rimanendo diretta pur prescindendo dal nesso di pertinenzialità a motivo dell'intrinseca fungibilità del bene, ai sensi dell'art. 240 c.p. consentiva di attingere indebiti risparmi d'imposta al patrimonio dell'ente non estraneo al reato in forza del beneficio ottenuto e del rapporto gestorio stabile, continuo e pregnante dei soggetti agenti, ove anche non ne fosse schermo fittizio¹²: disponendosi ai sensi dell'art. 321, comma 2, c.p.p. sequestri preventivi su somme di provenienza lecita, antecedente o successiva alla commissione del reato.

Ove, dunque, il legislatore si fosse dapprima adoperato per introdurre i reati tributari come presupposto della responsabilità dell'ente, non solo il sistema si sarebbe legittimamente dotato di un efficace strumento di contrasto del fenomeno dell'evasione societaria assicurandosi un'adeguata funzione di prevenzione generale, ma si sarebbe anche potuto garantire il contribuente da quella tendenza sostanzialistica, sottesa ai predetti indirizzi, con cui di fatto si è finito per incrinare in ottica "reipersecutoria" i

⁸ Per un quadro d'insieme v., nella manualistica più recente, AMBROSETTI-MEZZETTI-RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2026, 462 ss.

⁹ Cass., Sez. III, 7 giugno 2011, n. 28731, in DJG.

¹⁰ Ribadita, ad esempio, in Cass., Sez. III, 21 ottobre 2021, n. 4976, in DJG.

¹¹ Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, in Cass. pen., 2014, 2797 ss., con nota di VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "inespresse" delle sezioni unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, (su cui v., in particolare, il commento critico di MUCCIARELLI-PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, 246 ss.); Cass., Sez. Un., 26 giugno 2015, n. 31617, in Cass. pen., 2016, 1362 ss., con nota di LUMINO, *La confisca del prezzo o del profitto del reato nel caso di intervenuta prescrizione*, ivi, 1384 ss. e in *Arch. pen.*, 2/2015, con nota di CIVELLO, *Le Sezioni Unite "Lucci" sulla confisca del prezzo e del profitto di reato prescritto: l'inedito istituto della "condanna in senso sostanziale"*; Cass., Sez. Un., 27 maggio 2021, n. 42415, in *Sist. Pen.*, 23 novembre 2021, con commento di SCOLETTA, *La confisca di denaro quale prezzo o profitto del reato è sempre "diretta" (ancorché il denaro abbia origine lecita). Esiste un limite azionabile alla interpretazione giudiziaria della legge penale?*. In precedenza, v. pure Cass., Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29951, in Cass. pen., 2004, 3087 ss. e in *Dir. e giust.*, 2004, 34, 80; Cass., Sez. Un., 25 ottobre 2007, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1295 ss., con nota di LOTTINI, *La nozione di profitto e la confisca per equivalente ex art. 322 ter c.p. e in Foro it.*, 2009, II, 225 ss., con nota di NICOSIA, *Recenti problemi interpretativi in tema di beni confiscabili*.

¹² Cfr., in questo senso, Cass., Sez. III, 13 luglio 2018, n. 50151, in DJG; Cass., Sez. I, 27 giugno 2017, n. 50823, ivi; Cass., Sez. III, 7 gennaio 2015, n. 5191, ivi; Cass., Sez. III, 14 maggio 2013, n. 33182, ivi; Cass., Sez. III, 19 settembre 2012, n. 1256, ivi.

principi di riferimento e i canoni di distribuzione della stessa responsabilità tra persona fisica e giuridica¹³.

Al costo del suo riempimento giurisprudenziale *in malam partem* si aggiungeva poi il *paradosso* del predetto vuoto normativo connesso alla genetica riferibilità all'ente del delitto tributario che sin dall'origine si sarebbe potuto adattare senza alcuna forzatura ai criteri dell'imputazione di cui al d.lgs. 231/2001. Nominalmente si possono richiamare sul punto: l'inquadramento come apicale di chi rappresenta l'ente nei rapporti col fisco o comunque compie operazioni con o sul suo patrimonio; la non necessaria individuazione dell'autore del reato (in rapporto, ad esempio, all'occultamento o distruzione di documenti contabili o alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte)¹⁴; l'interesse ravvisabile nella proiezione della condotta (ad es. dichiarativa) verso illeciti risparmi o rimborsi d'imposta (o anche altri vantaggi come per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti); la complementarietà anche probatoria tra dolo di evasione e illecita politica d'impresa o elusione fraudolenta del modello¹⁵. Senza considerare che, per un verso, il rischio-reato riguarda attività sottoposte ad adempimenti già regolamentati dalla normativa tributaria di riferimento in quanto a termini, criteri di calcolo, modulistica, tecniche di inoltro o meccanismi premiali che, come il *Tax Control Framework*, costituivano *in nuce* il precedente del modello organizzativo i cui contenuti dispiegano *in parte qua* una spiccata efficacia preventiva a carattere trasversale¹⁶.

Del resto, la scelta legislativa di non includere i reati tributari nel d.lgs. 231/2001 appariva in controtendenza rispetto a quel radicale processo di mutamento degli strumenti di contrasto alla criminalità del profitto fondato sulla previsione di oneri di prevenzione collettiva *ex ante*, a mezzo di assetti organizzativi adeguati in forza dell'art. 2086 cpv. c.c.¹⁷ e meccanismi di *compliance* fiscale, piuttosto che sull'applicazione di sanzioni *ex post*, di per sé non adeguata a fronteggiare le esternalità generate da fenomeni di maxi evasione.

¹³ In questi termini, già all'indomani del d.lgs. 158/2015, SEVERINO, *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*, in *Arch. pen.*, 3/2016, 12.

¹⁴ Come da ultimo, in relazione a un'ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta (art. 11, d.lgs. 74/2000), Cass., Sez. III, 14 febbraio 2024, n. 24058, in *DJG*.

¹⁵ Così anche D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari:intonie e distonie di sistema*, in *Sist. Pen.*, 7/2020, 170-172.

¹⁶ Con riguardo, ad esempio, alle modalità di gestione dei flussi finanziari, alla qualifica di fornitori, alle verifiche sulla congruità delle operazioni o sull'esistenza di crediti portati in compensazione, ai controlli incrociati su acquisti, appalti o somministrazioni di manodopera, sponsorizzazioni, consulenze, donazioni, rimborsi spese, fusioni o scissioni, all'acquisizione di documentazione tributaria, alla predisposizione e conservazione della contabilità.

¹⁷ Oggi rafforzati con le diverse modifiche apportate dal d.lgs. 47/2026 alle disposizioni in materia di amministrazione, sistemi di controllo interno e gestione del rischio di società quotate (es. artt. 147-*sexies* e 149-*ter* d.lgs. 58/1998) e non (es. artt. 2380-*bis*, 2381-*bis*, 2381-*ter* e 2403-*bis* c.c.).

2. Il presente: “il delitto non paga”.

Lo spartiacque tra passato e presente lo segna la prima introduzione dei delitti tributari nel d.lgs. 231/2001 ad opera della L. 157/2019¹⁸, cui ha fatto seguito il d.lgs. 75/2020, sia pur emendato dai successivi interventi correttivi del d.lgs. 156/2022.

Dall’*an* della sanzione 231 l’attenzione si è così subito spostata sul *quantum*¹⁹, in considerazione del cumulo con quella tributaria a carico dell’ente²⁰ che, a differenza della persona fisica, continua a rispondere pur a seguito di condotte riparatorie²¹, ferma l’impraticabilità di ogni possibile rimedio *tranchant*²². In questo caso, infatti, al vincolo imposto dal principio di autonomia dell’art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. 231/2001²³, pur in sé giustificabile a fronte di un *deficit* di organizzazione, si contrappone la genetica riferibilità del reato tributario e del suo profitto esclusivamente

¹⁸ Il D.L. 124/2019 (su cui v. già PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019 (decreto fiscale)*, in *Sist. Pen.*, 3 dicembre 2019; FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della “direttiva PIF” nel settore dei reati tributari e della responsabilità “penale” degli enti*, in *disCrimen*, 12 novembre 2019, 1 ss.; INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 3/2020, 307 ss.; DELL’OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, *ivi*, 318 ss.; FINOCCHIARO, *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*, in *Sist. Pen.*, 18 novembre 2019 o ID., *In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, *ivi*, 7 gennaio 2020) era infatti destinato *ab initio*, per sua stessa previsione (art. 39, comma 3), a produrre effetti solo dalla data della sua eventuale conversione in legge, con potenziali profili di legittimità costituzionale, così come peraltro accennati da Corte Cost. sent. 220/2013, relativamente alla mancata sussistenza dei presupposti di cui all’art. 77 Cost. (in tal senso, ad esempio, FINOCCHIARO, *loc. ult. cit.* e INGRASSIA, *Incostituzionalità delle nuove fattispecie incriminatrici penal-tributarie?*, in *Sist. Pen.*, 10 luglio 2020, 37-39, ma anche la stessa Relazione dell’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione n. 3 del 9 gennaio 2020, 2-3) che, tuttavia, potrebbero trovare spiegazione nella necessità di «provvedere con urgenza, anche laddove il risultato sia per qualche aspetto necessariamente differito» (Corte Cost., sent. nn. 16 e 170 del 2017).

¹⁹ Cfr. F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell’ente*, in *Sist. Pen.*, 4 giugno 2020, 15 ss.; BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3/2020, 220-226; VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell’ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 4004.

²⁰ Cfr. artt. 2, comma 2-bis e 11 d.lgs. 472/1997.

²¹ Così, non solo ai sensi dell’art. 13 d.lgs. 74/2000 ma anche per le ulteriori cause di non punibilità previste per la dichiarazione infedele (artt. 5, comma 4 e 7-bis, comma 2, lett. b), d.lgs. 128/2015) e l’indebita compensazione (art. 23 D.L. 34/2023 convertito con L. 56/2023).

²² Vista, in particolare, la disapplicazione del principio di specialità dell’illecito 231 ai sensi dell’art. 9 L. 689/1981 ovvero della disciplina delle circostanze oggettive nel concorso di persone di cui all’art. 119 c.p.

²³ Segnalato, nello specifico, da FUSCO-NAZZANI, *Reati tributari e 231: la causa di non punibilità per il contribuente che si ravvede aprirà uno spiraglio alla non punibilità dell’ente che si dissocia e ripara le conseguenze del reato?*, in *Diritto e procedura penale delle società*, Canzio-Luparia Donati (a cura di), Milano, 2022, 1167; e più in generale, volendo, da D’ARCANGELO, *Il principio di autonomia della responsabilità dell’ente*, in Piva (a cura di), *La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo*, Torino, 2020, 324 ss.; MAIELLO, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità da reato dell’ente*, *ivi*, 632 ss., spec. 653.

all'ente e non alla persona fisica che, nella rappresentanza di fronte al fisco, si limita ad adempiere meri obblighi di funzione imposti dalla normativa di riferimento²⁴.

Sgomberato tuttavia il campo da un paventato *bis in idem*²⁵, si ritiene che l'attuale disciplina superi pure il test di proporzionalità imposto dalla giurisprudenza costituzionale ai sensi degli artt. 117 Cost. e 49, paragrafo 3, CDFUE²⁶ visto che, per effetto del predetto ravvedimento operoso, le sanzioni pecuniarie risultano ridotte, mentre le interdittive e la confisca (o il sequestro ad essa prodromico) del profitto neppure si applicano (ai sensi degli artt. 12, 17 e 19-53 d.lgs. 231/2001)²⁷; a tacer del fatto che l'art. 11 d.lgs. 231/2001 consente al giudice di graduare la sanzione pecuniaria tenendo conto di quella già irrogata sul versante amministrativo anche all'esito di procedure conciliative o adesione all'accertamento. In teoria scendendo anche al di sotto del minimo edittale dell'art. 10 d.lgs. 231/2001 come già sperimentato nei confronti della persona fisica²⁸.

Lungi dall'imporre al giudice indebite sovrapposizioni tra meccanismi sanzionatori indifferenti tra di loro²⁹, le disposizioni citate assicurano dunque un'adequata reazione del trattamento 231 all'integrale pagamento del debito tributario da parte dell'ente.

Ad esse si aggiunge poi l'art. 50 CDFUE che, quantomeno ove sia in gioco l'IVA a competenza unionale, imporrebbe al giudice di disapplicare *in toto* sanzioni punitive,

²⁴ PISANI, *Riflessioni sulla natura delle nuove ipotesi di non punibilità in materia penale tributaria*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2/2026, 145.

²⁵ Per le ragioni già esposte in PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *Diritto Penale Contemporaneo – Riv. trim.*, 3/2020, 275 ss.

²⁶ Su cui cfr., per tutti, VIGANÒ, *La proporzionalità nella giurisprudenza recente della Corte costituzionale: un primo bilancio*, in *Sist. Pen.*, 8 gennaio 2025; nonché, più ampiamente, ID., *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021, *passim*; RECCHIA, *Il principio di proporzionalità nel diritto penale. Scelte di incriminazione e ingerenza nei diritti fondamentali*, Torino, 2020, *passim*.

²⁷ Tra le tante, Cass., Sez. VI, 11 gennaio 2022, n. 13936, in *DJG*; Cass., Sez. VI, 11 giugno 2019, n. 26255, *ivi*; Cass., Sez. III, 3 dicembre 2012, n. 46726, *ivi*; Cass., Sez. III, 7 novembre 2013, n. 45189, *ivi*.

²⁸ Cfr. Trib. Milano, 1° febbraio 2019, in *Dir. pen. cont.*, 15 marzo 2019, con nota di MUCCIARELLI, "Doppio binario" sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica. In senso conforme TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. Pen.*, 28 dicembre 2020, 29; GRASSO, *Responsabilità da reato tributario dell'ente e ne bis in idem: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d.l. n. 124 del 2019, conv. in l. n. 157 del 2019*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 1-bis/2021.

²⁹ Come da ultimo affermato, in tema di delitti contro la pubblica amministrazione, con riguardo alla riparazione pecuniaria di cui all'art. 322-*quater* c.p., dichiarata illegittima ai sensi dell'art. 117 Cost. e art. 49 CDFUE in quanto, all'opposto, normativamente insensibile sia al risarcimento del danno sia all'applicazione della confisca del profitto del reato (Corte Cost., sent. n. 108/2026): questione, peraltro, da tempo anticipata dalla dottrina (MONGILLO, *Le riforme in materia di contrasto alla corruzione introdotte dalla legge n. 69 del 2015*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 15 dicembre 2015, 14 e poi MAUGERI, *La riforma delle sanzioni patrimoniali (la confisca penale)*, in *Dir. pen. proc.*, 2021, 1372) e già oggetto di tentativi di correzione tramite interpretazioni costituzionalmente orientate da parte della Sesta Sezione della Corte di Cassazione (Cass., Sez. VI, 10 giugno 2024, n. 2302, in *DJG* e Cass., Sez. VI, 25 luglio 2025, n. 27422, *ivi*).

come quelle “231”, ove le stesse risultino in concreto sproporzionate³⁰: noti, al riguardo, i precedenti della procura meneghina³¹.

Non sembrano invece di significativa rilevanza le modifiche al riguardo apportate dal d.lgs. 87/2024³².

Per un verso, infatti, la sospensione dell’esecutività della sanzione tributaria di cui al nuovo comma 2-bis dell’art. 21 d.lgs. 74/2000 si limita ad estendere la disciplina del precedente comma 2 all’ente al quale possa essere contestata la responsabilità di cui al d.lgs. 231/2001, rinviando peraltro all’esercizio di un potere discrezionale privo di giustificazione³³.

Per altro verso, il meccanismo compensatorio del nuovo art. 21-ter d.lgs. 74/2000³⁴ si basa su un *idem factum* non rinvenibile tra l’illecito tributario e quello “231”³⁵ e in ogni caso appare di ambigua formulazione giacché, senza neppure

³⁰ In tal senso, v. l’orientamento progressivamente affermato con riguardo all’art. 187-terdecies d.lgs. 58/1998, in Cass., Sez. V, 21 settembre 2018, n. 49869, in *DJG*; Sez. V, 15 aprile 2019, n. 39999, *ivi*; Sez. V, 7 settembre 2021, n. 3555, *ivi*; mentre sull’applicabilità del vincolo a sanzioni pur non formalmente penali v., nel tempo, Corte Cost., sent. nn. 112/2019, 95/2022 e 40/2023, tutte in *DJG*.

³¹ Cfr. Decreto di archiviazione della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, 9 novembre 2022, in *Sist. Pen.*, 22 e 28 novembre 2022 con nota, rispettivamente, di MUCCIARELLI, *Ne bis in idem, sanzioni tributarie e 231* e SCOLETTA, *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*. In tema, più ampiamente, TRIPODI, *Archiviazione 231 per ne bis in idem. Quando la disciplina della responsabilità da reato degli enti “incrocia” la garanzia europea*, in *Cass. pen.*, 2023, 981 ss.; da ultimo, ancora Procura Generale della Repubblica presso la Corte di Appello di Milano, visto all’archiviazione, 30 giugno 2026, in *Giurisprudenza Penale Web*, 14 luglio 2026.

³² Per un commento della riforma v., nel tempo, MONGILLO, *Il “particolarismo” cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul d.lgs. n. 87/2024*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 1564 ss.; TRIPODI, *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis in idem europeo*, in *disCrimen*, 2 ottobre 2024; SANTORIELLO, *Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*, in *Fisco*, 2024, 14, 1309 ss.; GROTTI, *Le recenti modifiche al sistema penale-tributario (d.lgs. n. 87/2024)*, in *Quotidiano legale*, 3/2024; SABBATINI, *La riforma dei reati tributari: appunti sul D.lgs. 87/2024*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2024, 9; ARDIZZONE, *Il nuovo assetto del sistema penale-tributario: un’analisi del d.lgs. 14 giugno 2024 n. 87*, in *La Legislazione Penale*, 30 gennaio 2025; MAZZACUVA, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale: un primo bilancio sulla recente riforma nella prospettiva del ne bis in idem*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, III, 181 ss.; GRASSO, *I riflessi del c.d. decreto fiscale sulla punizione a carico dell’ente. Fra ipotesi di non punibilità e strumenti di integrazione dei “binari” punitivi*, in *Sist. Pen.*, 27 marzo 2025; TROISI, *I doppi binari punitivi nel prisma del ne bis in idem processuale*, *ivi*, 4 agosto 2025; SCOLETTA, *Nuovi e vecchi problemi di illegittimità costituzionale del (nuovo) doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, in *Crepaldi-D’Arcangelo-Ingrassia-Scoletta, Il volto costituzionale del diritto penale tributario*, Milano, 2025, 157 ss.; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2025, 177 ss.; con particolare riferimento ai delitti di omesso versamento CAVALLINI, *Progressione omissiva e ineffettività progressiva: i delitti di omesso versamento dopo il d.lgs. 87/2024*, in *Sist. Pen.*, 10 marzo 2025.

³³ Sulla obbligatorietà della contestazione all’ente *ex d.lgs. 231/2001 v.*, da ultimo, Cass., Sez. VI, 2 dicembre 2025, n. 143, in *Sist. Pen.*, 14 gennaio 2026, con nota di MUCCIARELLI, *Misure cautelari: una valutazione unitaria per enti e persone fisiche e obbligo di azione per gli illeciti dell’ente in una recente sentenza di legittimità*.

³⁴ Introdotto nel solco di un *trend* legislativo inaugurato in materia finanziaria (art. 187-terdecies d.lgs. 58/1998) e di recente confermato in tema di beni culturali (art. 1, commi 1, 2 e 7, L. 6/2024).

³⁵ Il primo risultante da un’estensione oggettiva della violazione tributaria realizzata dal suo rappresentante legale (così DORIGO, *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2018, 1112 ss.; GIOVANNINI, *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2013, 509 ss.) con sanzione

stabilirne i criteri applicativi, prevede soltanto una riduzione di misura della sanzione pecuniaria che, anche congiuntamente all'ulteriore attenuante del risarcimento del danno³⁶, potrebbe condurre, almeno testualmente, a una deroga al numero minimo di quote ma non alla sua disapplicazione *in toto*³⁷: un'occasione davvero mancata per il legislatore che, nonostante il precedente dell'art. 187-terdecies comma 1 lett. b), d.lgs. 58/1998, riesce a garantire piena attuazione al principio di proporzionalità solo tramite un'interpretazione comunitariamente orientata tesa ad estendere la prevista riduzione della sanzione "fino allo zero".

Accanto alla proporzionalità, l'altro *input* che caratterizza la materia è quello della *circolarità* dei rapporti tra procedimenti e dell'efficacia delle sentenze. Si pensi all'informazione, andata e ritorno, tra agenzia delle entrate e pubblico ministero relativa non più solo alla *notitia criminis*³⁸, ma anche all'esercizio dell'azione penale nei confronti di apicali o para-apicali dell'ente ovvero all'acquisizione a fini di prova, quanto al reato-presupposto, degli atti di accertamento anche a seguito di adesione o delle sentenze irrevocabilmente rese nel processo tributario (art. 20, comma 1-bis, d.lgs. 74/2000)³⁹.

In mancanza di una disciplina per l'ipotesi inversa, si è invece riconosciuta, in deroga ai limiti altrimenti imposti dall'art. 654 c.p.p., un'efficacia extrapenale alle sentenze di assoluzione «perché il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso», pronunciate all'esito di accertamento dibattimentale (art. 21-bis d.lgs. 74/2000) in base alla quale, ferma la sanzione tributaria già irrogata e riscossa dall'ente⁴⁰, al giudice tributario rimane precluso l'accertamento di un fatto incompatibile con quello risultante dal giudicato penale⁴¹, salvo il ricorso a presunzioni legali o comunque prive dei requisiti dell'art. 192 cpv. c.p.p., non efficacemente contraddette dall'imputato ovvero a prove non utilizzabili in quella sede⁴². Viene così meno, come già da tempo in

improntata a una logica riscossiva, l'altro incentrato invece su una colpa di organizzazione e con sanzione finalizzata alla prevenzione speciale.

³⁶ Art. 12, comma 1, lett. a), d.lgs. 231/2001.

³⁷ Ciò vale anche al rovescio nel caso, più di scuola che di realtà, in cui sia l'autorità amministrativa a dover determinare la sanzione di competenza dopo l'applicazione all'ente di quella pecuniaria *ex* d.lgs. 231/2001: oltre al medesimo vincolo letterale dell'art. 21-ter d.lgs. 74/2000, quest'ultima non potrebbe infatti condurre a un assorbimento di quella tributaria che, concorrendo semmai a determinare la gravità del reato-presupposto, non partecipa del medesimo disvalore dell'illecito 231 ma ne costituisce soltanto parametro di commisurazione ai sensi dell'art. 11, comma 1, d.lgs. 231/2001.

³⁸ Cfr., rispettivamente, artt. 362 c.p., 331 e 347 c.p.p. nonché art. 129 disp. att. c.p.p.

³⁹ Come peraltro già avviene nella prassi mediante ricorso agli artt. 238-bis o 234 c.p.p.: cfr., tra le tante, Cass., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39358, in *DJG*; Cass., Sez. III, 28 ottobre 2015, n. 1628, *ivi*; Cass., Sez. III, 23 ottobre 2018, n. 54379, *ivi*.

⁴⁰ Ai sensi degli artt. 19, comma 2 e 20, comma 2, d.lgs. 74/2000.

⁴¹ Dovendosi piuttosto stabilire, come da questione già rimessa alle Sezioni Unite a mezzo ordinanza del 4 marzo 2025 n. 5714 emessa dalla Sezione Tributaria (pubblicata in *DJG*), se tale preclusione valga solo ai fini dell'applicazione delle sanzioni o anche dell'accertamento dello stesso rapporto impositivo.

⁴² Sulla base dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita da Corte Cost., sent. 50/2026, in *Riv. dir. trib.*, 28 aprile 2026, con nota di PETRUZZELLA, *Un fatto, due processi, una res iudicata. Nota a Corte Cost. n. 50/2026*.

materia finanziaria⁴³, un altro limite al *ne bis in idem* che, ai sensi dell'art. 50 CDFUE, impedisce di per sé la prosecuzione del procedimento sanzionatorio quando per i medesimi fatti sia intervenuta assoluzione irrevocabile nel merito.

3. Il futuro: “se il delitto non paga l’ente non risponde” tra vecchie e nuove questioni.

Ove, infine, si volessero prospettare i prossimi, possibili sviluppi della materia, il futuro del diritto penale tributario degli enti sembra inevitabilmente destinato a un'estensione delle deroghe all'art. 8 d.lgs. 231/2001 a condotte di riparazione a valle delle quali risultino eliminate anche le carenze organizzative che abbiano determinato o agevolato il reato-presupposto⁴⁴.

Scelta che appare tutto sommato condivisibile in quanto, fermi i limiti dell'art. 21-ter d.lgs. 74/2000, la complessiva proporzionalità del trattamento sanzionatorio per l'ente rimane altrimenti appesa al corretto esercizio di una discrezionalità giudiziale potenzialmente foriera di illegittime disparità di trattamento. Senza considerare che la mancata certezza per l'ente di conseguire l'impunità può continuare a costituire un disincentivo al proprio ravvedimento operoso con frustrazione sia dell'interesse compensativo del danno (per il passato) sia di quello preventivo del reato (per il futuro).

Altre sono, tuttavia, le questioni aperte dalla prospettiva della responsabilità degli enti per reati tributari ancora tutta da esplorare, atteso il vincolo di irretroattività dell'art. 2 d.lgs. 231/2001.

a) La prima attiene alla delegabilità degli obblighi tributari penalmente rilevanti, non solo a livello di consiglio di amministrazione di cui all'art. 2381-bis c.c., ma anche nei confronti di soggetti terzi sul modello dell'art. 16 d.lgs. 81/2008.

Da un lato, infatti, la responsabilità dell'ente può dipendere anche dall'esercizio di fatto di poteri apicali cui corrisponde quella di chi agisce in qualità di amministratore di cui all'art. 1, lett. e), d.lgs. 74/2000⁴⁵.

Dall'altro, le esigenze cui deve rispondere il modello organizzativo si raccordano anche all'“estensione dei poteri delegati” (art. 6, comma 2, d.lgs. 231/2001), costituendo l'adeguata articolazione delle competenze uno dei requisiti di idoneità del modello stesso⁴⁶.

⁴³ Cfr., ad esempio, Cass. civ., Sez. II, 25 giugno 2026, n. 21768, in *DJG*; Cass. civ., Sez. II, 20 dicembre 2024, n. 33657, *ivi*; Cass. civ., Sez. II, 6 dicembre 2018, n. 31632, *ivi*.

⁴⁴ Come si propone nella relazione conclusiva e nell'articolato (in particolare, all'art. 15, comma 2) presentato a novembre 2025 dal Tavolo tecnico istituito presso il Ministero di Giustizia nel 2024 per la revisione della disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche.

⁴⁵ Sulla responsabilità dell'amministratore di fatto v., tra le tante, Cass., Sez. III, 14 maggio 2015, n. 38780, in *DJG*; Cass., Sez. III, 29 maggio 2012, n. 20678, *ivi*.

⁴⁶ Emblematica, al riguardo, la giurisprudenza in materia ambientale secondo cui, ai fini della responsabilità dell'ente ai sensi dell'art. 25-undecies d.lgs. 231/2001, la mancanza di deleghe di funzioni costituisce, di per sé prova della mancanza di un efficace modello organizzativo adeguato a prevenire la consumazione del

Per evitare giudizi contraddittori sulla posizione della persona fisica e dell'ente dovrà pertanto rivalutarsi quel diffuso orientamento giurisprudenziale che, stante il pedissequo richiamo a vincoli di inderogabilità e personalità dell'obbligo d'imposta⁴⁷, tende a negare, salvo rare eccezioni⁴⁸, l'efficacia in materia della delega di funzioni non di mera documentazione o versamento⁴⁹.

Né potrebbe farsi leva sulla rilevanza del bene giuridico tutelato dai reati in oggetto, atteso che la delega di funzioni da sempre trova regolamentazione espressa in materia di sicurezza sul lavoro, dove in gioco è persino la vita o l'incolumità fisica.

Quanto poi alla residua responsabilità del delegante, già oggi è possibile escluderla laddove, verificate le altrui competenze e trasmesse le informazioni necessarie a garantire l'osservanza della normativa tributaria di riferimento, permangano obblighi di vigilanza la cui violazione non è sufficiente a integrare il dolo di fattispecie. Continuare a negare cittadinanza alla delega di funzioni in materia rischia pertanto di alimentare il ricorso a meccanismi presuntivi nei confronti di chi si trovi a essere preposto ad adempimenti formali senza alcun coinvolgimento, se non a titolo di concorso dell'*extraneus* ai sensi dell'art. 110 c.p., di chi invece se ne occupi direttamente sulla base di un adeguato assetto organizzativo.

Nulla toglie infine che, considerata anche l'imminente entrata in vigore di un nuovo testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali⁵⁰, ben potrebbe il legislatore intervenire con una disposizione *ad hoc* sulla delega di funzioni in materia per adattarne la disciplina alle specialità del settore previa indicazione di obblighi indelegabili e imposizione di una vigilanza da assolversi mediante adozione ed efficace attuazione di idonei sistemi di *compliance* fiscale, sul modello di quanto già previsto in materia di sicurezza sul lavoro⁵¹.

reato da parte dei vertici societari (Cass., Sez. III, 24 febbraio 2017, n. 9137, in *DJG*). Ma anche quanto all'ipotesi di reato commesso dal sottoposto, può richiamarsi quell'indirizzo teso a incentrare la responsabilità dell'ente sulla mancata specifica deduzione di un assetto connotato dall'attribuzione di mirati poteri e doveri in grado di garantire l'osservanza dei medesimi obblighi di direzione e vigilanza di cui all'art. 7, comma 1, d.lgs. 231/2001 (Cass., Sez. VI, 25 maggio 2018, n. 54640, in *DJG*).

⁴⁷ Così, tra le tante, Cass., Sez. II, 28 febbraio 2020, n. 26469, in *DJG*; Cass., Sez. II, 14 gennaio 2020, n. 9417, *ivi*; Sez. III, 18 settembre 2013, in *Soc.* 2014, 989 ss., con nota di VIGLIONE, *La delega al professionista non basta ad escludere il reato di omessa dichiarazione*; Cass., Sez. III, 2 febbraio 1999, in *Guida al dir.*, 1999, 14, 79; Cass., Sez. III, 4 luglio 1996, in *Rass. Trib.*, 1997, 769 ss., con nota di Lo MONTE, *Osservazioni in tema di delega al professionista nell'adempimento degli obblighi tributari in margine ad una recente decisione della Suprema Corte*; Cass., Sez. II, 24 novembre 1993, in *Riv. giur. Trib.*, 1994, 654; Cass., Sez. III, 23 giugno 1992, in *Corr. Giur.*, 1992, 2813; Cass., Sez. III, 7 giugno 1991, in *Giust. pen.*, 1992, II, 165.

⁴⁸ Così, Cass., Sez. III, 28 aprile 2015, n. 50201, in *DJG*; Cass., Sez. III, 4 aprile 2012, n. 27720, *ivi*; Cass., Sez. III, 1° ottobre 1992, in *Cass. pen.*, 1993, 2107 (in cui, però, il professionista si era anche indebitamente appropriato delle somme affidategli per il pagamento dell'imposta dovuta).

⁴⁹ Cfr., ad esempio, Cass., Sez. III, 29 ottobre 2009, n. 9163, in *DJG*; Cass., Sez. IV, 5 maggio 2016, n. 18845, *ivi*.

⁵⁰ D.lgs. 173/2024, efficace dal 1° gennaio 2027.

⁵¹ Cfr. artt. 16, comma 30 e comma 4, d.lgs. 81/2008.

b) La seconda questione riguarda gli argini da apporre al potenziale straripamento della responsabilità del consulente fiscale, terreno fertile su cui pure germogliano i semi di un'imputazione collettiva a cascata.

Se, infatti, si combinano l'applicabilità del d.lgs. 231/2001 alle società tra professionisti⁵² e all'ipotesi del concorso nel reato pur realizzato nell'ambito dell'attività riferibile a diversa entità giuridica⁵³ si ottiene un *mix* esplosivo che impone un accertamento *beyond any reasonable doubt* dei presupposti del contributo e del sotteso "interesse o vantaggio" della società di appartenenza, onde evitare uno sconfinamento *ad infinitum* del rischio penale.

Tralasciando la possibile internalizzazione del singolo professionista quale apicale o para-apicale dell'ente-contribuente, specie se stabilmente inserito nella relativa organizzazione⁵⁴, per l'ideazione e attuazione di operazioni in frode al fisco l'apporto di una competenza specialistica, ove pure non si rilevi essenziale perché fungibile con quello di altro professionista, supera con agio lo scoglio di un contributo di minima importanza ai sensi dell'art. 114 c.p. Mentre, pur al di là delle ipotesi di inganno di cui all'art. 48 c.p., *pactum sceleris* o adesione a direttive del cliente, la prova della consapevolezza dell'altrui condotta illecita, ancorché non ridotta col senno di poi alla mera clausola del "non poteva non sapere", potrebbe desumersi a livello indiziario in forza dell'art. 192 cpv. c.p.p. dall'elevata complessità e particolare tecnicismo degli adempimenti tributari, dalla tipologia, sequenza, pretestuosità o artificiosità delle operazioni intraprese⁵⁵.

D'altro canto, la disciplina codicistica e quella di settore non aiutano.

Da un lato, non vi è solo l'indeterminatezza del modello concorsuale ma anche la nota tendenza a espandere il "rafforzamento dell'altrui proposito criminoso" secondo meccanismi di carattere prognostico ai limiti dell'*omnimodo facturatus* e a non richiedere al professionista il perseguimento di alcun beneficio patrimoniale⁵⁶; senza contare la possibile contestazione del reato-presupposto di tipo associativo ove il suo apporto, pur

⁵² In particolare, sull'applicabilità del d.lgs. 231/2001 alle società tra professionisti e quelle unipersonali v., rispettivamente, Cass., Sez. II, 24 novembre 2011, n. 4703, in *DJG* e Cass., Sez. VI, 16 febbraio 2021, n. 45100, *ivi*.

⁵³ Cfr., tra le più significative, Cass., Sez. V, 18 gennaio 2011, n. 24583, in *DJG*; Cass., Sez. II, 27 settembre 2016, n. 52316, *ivi*; Cass., Sez. VI, 11 aprile 2025, n. 14343, *ivi*.

⁵⁴ Sulla distinzione tra "consulenza" *stricto sensu* e condotte professionali di cogestione v. E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni "neutrali"*, Torino, 2018, 187; MASUCCI, *Sul "rischio penale" del professionista. Contributo alla teoria generale del concorso di persone*, Napoli, 2012, 109 ss.; A. PERINI, *Il consiglio tecnico come forma di compartecipazione dell'estraneo nei reati propri*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 728.

⁵⁵ Potendo semmai far eccezione il caso in cui risulti che, nell'ambito dei servizi professionali risultanti da incarico quanto più possibile specifico e dettagliato, dopo essersi fatto rilasciare una dichiarazione sulla completezza delle informazioni e della documentazione trasmessa, il professionista abbia preventivamente prospettato al cliente, previa acquisizione di conferma scritta, soluzioni diverse illustrandone *pro e contro* anche sotto il profilo penale senza poi partecipare in alcun modo all'esecuzione della scelta.

⁵⁶ Così, in particolare, Cass., Sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785, cit.

nella sua formale aderenza ai canoni della professione, sia funzionale alla realizzazione di un progetto criminoso stabilmente perseguito dal proprio cliente⁵⁷.

Dall'altro lato, il concorso dell'*extraneus* potrebbe realizzarsi mediante condotte prodromiche alla consumazione del reato non punibili a titolo di tentativo (art. 6 d.lgs. 74/2000)⁵⁸ e neppure è soggetto ai limiti dell'art. 9 d.lgs. 74/2000⁵⁹.

Semmai, è muovendo dagli ulteriori indici di serialità e ripetitività dell'aggravante speciale dell'art. 13-bis, comma 3, d.lgs. 74/2000 che potrebbe desumersi la necessità di circoscrivere il contributo del professionista nell'ambito della sola compartecipazione materiale qualificata da un ruolo univocamente attivo nella programmazione ed esecuzione del reato tributario⁶⁰ confinante, verso l'alto, con la sistematica elaborazione o commercializzazione di collaudati modelli di evasione e, verso il basso, con consigli, istruzioni, suggerimenti, assicurazioni o persino semplici violazioni deontologiche⁶¹.

In altri termini, la sua efficacia concreta dovrebbe misurarsi senza alcun automatismo in rapporto all'incidenza materiale ed effettiva sulle modalità di realizzazione del fatto *hic et nunc* anziché sulla dinamica della condotta professionale che mai potrebbe limitarsi a contributi di generico supporto morale, dovendo esprimere una partecipazione primaria alle attività qualificanti del reato proprio.

Solo un tale contributo, peraltro, appare idoneo ad esprimere quell'interesse concreto, specifico, diretto e immediato dell'ente da cui, secondo la giurisprudenza in materia di gruppi societari⁶², potrebbe derivare anche una responsabilità ai sensi del d.lgs. 231/2001.

c) Un cantiere sempre aperto del c.d. "penale tributario degli enti" è quello che attiene alla grande protagonista del sistema che, con i suoi mille volti, continua a imperversare senza rivali all'insegna di quello che da tempo non è più uno *slogan*: il *nullum crimen sine confiscatione*⁶³.

Sdoganata infatti la confisca di denaro senza nesso di pertinenzialità a favore di quelle per equivalente ai sensi del d.lgs. 231/2001 ancor prima della sua recente limitazione ai casi di coincidenza con la somma derivata dal reato o tutt'al più col bene che ne costituisca immediata sostituzione o reimpiego⁶⁴, la coabitazione delle diverse

⁵⁷ Al riguardo v. Cass., Sez. III, 13 marzo 2019, n. 24799, in *DJG*; Cass., Sez. III, 6 luglio 2005, n. 34678, *ivi*.

⁵⁸ Cfr., ad esempio, Cass., Sez. III, 13 febbraio 2024, n. 14954, in *DJG*; Cass., Sez. III, 2 luglio 2020, n. 26089, in *Guida al dir.*, 2020, 39, 66; Cass., Sez., III, 29 marzo 2019, n. 28158, *ivi*, 2019, 30, 26.

⁵⁹ Cfr., Cass., Sez. III, 26 maggio 2010, n. 35453, in *DJG*.

⁶⁰ In tal senso, Cass., Sez. III, 18 novembre 2022, n. 2351, in *DJG*; Cass., Sez. III, 9 novembre 2021, n. 47436, *ivi*; Cass., Sez. III, 28 gennaio 2021, n. 23335, *ivi*; Cass., Sez. III, 15 maggio 2019, n. 36461, *ivi*; Cass., Sez. III, 3 aprile 2019, n. 36212, *ivi*; Cass., Sez. III, 28 aprile 2016, n. 17418, in *Guida dir.*, 21/2016, 29.

⁶¹ E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni "neutrali"*, cit., 56.

⁶² Mutuando dalla giurisprudenza sui gruppi societari: Cass., Sez. V, 18 gennaio 2011, n. 24583, cit.; Cass., Sez. II, 27 settembre 2016, n. 52316, cit.; Cass., Sez. VI, 11 aprile 2025, n. 14343, cit.

⁶³ Per dirla con MANES, *L'ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 1259 e segg.

⁶⁴ Cass., Sez. Un., 26 settembre 2024, n. 13783, in: *Sist. Pen.*, 15 aprile 2025, con nota di FINOCCHIARO, *L'attesa sentenza delle Sezioni Unite sul sequestro e la confisca nel concorso di persone nel reato: un'importante svolta in tema di natura (ripristinatoria) della confisca "per equivalente" e di (ri)qualificazione della confisca del denaro*; *Giur. it.*,

misure di ablazione del profitto del reato tributario nei confronti della persona fisica⁶⁵ e dell'ente⁶⁶, deve fare i conti con una finalità di ripristino incentrata, secondo gli ultimi approdi giurisprudenziali in materia, sull'eliminazione di qualsiasi illecito vantaggio patrimoniale conseguito dal reato⁶⁷.

Ove pure non si ritenga di ricondurre l'illecito dell'ente a una fattispecie plurisoggettiva *sui generis*⁶⁸, ciò sembra definitivamente escludere ogni possibilità di estendere il principio solidaristico sinora applicato ai rapporti tra confisca (e sequestro preventivo) alla persona fisica e all'ente⁶⁹, giacché un'ablazione indistinta, fissa e totalizzante nei confronti di chi, agendo per suo conto, risulti in concreto non aver conseguito alcun beneficio economico costituirebbe un palese eccesso rispetto al fine⁷⁰.

Ancor prima del rigetto in sede penale del meccanismo civilistico della responsabilità solidale (artt. 1292 e 2055 c.c.), a chiudere lo scenario agli automatismi dei provvedimenti ablatori di merito o cautelari è quindi l'intrinseca limitazione al *quantum* di profitto effettivamente conseguito da ciascuno, quale corollario della loro rinnovata funzione ripristinatoria e non già punitiva, foss'anche nella forma per equivalente che consente di saltare la corrispondenza in termini qualitativi ma non quantitativi⁷¹.

Peraltro, nell'ambito penal-tributario il legame tra oggetto e finalità della misura è ancora più pregnante in quanto è proprio l'esclusiva riferibilità della confisca all'ammontare dell'imposta evasa, oggetto di puntuale verifica giudiziale basata sui parametri della normativa tributaria di riferimento, a garantirne la funzione riequilibratrice evitandone lo snaturamento in una pena patrimoniale atipica, altrimenti frutto di indebita analogia *in malam partem*⁷².

Né potrebbe farsi leva sul *leitmotiv* della peculiarità strutturale dei reati tributari il cui profitto, lungi dal potersi ripartire tra concorrenti per quota di arricchimento accrescitivo, è costruito come "risparmio di spesa assoluto", per legittimare una funzione punitiva della confisca di valore applicata nei confronti della persona fisica nel caso in cui risulti impossibile attingere alle casse dell'ente denaro corrispondente, quale

2025, 10, 2133 ss., con nota di PIERDONATI, *La confisca del profitto al vaglio delle Sezioni Unite: verso nuovi equilibri applicativi*; *Dir. Pen. Proc.*, 2025, 1170 ss., con nota di ATTANASIO, *La confisca "modello" delle Sezioni Unite: il ritorno nel perimetro della legalità*.

⁶⁵ Artt. 12-bis e 12-ter d.lgs. 74/2000.

⁶⁶ Che venga affermata o meno la sua responsabilità (artt. 19 o 6, comma 5, d.lgs. 231/2001).

⁶⁷ Così Cass., Sez. Un., 26 settembre 2024, n. 13783, cit.

⁶⁸ Come teorizzato da PALIERO, *La società punita. Del come, del perché, e del per cosa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2008, 1516 ss. In argomento sia consentito il rinvio PIVA, *Concorso di persone e responsabilità dell'ente. Vuoti normativi, incertezze giurisprudenziali e prospettive di riforma*, in *Arch. pen.*, 1/2016;

⁶⁹ Cass., Sez. VI, 11 dicembre 2019, n. 1676, in DJG.

⁷⁰ Ciò vale, *a fortiori*, per la confisca allargata (artt. 12-ter d.lgs. 74/2000 e 240-bis c.p.) riferita alla sola persona fisica che, pur essendo l'autore materiale del reato, normalmente non ottiene dallo stesso alcun vantaggio patrimoniale diretto.

⁷¹ Così già BARTOLI, *Ripensare le confische*, in *La Legislazione Penale*, 2023, 8.

⁷² MONGILLO, *Le confische tra efficienza e tutela dei diritti fondamentali*, Torino, 2026, 129 s.; nonché già ID., *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 716 ss.

res fungibile per antonomasia, al mancato esborso doveroso in relazione alla pretesa erariale⁷³.

Come precisato dalle citate Sezioni Unite nonché da tempo in dottrina⁷⁴, la natura della confisca del *tantundem* deve essere infatti determinata in relazione a quella della confisca diretta cui essa accede che, indipendentemente dal destinatario nei cui confronti viene applicata, è e, per sua stessa natura, rimane recuperatoria ove, come nel caso di specie, abbia ad oggetto un profitto per quanto virtuale⁷⁵.

D'altro canto, l'obbligatorietà della misura non ne implica affatto la sproporzione rispetto allo scopo che rimane quello di eliminare il beneficio patrimoniale dell'illecito⁷⁶, senza alcuna necessità di doverlo ripartire, in quanto ottenuto esclusivamente dall'ente in termini di risparmio d'imposta.

Tantomeno, la persona fisica potrà recuperare alcunché in regresso atteso che la confisca di valore (e soprattutto il sequestro ad essa funzionale) si basa proprio sulla impraticabilità di quella diretta all'ente che, lungi dal potersi desumere dalla mera esistenza di indicazioni logicamente contrarie all'affermazione di una disponibilità sufficiente⁷⁷, postula la dimostrazione dell'impossibilità pratica della loro apprensione.

Mutuandosi da quanto di recente ribadito in merito dalla stessa CEDU nel caso *Petrignani c. Italia*⁷⁸, si legittimerebbe peraltro una confisca anticipatamente punitiva che

⁷³ In tal senso Cass., Sez. III, 28 ottobre 2025, n. 6287, in *Giur. it.*, 2026, 6, con nota di ATTANASIO, Le "sabbie mobili" della confisca nella cornice dei reati tributari plurisoggettivi; Cass., Sez. III, 27 gennaio 2026, n. 8773, in *DJG. Sul punto v.*, in senso critico, anche MONGILLO, Le confische tra efficienza e tutela dei diritti fondamentali, *cit.*, 218.

⁷⁴ Cfr., tra i tanti, EPIDENDIO, *La confisca nel diritto penale e nel sistema della responsabilità degli enti*, Padova, 2011, 86 ss.; FINOCCHIARO, *Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito e sulla natura giuridica della confisca diretta e per equivalente*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3/2020, 337 ss.; MAUGERI, voce *Confisca (diritto penale)*, in *Enc. dir. Annali*, VIII, Milano, 2015, 129 e 163 ss.; MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 2015, 724 ss.; NICOSIA, *La confisca, le confische. Funzioni politico criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo-applicativi*, Torino, 2012, 149 ss.; TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Torino, 2020, 381 ss.; ID., *Un perovace non sequitur. La finalità ripristinatoria della confisca per equivalente e la sua natura sostanzialmente punitiva*, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 2023, 467 ss.

⁷⁵ Sul nesso tra oggetto e natura della confisca v. - già prima del *revirement* giurisprudenziale di Cass., Sez. Un., 26 settembre 2024, n. 13783, *cit.* - Corte cost. sent. 7/2025 (commentata, tra gli altri, da F. MAZZACUVA, *Confisca e reati societari: la Consulta riafferma l'esigenza di proporzionalità della pretesa ablativa*, in *Società*, 2025, 836) e Corte cost. sent. 112/2019 (su cui v. MONGILLO, *Confisca proteiforme e nuove frontiere della ragionevolezza costituzionale. Il banco di prova degli abusi di mercato*, in *Giur. cost.*, 2019, 3351).

⁷⁶ Sulla confisca obbligatoria per equivalente nell'ordinamento italiano cfr., volendo, MAUGERI, voce *Confisca (diritto penale)*, *cit.*, 200 ss.; FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007, 249 ss.; AMISANO TESI, voce *Confisca per equivalente*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. IV, Torino, 2008, 191 ss.; da ultimo MONGILLO, *Le confische tra efficienza e tutela dei diritti fondamentali*, *cit.*, 110 ss.

⁷⁷ Così invece Cass., Sez. III, 20 settembre 2018, n. 3591, in *DJG*; Cass., Sez. III, 27 gennaio 2011, n. 7138, *ivi*.

⁷⁸ Corte EDU, sent. 28 maggio 2026, *Petrignani c. Italia*, in *Sist. Pen.*, 23 giugno 2026, con nota di TRINCHERA, *Ciascuno il suo profitto: la Corte EDU sulla confisca per equivalente in caso di concorso di persone nel reato* e in *Giurisprudenza Penale Web*, 2026, 6, con nota di COLOMBO, *La confisca per equivalente in caso di concorso di persone nel reato tributario: interviene la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*.

- pur poggiando su un contributo personalmente offerto alla realizzazione del reato dalla persona fisica in conformità al principio di colpevolezza⁷⁹ - si pone in contrasto sia con l'art. 7 CEDU, quale conseguenza sanzionatoria non sufficientemente prevedibile in mancanza di una chiara base legale e alla luce di un quadro giurisprudenziale interno segnato da persistenti contrasti interpretativi, sia con l'art. 1 Prot. n. 1 CEDU, in quanto sproporzionata rispetto agli scopi perseguiti, sia pur al netto di eventuali azioni di regresso.

Ne deriva che, anche dal punto di vista convenzionale, il giudice dovrebbe optare per un'applicazione della confisca ai sensi dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 coerente con la sua funzione ripristinatoria, circoscrivendo il *quantum* confiscabile al solo vantaggio economico, per ipotesi, concretamente conseguito dalla persona fisica⁸⁰, senza legittimare una connotazione altrimenti punitiva della misura incompatibile col suo stesso oggetto.

d) Ulteriore questione che merita cenno in questa sede, se non altro in quanto non definitivamente affrontata dalla giurisprudenza di legittimità, attiene alla possibilità, nei noti casi di somministrazione illecita di manodopera realizzata mediante appalti non genuini ad alta *labour intensive*, di contestare a fornitore e committente, in concorso con le contravvenzioni previste dalla disciplina in materia⁸¹, i reati-presupposto di emissione o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e i corrispondenti illeciti amministrativi⁸².

In particolare, premessa l'oggettiva esistenza delle operazioni sottese alle fatturazioni e rimanendo per ipotesi incontestata la qualificazione giuridica delle prestazioni sulla base dell'esercizio da parte del committente di un potere direttivo e organizzativo eccedente i controlli connessi alle sue responsabilità in caso di appalto⁸³, possono e devono distinguersi due fasi, da ricondursi a schemi di contestazione apparentemente diversi tra di loro.

Nel primo, caratterizzato peraltro dal sigillo di legittimità in sede cautelare⁸⁴, i soggetti sono tre (il committente, un consorzio che riceve l'appalto di servizi e singole consorziate, per lo più cooperative, che poi lo eseguono in subappalto limitandosi invero a fornire manodopera) e, per l'effetto, le fatture si ritengono connesse a operazioni *soggettivamente* inesistenti data l'interposizione fittizia di uno pseudo-appaltatore privo

⁷⁹ Così hanno escluso per manifesta infondatezza le questioni di illegittimità costituzionale dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 prospettate in relazione agli artt. 3 e 27 Cost., Cass., Sez. III, 4 febbraio 2022, n. 11086, in *DJG* e Cass., Sez. III, 10 maggio 2018, n. 49763, *ivi*.

⁸⁰ Come potrebbe ad esempio verificarsi nel caso di piccole o medie imprese a struttura familiare in cui l'amministratore risulti anche proprietario dell'ente che dalla commissione del reato tributario ha tratto vantaggio.

⁸¹ Art. 18 d.lgs. 276/2003.

⁸² Cfr. art. 25-*quinqüiesdecies*, commi 3, lett. d) e 1, lett. a), d.lgs. 231/2001, in relazione, rispettivamente, ai delitti previsti agli artt. 8 e 2 d.lgs. 74/2000.

⁸³ Ad esempio: per retribuzioni, contribuzioni o indennità (art. 1676 c.c.), omesso versamento di contributi previdenziali e premi assicurativi (art. 29, comma 2, d.lgs. 276/2003) o per mancata osservanza degli obblighi in materia di sicurezza sul lavoro (art. 26 d.lgs. 81/2008).

⁸⁴ Cass., Sez. III, 27 gennaio 2022, n. 16302, in *DJG*.

di risorse e strutture idonee allo svolgimento dell'attività (c.d. *modello coop*). Nel secondo, invece, i soggetti sono due (il committente e lo pseudo-appaltatore nell'ambito del quale vengono formalmente assunti i lavoratori occupati ad eseguire i servizi) e le fatture si ritiene siano collegate, per lo più, a operazioni *giuridicamente* inesistenti.

Tali contestazioni, per quanto di ampia e diffusa sperimentazione, non sono poi così diverse.

Nel primo caso, infatti, la ritenuta inesistenza soggettiva potrebbe scontrarsi con la disciplina civilistica dei consorzi con attività esterna laddove il vincolo con le singole consorziate, definite come "serbatoi di manodopera", fosse da qualificarsi come mandato e non come subappalto.

Né l'inesistenza soggettiva potrebbe riferirsi alle prestazioni svolte direttamente dai singoli lavoratori e al loro diritto di chiedere la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze del committente⁸⁵ che, stando anche alla disciplina civilistica della simulazione (art. 1414 c.c.), postula non un'operazione realmente svolta tra soggetti diversi ma un'operazione diversa da quella documentata a livello contrattuale.

Al di là delle apparenze, è pertanto sul concetto di inesistenza giuridica e sui suoi derivati in termini di pretesa evasione dell'IVA che si annida il sospetto di forzature ermeneutiche in entrambe le fattispecie in esame.

In primo luogo, la divergenza tra l'operazione contrattuale e la sua espressione documentale non trova puntuale riscontro nella definizione dell'art. 1, lett. a), d.lgs. 74/2000 che con l'avverbio "realmente" sembrerebbe presupporre un'inesistenza *in rerum natura*; né, mutuandosi dalla funzione probatoria privilegiata della fattura, potrebbe artificiosamente riferirsi l'inesistenza materiale all'operazione documentata, salvo incorrere in una palese analogia *in malam partem*⁸⁶.

In secondo luogo, pur a volersi semmai includere tale divergenza nel concetto di operazioni *simulate oggettivamente* di cui all'art. 1, lett. g-bis) d.lgs. 74/2000 idonee a integrare il diverso delitto-presupposto di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000 a condizione del superamento delle corrispondenti soglie di punibilità, non si intravedono *elementi passivi fittizi* indicati nella dichiarazione del committente, quali componenti espresse in cifra che concorrerebbero alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA o comunque inciderebbero sulla determinazione dell'imposta dovuta⁸⁷. Nel caso di specie, essi sembrano infatti confondersi con la predetta inesistenza delle operazioni da cui l'indetraibilità dell'IVA ovvero sovrapporsi al profitto del reato coincidente con l'asserita imposta evasa. Né potrebbero farsi coincidere con gli importi delle fatture del fornitore, trattandosi di costi effettivamente sostenuti e non *inesistenti*⁸⁸. Peraltro, ai fini della configurabilità del reato la mancata indicazione di elementi passivi

⁸⁵ Ai sensi degli artt. 38 d.lgs. 81/2015 e/o 20, comma 3-bis, d.lgs. 276/2003.

⁸⁶ Così, ad esempio, Cass., Sez. III, 13 ottobre 2016, n. 52321, in *Il Fisco*, 2017, 383 ss.; Cass., Sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 109. In dottrina, tra gli altri, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di Diritto Penale*, Grosso-Padovani-Pagliaro (diretto da), Parte Speciale, vol. XVII, Milano, 2010, 293.

⁸⁷ In particolare, sulla necessità di tale indicazione ai fini della configurazione della frode fiscale v. Cass., Sez. III, 23 luglio 2015, n. 32348, in *DJG*.

⁸⁸ Cui allude anche l'art. 4, comma 1, d.lgs. 74/2000.

fittizi potrebbe non rilevare nel caso di inesistenza soggettiva delle operazioni⁸⁹ ma non già, come nel caso di specie, di inesistenza giuridica.

In terzo luogo, non si comprende cosa guadagnerebbe indebitamente nei confronti dell'erario chi, come il committente, corrisponda il pagamento per intero della fattura ricevuta anticipando l'IVA per l'effetto portata in detrazione, a prescindere dalle responsabilità per il suo mancato riversamento da parte dell'emittente nei cui confronti pure si attivi la pretesa di (un doppio) recupero⁹⁰.

Venendo infine alla disciplina di riferimento, l'indetraibilità dell'IVA⁹¹ non potrebbe desumersi dall'art. 19, comma 2, DPR 633/1972⁹² per mancanza di operazioni effettuate⁹³, data la loro indiscussa esistenza oggettiva: elemento, quest'ultimo, decisivo ai fini del riconoscimento dello stesso diritto alla detrazione che, come affermato nel caso del distacco di personale, si fonda sull'effettiva prestazione di servizi a titolo oneroso, ove anche consista nella messa a disposizione di personale dietro pagamento del suo mero costo⁹⁴.

Quanto all'art. 21, comma 7⁹⁵, che fa salvo l'obbligo per il cessionario di pagare l'IVA per l'ammontare indicato da parte del cedente in fatture relative a operazioni inesistenti, la successiva indetraibilità che la giurisprudenza tributaria fa derivare dall'alterazione del meccanismo di compensazione tra Iva "a valle" e IVA "a monte" riguarda i soli casi di inesistenza oggettiva o soggettiva⁹⁶ e non può applicarsi a quella giuridica se non tramite analogia *in malam partem*.

Tantomeno, potrebbe in questa sede sostenersi che con la realizzazione del reato connesso alla fatturazione per operazioni inesistenti verrebbe meno l'*inerenza* dell'IVA all'attività d'impresa quale presupposto per la sua stessa detrazione: al netto della irrilevanza in sede penale di costi effettivamente sostenuti ma non inerenti⁹⁷, sarebbe come invertire l'ordine dei fattori, dovendosi stabilire *a priori* se il reato si configura in relazione al requisito dell'indebito beneficio fiscale.

⁸⁹ Cfr. *ex multis* Cass., Sez. II, 27 gennaio 2022, n. 16302, cit.; Cass., Sez. III, 18 ottobre 2018, n. 4236, in DJG; Cass., Sez. III, 2 marzo 2018, n. 30874, *ivi*.

⁹⁰ Ciò che potrebbe far dubitare anche della configurabilità *ex ante* del dolo di agevolare l'altrui evasione richiesto dall'art. 8 d.lgs. 74/2000.

⁹¹ Ove pure legittima per effettiva conoscenza o colpevole ignoranza del committente circa l'evasione del fornitore secondo lo standard di cui alla Corte Giust. sent. 6 luglio 2006 (nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04) e sent. 12 gennaio 2006 (nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03).

⁹² Dal 31 gennaio 2026, art. 56, comma 1, d.lgs. 10/2026 (*Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta sul valore aggiunto*).

⁹³ Così Cass. civ., Sez. trib., 7 luglio 2015, n. 42994, in DJG.

⁹⁴ Cass. civ., Sez. trib., ord. 9 marzo 2023, n. 6986, in DJG.

⁹⁵ Dal 31 gennaio 2026, art. 72, comma 9, d.lgs. 10/2026 (*Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta sul valore aggiunto*).

⁹⁶ Cass. civ., Sez. trib., 11 novembre 2011, n. 23626, in DJG; Cass. civ., Sez. trib., 30 gennaio 2007, n. 1950, *ivi*; Cass. civ., Sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22882, *ivi*.

⁹⁷ Sulla base di quanto disposto dall'art. 4, comma 1-bis, d.lgs. 74/2000 sulla cui portata generale v. già POGGIOLI-ROTELLA, *Evasione punibile tra infedeltà e frodolenza nella dichiarazione*, in *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Garavoglia (a cura di), Milano, 2020, 114.

Ma il punto è che, ove anche si ritenesse alterato il meccanismo di riscossione dell'IVA per effetto della invalidità del contratto di appalto⁹⁸, in sede penale l'inesistenza non potrebbe mai ridursi a diversa qualificazione giuridica a fini tributari di un'operazione realmente effettuata ovvero alla mancata congruità di operazioni sottopagate⁹⁹ quando, come nel caso di specie, le operazioni fatturate (appalto) hanno in comune con quelle per ipotesi giuridicamente effettuate (somministrazione di manodopera) non soltanto una movimentazione di fondi¹⁰⁰ ma un sinallagma di prestazioni la cui unica variante sarebbe connessa all'esercizio di un "potere direttivo di mezzi e materiali" incompatibile negli appalti non "leggeri" con la natura giuridica del rapporto indicato in fattura¹⁰¹.

Potrebbe quindi apparire forzata, se non ai limiti dell'analogia *in malam partem*, l'applicazione di un concetto come quello di inesistenza che, in attuazione del principio dell'*extrema ratio*, l'art. 1 d.lgs. 74/2000 mostra di distinguere nettamente dalla simulazione oggettiva e la cui rilevanza, ai fini della consumazione della frode fiscale, dipende anche dall'indicazione di elementi passivi *fittizi* da non confondersi con l'asserito vantaggio fiscale.

⁹⁸ Cfr., fra le tante, Cass. civ., Sez. V, 17 novembre 2011, n. 34876, in *DJG*; Cass. civ., Sez. V, 26 giugno 2020, n. 12807, *ivi*; Cass. civ., Sez. V, 7 dicembre 2018, n. 31720, *ivi*; Cass. civ., Sez. V, 17 ottobre 2014, n. 2020, *ivi*; Cass. civ., Sez. V, 18 luglio 2017, n. 17805, *ivi*.

⁹⁹ SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2023, 133.

¹⁰⁰ Come nel caso di Cass., Sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975, cit., nel quale alla espressione documentale di una fornitura di beni e servizi si contrapponeva l'effettiva erogazione di un finanziamento di gruppo esente da IVA.

¹⁰¹ Cass. civ., Sez. trib., ord. 24 luglio 2024, n. 20591, in *DJG*.