

THE BUTTERFLY EFFECT: DAI REATI FISCALI ALLA RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI IN UN 'BATTITO D'ALI'

Nota a Cass. pen., sez. III, 3 ottobre 2024 (ud. 4 luglio 2024), n. 36776, pres. Andreatta, est. Andronio, PM Seccia (conf.), ricc. Ferrero e altri

di Enrico Basile

La Cassazione ridisegna i confini tra illeciti penal-tributari e truffa ai danni dello Stato, soffermandosi anche sul potenziale concorso del professionista/consulente nei reati della clientela. La decisione determina peraltro rilevanti conseguenze (indirette) sulla responsabilità delle persone giuridiche, ai sensi del d. lgs. 231/2001, in un comparto tradizionalmente caratterizzato da tensioni politico-criminali.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Questioni processual-penalistiche. – 3. Profili di diritto penale sostanziale. – 3.1. Responsabilità del professionista/consulente. – 3.2. Rapporti fra truffa ai danni dello Stato e reati tributari. – 4. Effetti collaterali sulla responsabilità degli enti. – 5. Conclusioni.

1. Premessa.

La Suprema Corte prende posizione sui margini della compartecipazione criminosa del professionista negli illeciti realizzati dalla clientela, nonché in tema di rapporti fra truffa ai danni dello Stato ed evasione di imposte (nella specie, di successione) non ricomprese nel principale *corpus* normativo penal-tributario (d. lgs. 74/2000). Al di là delle specifiche statuizioni sui gravami dei ricorrenti, nel complesso rigettati, la sentenza qui commentata offre utili spunti circa il concorso di persone nel reato sotto forma di 'consiglio tecnico', essendo altresì foriera di potenziali riverberi sistematici assai significativi – o addirittura dirompenti – nel sottosistema punitivo degli enti, pure non direttamente rilevante nel caso in esame.

Conviene dapprima riassumere i fatti scrutinati dalla Corte regolatrice in un *sub*-procedimento di impugnazione di sequestro probatorio, correlato a un'inchiesta su presunti reati tributari e truffa ai danni dello Stato, nell'ambito delle vicende successorie di una importante dinastia imprenditoriale italiana. L'ipotesi d'accusa ruota intorno alla presunta residenza fittizia all'estero di un'ascendente – frattanto deceduta – di tre degli indagati, chiamati tutti a rispondere *ex art. 640, cpv., n. 1*), c.p. quali concorrenti tra loro e con il tributarista di fiducia della famiglia per aver falsamente rappresentato circostanze incidenti sul regime fiscale applicabile alla congiunta, determinando

l'evasione della tassa di successione altrimenti dovuta. A carico di uno solo dei presunti eredi e nei confronti del medesimo professionista è inoltre ipotizzato il concorso nel delitto di cui all'art. 3 d. lgs. 74/2000 con riguardo alle ultime dichiarazioni tributarie presentate dalla *de cuius*, che sarebbero state fraudolente e connotate da artifici in relazione alla sua prevalente presenza in territorio straniero nelle varie annualità contestate, così da evitare – tra l'altro – il pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in Italia.

Durante le indagini preliminari il Pubblico Ministero ha disposto il sequestro probatorio di materiale informatico e documentazione; tale provvedimento, impugnato dagli inquisiti giusta art. 257 c.p.p., è stato quindi confermato dal competente tribunale del riesame (che aveva invece annullato, per carenza di motivazione in ordine al nesso di pertinenzialità c.d. differita e alla proporzionalità del vincolo, un precedente decreto emesso dall'Ufficio di Procura sempre ai sensi dell'art. 253 del codice di rito).

I destinatari della misura coercitiva *in rem*, tramite i rispettivi ricorsi per cassazione, formulano censure sia di carattere procedurale, sia sul versante della violazione di legge penale.

Sul piano processual-penalistico sono anzitutto denunciati gravi vizi motivazionali dal punto di vista dell'adeguatezza/proporzionalità della misura e del nesso di pertinenzialità tra il reato e l'oggetto del sequestro, nonché (limitatamente a una posizione) la violazione delle guarentigie inerenti all'attività professionale; si lamenta, altresì, l'aggiramento della pregressa decisione di annullamento del sequestro probatorio (in spregio del *ne bis in idem*, essendo l'originaria pronuncia di riesame divenuta irrevocabile).

Nella prospettiva del diritto penale sostanziale, al netto di difese circa la posizione soggettiva di taluni indagati (anche per il ruolo di mero consulente ricoperto da uno di essi), le principali doglianze attengono invece al *fumus commissi delicti* della truffa ai danni dello Stato.

Le repliche del Supremo Collegio ai motivi di gravame concernenti gli aspetti schiettamente procedurali risultano di limitato interesse teorico-pratico, tanto sulla scorta della consolidata giurisprudenza circa le varie questioni, quanto alla luce dell'angusto perimetro del sindacato del Giudice di legittimità *in subiecta materia* (*infra*, 2.).

Di maggiore spessore i profili *stricto sensu* penalistici affrontati dalla Cassazione, non solo rispetto alle ipotesi di reato contestate nel caso di specie e alle relative forme di manifestazione (*infra*, 3.), ma anche – con una sorta di *eterogenesi dei fini* – a proposito delle ricadute sul comparto della responsabilità delle persone giuridiche ai sensi del d. lgs. 231/2001 (*infra*, 4.).

Indipendentemente dalla valenza endoprocedimentale, quale giudicato para-cautelare, la pronuncia che si annota potrebbe forse fungere da apripista per una rinnovata riflessione su snodi nevralgici del diritto penale economico (*infra*, 5.).

2. Questioni processual-penalistiche.

I profili procedurali del *decisum* non presentano – come anticipato – caratteri di particolare novità, a cominciare dal circoscritto spazio di sindacato del giudice della coercizione reale (in sede di merito e di legittimità)¹, tanto più sul sequestro probatorio, costituente mezzo di ricerca della prova e non misura cautelare².

La sentenza qui commentata ribadisce, sul punto, granitiche acquisizioni interpretative in forza delle quali il tribunale del riesame non è chiamato a valutare la fondatezza dell'accusa, compito riservato alla fase processuale di cognizione, dovendosi piuttosto limitare al controllo di astratta sussumibilità del fatto in una determinata norma incriminatrice (a livello di *fumus*) e alla verifica dell'oggetto del vincolo in termini di "corpo del reato" o "cosa pertinente al reato", anche in forma indiretta³. Nel caso in esame – ad avviso del Supremo Collegio – le carenze motivazionali denunciate dai ricorrenti, da valutare alla stregua dei ristretti margini di ricorribilità per cassazione delle ordinanze in materia cautelare reale (violazione di legge *ex art.* 325 c.p.p.), non sono tali da mettere in discussione la proporzionalità del sequestro, né il nesso di pertinenzialità delle *res* ai reati in contestazione⁴.

Maggiormente articolata la replica, anch'essa negativa, alle doglianze concernenti il *ne bis in idem* (da riportare alla nozione di "preclusione endo-processuale" anziché a quella di "giudicato cautelare")⁵. Ribadito lo sbarramento per iniziative dell'Accusa che consistano nella mera rivalutazione di presupposti già contemplati da un provvedimento annullato (sempre che i relativi vizi non avessero carattere solo formale)⁶, la Corte regolatrice osserva come nella vicenda di specie – pur a parità di oggetto del vincolo – risultino diversi i titoli di reato addebitati (nonché i fatti sottostanti) e, conseguentemente, siano mutate le esigenze probatorie, al punto da far ritenere l'originario sequestro del tutto superato e insuscettibile di produrre la nullità 'derivata' di quello adottato *ex novo*⁷.

Motivo di gravame esclusivo di uno dei ricorrenti (il commercialista inquisito) attiene alla violazione del segreto professionale dallo stesso ritualmente opposto in relazione a documenti della clientela conservati presso lo studio e alla connessa inosservanza delle guarentigie dell'attività difensiva (anche in ambito non strettamente

¹ In argomento cfr. LIACI (2008), pp. 247 ss.; MENDOZA (1996), pp. 2262 ss.

² Sulle varie tipologie di vincolo *in rem* (probatorio, preventivo e conservativo), distinte in base ai rispettivi presupposti e scopi ma accomunate sotto il profilo del rimedio esperibile (riesame), v. – per tutti – GARAVELLI (2002), p. 5.

³ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punto 2.2.1. *cons. dir.*; conformi Cass. pen., sez. II, 19 dicembre 2019 (ud. 29 ottobre 2019), n. 51200, ric. Shtylla Zenel, in *CED Cass.*, rv. 278229-01; Cass. pen., sez. VI, 3 febbraio 2009 (ud. 9 gennaio 2009), n. 4544, ric. Delogu, in *CED Cass.*, rv. 242913-01.

⁴ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punto 2.2.2. *cons. dir.*

⁵ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punto 2.3.1. *cons. dir.* Sul controverso istituto richiamato nel testo v., con varietà di accenti (prevalentemente critici, sotto il profilo terminologico oltre che concettuale), LORUSSO (1994), p. 650; DEAN (2004), p. 23; DEAN (2008), p. 239; RUGGERI (2010), pp. 425 ss.; RUGGERI (2019), pp. 355 ss.

⁶ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, *loc. ult. cit.*; conforme Cass. pen., sez. V, 10 febbraio 2022 (ud. 25 novembre 2021), n. 4937, ric. Cavatorta, in *CED Cass.*, rv. 282776-01.

⁷ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punti 2.3.2. e 2.4. *cons. dir.*

penalistico). In proposito i Giudici della legge hanno buon gioco nel rilevare, da un lato, che lo *status* di indagato/imputato del professionista medesimo preclude l'operatività dell'art. 256 c.p.p. (fuori dei casi di segreto di Stato, a norma della l. 124/2007)⁸ e, dall'altro, che le garanzie previste dall'art. 103 c.p.p. "non introducono un principio immunitario"⁹, rimanendo al contrario inapplicabili qualora il difensore sia a propria volta sottoposto a indagini¹⁰.

3. Profili di diritto penale sostanziale.

I segmenti motivazionali della pronuncia qui annotata meritevoli di attenta considerazione attengono senza dubbio alla dimensione sostanziale delle contestazioni provvisorie: da un canto viene in rilievo la tematica della possibile compartecipazione criminosa del professionista negli illeciti perpetrati da clienti e, più in generale, delle modalità del concorso di persone (*infra*, 3.1); d'altro canto la Cassazione traccia i confini della *figura criminis* prevista dall'art. 640, cpv., n. 1), c.p. rispetto alle ipotesi speciali di reato tributario di cui al d. lgs. 74/2000 (*infra*, 3.2).

3.1. Responsabilità del professionista/consulente.

Il principale motivo di gravame di uno dei ricorrenti, sotto il profilo della violazione di legge penale, concerne il *fumus commissi delicti* con riferimento al contributo del professionista/consulente alla realizzazione di fatti-reato (nella specie dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e truffa ai danni dello Stato) da parte della clientela. La proto-imputazione elevata a carico del commercialista è incentrata sul presunto concorso negli illeciti penali posti in essere dai suoi assistiti, alludendo al ruolo di "ideatore tecnico" del complessivo meccanismo frodatario del fisco, per aver fornito

⁸ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punto 2.5. *cons. dir.*; in dottrina v., per una panoramica generale del tema, GRIFANTINI (2001), pp. 40 ss.

⁹ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, *loc. ult. cit.*

¹⁰ *Ibidem*; conformi, *ex multis*, Cass. pen., sez. VI, 25 febbraio 2019 (ud. 9 novembre 2018), n. 8295, ric. Santimone, in *CED Cass.*, rv. 275091-02; Cass. pen., sez. V, 30 marzo 2012 (ud. 5 dicembre 2011), n. 12155, ric. Ranieri, in *CED Cass.*, rv. 252147-01. In senso difforme dall'indirizzo giurisprudenziale prevalente v. però Cass. pen., sez. V, 7 ottobre 2020 (ud. 21 settembre 2020), n. 27988, ric. PMT in proc. Magaraci, in *CED Cass.*, rv. 280665-01, secondo cui il sequestro presso lo studio del difensore, sebbene a propria volta indagato, è ammissibile limitatamente al "corpo del reato" (e non anche alle cose ad esso pertinenti); si è inoltre affermato che "le garanzie difensive di cui all'art. 103 cod. proc. pen., in quanto finalizzate a prevenire il pericolo di abusive intrusioni nella sfera difensiva e a tutelare il segreto professionale, non sono limitate al difensore dell'indagato o dell'imputato nel procedimento in cui sorge la necessità dell'attività di ispezione, di ricerca o di sequestro, ma devono essere osservate in tutti i casi in cui tali atti sono eseguiti nell'ufficio di un professionista, iscritto all'albo degli avvocati e procuratori, che abbia assunto la difesa di assistiti, anche fuori del procedimento in cui l'attività di ricerca, perquisizione e sequestro è compiuta": così Cass. pen., sez. II, 25 novembre 2022 (ud. 25 ottobre 2022), n. 44892, ric. PMT in proc. Morgantini, in *Proc. pen. giust.*, 2023, pp. 669 ss., con nota di DEI-CAS (2023).

“consigli e strumenti concreti per attuare l’illecito” consistito nell’esterovestizione della residenza della cliente poi deceduta, sia rispetto alla presentazione di dichiarazioni fraudolente negli ultimi anni di vita, sia nell’ottica di “ridimensionare le conseguenze” di pregresse verifiche tributarie e, in ultimo, allo scopo di rendere applicabile il diritto straniero – sul presupposto della asseritamente fittizia presenza prevalente della *de cuius* all’estero – in relazione alle vicende ereditarie della stessa, così da determinare l’evasione dell’imposta di successione¹¹.

Nonostante il limitato grado di dettaglio delle incolpazioni e lo standard meramente indiziario sufficiente a legittimare il sequestro probatorio, dalla provvisoria ricostruzione dei fatti (bisognevole di approfondimento in sede dibattimentale qualora dovesse essere esercitata l’azione penale) si ricavano spunti interessanti a proposito della potenziale responsabilizzazione di un professionista in fattispecie come quella qui considerata.

In primis, la Cassazione sembra condivisibilmente adottare un’impostazione focalizzata sulla valenza causale del contributo dell’esperto rispetto alla materialità del fatto-reato posto in essere dal cliente¹², svalutando la componente istigatoria spesso ricollegata al ‘consiglio tecnico’, tanto in giurisprudenza quanto in dottrina¹³.

In secondo luogo, sotto il decisivo profilo del coefficiente psichico del concorrente, il Supremo Collegio rimarca come la rappresentazione della “frode consequenziale all’evasione fiscale”¹⁴ valga a fondare il rimprovero a carico del professionista, il che non trascura – a ben vedere – l’ineliminabile tratto volitivo del dolo, ma piuttosto lo adatta alle peculiari dinamiche dell’illecito plurisoggettivo, ove “l’attività dell’esecutore ha significato, per il partecipe, in quanto conduce all’evento; d’altra parte l’evento non può essere appetito se non come sbocco di un processo esecutivo che si realizza, in concreto, nell’attività altrui”¹⁵.

Non poche perplessità suscita d’altronde l’affermazione per la quale la condotta del presunto concorrente “avrebbe ecceduto il puro parere professionale, arrivando a fornire consigli e strumenti concreti per attuare l’illecito medesimo”¹⁶. La pretesa ‘purezza’ di un suggerimento d’ordine tecnico non è agevolmente riscontrabile *in rerum natura*, atteso che la consulenza di un professionista mira di regola a illustrare al cliente le possibili soluzioni in relazione a un problema concreto e non certo l’astratto regime (ad esempio tributario) applicabile a una data fattispecie. In altri termini, se è fuor di dubbio che il “puro parere professionale” rimanga il più delle volte anodino e penalmente irrilevante, ciò deriva soprattutto dall’inconfigurabilità del dolo di concorso

¹¹ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punto 2.1.2. *cons. dir.*

¹² *Ibidem*. In senso analogo v. Cass. pen., sez. V, 30 settembre 2022 (ud. 15 giugno 2022), n. 37101, ric. PG in proc. Cardarelli, in *CED Cass.*, rv. 283597-01.

¹³ Per la ricostruzione del dibattito teorico-pratico in tema di rilevanza penale del c.d. ausilio tecnico nel contesto ordinamentale italiano sia consentito rinviare a BASILE (2018), pp. 173 ss.; cui *adde*, più di recente, CARRARO (2023), pp. 5 ss.

¹⁴ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punto 2.1.2. *cons. dir.*

¹⁵ Così, limpidamente, PEDRAZZI (1952), adesso anche in PEDRAZZI (2003), I, p. 89.

¹⁶ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, *loc. ult. cit.*

e non soltanto dalla mancata fornitura di “consigli e strumenti utili per attuare l’illecito”, ben possibile anche senza prendere parte alla fase esecutiva¹⁷.

Lo stato embrionale del procedimento *de quo* e la concisa ricostruzione dei fatti offerta dalla sentenza in commento non permettono insomma di comprendere appieno se ci si trovi al cospetto di un apporto criminoso del professionista alla sola ideazione dei reati, ovvero – come sovente accade nella prassi – di un fattivo contributo alla realizzazione degli illeciti sulla scorta delle cognizioni tecniche del concorrente.

Per quanto concerne poi l’elemento psicologico doloso del partecipe, l’irrelevanza di tale profilo ai fini della configurabilità del *fumus commissi delicti* legittimante il sequestro probatorio impedisce di apprezzarne gli indici dimostrativi, che dovranno giocoforza tradursi in prove per fondare un’eventuale affermazione di responsabilità penale del professionista.

La pronuncia qui annotata merita comunque plauso per non aver imboccato la comoda scorciatoia del concorso morale quale chiave di volta del rimprovero penalistico a carico dell’esercente attività professionali in relazione a suggerimenti di carattere tecnico che sarebbero stati forniti alla clientela per delinquere e, più ancora, in ragione della centralità attribuita al dolo (di concorso) quale fattore differenziale tra il lecito e l’illecito, nonostante le difficoltà che ammantano l’accertamento di tale estremo del reato¹⁸.

Non altrettanto vale a proposito delle succinte statuizioni in punto di asserita compartecipazione nella sola ipotesi di truffa aggravata ai danni dello Stato di due dei presunti coeredi, per i quali è postulato “il concorso morale rafforzativo (...) rispetto all’azione criminosa già tracciata”¹⁹ da altro concorrente, in virtù “del maggior beneficio immediato che anch’essi avrebbero ricavato dalla imminente successione ereditaria ove fosse stata mantenuta e taciuta la frode già in atti”²⁰. I riportati asseriti di carattere eminentemente tautologico – al di là dell’indiscutibile “fluidità dell’imputazione”²¹ in fase di indagini – finiscono per lasciare in ombra il contestato contributo atipico al reato, collocandolo nell’indistinto territorio della causalità psichica (senza alcuna compiuta qualificazione nemmeno sul crinale dell’elemento soggettivo, con la latente sovrapposizione dell’ipotetico movente al dolo di concorso).

3.2. Rapporti fra truffa ai danni dello Stato e reati tributari.

Notevole interesse suscitano – come già accennato – le statuizioni della sentenza in commento circa il *fumus* del delitto di truffa ai danni dello Stato in relazione a imposte non ricomprese nel perimetro del d. lgs. 74/2000.

¹⁷ V. *amplius*, volendo, BASILE (2018), pp. 219 ss.

¹⁸ Sul punto sia permesso rinviare nuovamente a BASILE (2018), p. 235.

¹⁹ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punto 3.2. *cons. dir.*

²⁰ *Ibidem.*

²¹ *Ibidem.*

Nel caso di specie, oltre alla contestata dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, si reputa astrattamente configurabile anche l'ipotesi di reato *ex art. 640, cpv., n. 1)*, c.p. con precipuo riguardo alla tassa di successione, che sarebbe stata evasa per effetto di condotte truffaldine incidenti sull'insorgenza del presupposto impositivo (*id est*: l'apertura della successione in territorio italiano, sulla base dell'effettiva residenza della *de cuius* al momento del decesso).

I motivi di gravame su quest'ultima *figura criminis* ne contestano in radice la potenziale integrazione, sotto svariati e convergenti profili.

Si nega, in primo luogo, che la mancata presentazione della dichiarazione ereditaria (in ipotesi d'accusa conseguente alle pregresse frodi fiscali) sia riportabile allo schema della truffa, imperniata sulla cooperazione del soggetto passivo a seguito di induzione in errore del medesimo da parte dell'agente tramite artifici o raggiri (ciò che costituisce il primo evento, sia pure implicito, della fattispecie), cui segue il compimento di un atto di disposizione patrimoniale (ulteriore evento intermedio) produttivo di pregiudizio economico per l'offeso e ingiusto profitto altrui (evento finale, che segna altresì il momento consumativo del delitto in parola)²². Siffatte cadenze non sarebbero riscontrabili con riferimento alle obbligazioni tributarie (ove manca un atto dispositivo dell'Erario) e l'opposta conclusione, sostenuta dal tribunale del riesame in conformità alle tesi del Pubblico Ministero, finirebbe per snaturare l'archetipo dei reati di frode trasformandolo da fattispecie d'evento (a forma vincolata) in ipotesi criminosa di mera condotta.

In secundis, i destinatari del sequestro probatorio diversi dal professionista inquisito – ritenendosi carenti della qualità di eredi, anche 'di fatto' – escludono di essere debitori dell'imposta asseritamente evasa, né tantomeno "possibili autori della complessa macchinazione" a ciò finalizzata.

È da ultimo formulata una censura di più ampio respiro con riguardo al rapporto di specialità intercorrente tra i reati tributari e la *lex generalis* (truffa ai danni dello Stato), ribadito anche dalle Sezioni Unite in tempi non risalenti²³. In particolare, ad avviso dei ricorrenti, l'assetto delineato dal d. lgs. 74/2000 esaurirebbe lo spettro del presidio penalistico apprestato alla potestà impositiva statuale, circoscritto – per espressa e

²² Sulla centralità della scansione causale riportata nel testo v., tra i lavori monografici, PEDRAZZI (1955), adesso anche in PEDRAZZI (2003), II, pp. 65; ZANNOTTI (1993), pp. 17 ss.; nonché – più di recente ed efficacemente – DEMURO (2022), p. 7: "L'articolazione (artifici e raggiri > induzione > errore > atto di disposizione > danno > profitto) va accertata sempre, in ogni suo elemento, in ordine di sequenza e nel rispettivo collegamento causale, per evitare dilatazioni della sfera applicativa in violazione del principio di tipicità, senza dunque semplificazioni probatorie indotte dalla mera presenza degli eventi successivi: la stessa catena causale è elemento (caratterizzante e) tipico" (corsivi nel testo).

²³ "È configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (artt. 2 ed 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo, n. 1, cod. pen.), in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni": così Cass. pen., sez. un., 19 gennaio 2011 (ud. 28 ottobre 2010), n. 1235, ric. Giordano, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, pp. 237 ss., con nota di ARONICA (2011) e in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, pp. 1234 ss., con nota di DELLA RAGIONE (2011).

insindacabile scelta del legislatore – alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Eventuali vuoti di tutela non potrebbero dunque essere colmati ricorrendo all’ipotesi codicistica di portata generale, peraltro priva delle limitazioni che connotano molteplici fattispecie penal-tributarie (basti pensare alle soglie di evasione, alla ridotta operatività del tentativo e ai rapporti con le sanzioni amministrative inflitte dall’Amministrazione finanziaria, nell’ottica della proporzionalità punitiva).

La Corte regolatrice fornisce un’articolata risposta alle doglianze testé sintetizzate e conferma anzitutto il pacifico orientamento ermeneutico in base al quale, facendo leva sul “principio di specialità consacrato nell’art. 15 cod. pen.”²⁴, “l’intento del legislatore nella formulazione delle fattispecie penali tributarie debba rinvenirsi nello scopo di anticipare la tutela penale a quei comportamenti che sfocino in dichiarazioni fiscali non rispondenti al vero, così intessendo il (...) rapporto di specialità dei reati tributari, caratterizzati da modalità di artificio consistenti nell’annotazione o emissione di fatture false, ovverosia nella predisposizione di un falso impianto contabile, rispetto al delitto di truffa aggravata”²⁵.

La richiamata premessa implica – a parere del Supremo Collegio – la riconducibilità alla previsione generale *ex art. 640, cpv., n. 1), c.p.* delle evasioni fraudolente di imposte (come quella di successione) estranee alla portata del d. lgs. 74/2000, sulla scorta della seguente considerazione politico-criminale: “Se così non fosse (...) la fattispecie criminosa della truffa ai danni dello Stato, connessa all’evasione delle tasse di successione, rimarrebbe impunita, in quanto assorbita da una legge speciale, che tale tuttavia non può considerarsi nella materia in esame, giacché del tutto silente sul punto”²⁶.

La soluzione interpretativa appena riportata, senz’altro plausibile sul terreno della *Kriminalpolitik*, pone una serie di interrogativi di carattere sistematico, non limitati alla responsabilità penale delle persone fisiche ma con importanti ricadute sul sottosistema sanzionatorio degli enti (*infra*, 4.).

Prima di soffermarsi sugli effetti collaterali della pronuncia in commento, conviene concentrare l’attenzione sull’approdo cui è pervenuta la Cassazione (sia pure entro gli angusti spazi di un giudizio para-cautelare) e verificarne la complessiva tenuta, a partire dagli elementi strutturali del delitto di truffa.

L’incompatibilità della principale figura codicistica di frode con le dinamiche dell’evasione fiscale, prospettata dai ricorrenti in ragione della mancata cooperazione artificiosa dell’Erario quale soggetto passivo (v. *supra*), sembra a prima vista in contraddizione con l’affermata specialità (e tassatività) delle previsioni incriminatrici del d. lgs. 74/2000 in rapporto all’art. 640, cpv., n. 1), c.p.: se si invoca l’applicazione dell’art. 15 c.p. quale criterio legale per dirimere un concorso apparente di norme, risulta logicamente arduo sostenere che la *lex specialis* abbia struttura difforme dall’ipotesi di reato prevista in via generale, ché altrimenti non sussisterebbe la relazione normativa qui considerata.

²⁴ Cass. pen., sez. III, sent. n. 36776/24, punto 3.2. *cons. dir.*

²⁵ *Ibidem.*

²⁶ *Ibidem.*

Il punto nodale della questione attiene per vero alla configurabilità di un atto di disposizione patrimoniale in forma omissiva, reputato in linea di principio ammissibile da dottrina e giurisprudenza²⁷. Con riguardo all’ottenimento di vantaggi fiscali la Cassazione ha ad esempio affermato che in siffatte ipotesi si configura il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, sul rilievo che il ricordato elemento costitutivo (essenziale, seppure implicito) “ben può consistere (...) in un permesso o assenso, nella mera tolleranza o in una *traditio*, in un atto materiale o in un fatto omissivo: quello che conta è che sia un atto volontario, causativo di ingiusto profitto altrui a proprio danno e determinato dall’errore indotto da una condotta artificiosa”²⁸. Ne segue che “per l’integrazione della truffa occorre, e basta, un comportamento del soggetto ingannato che sia frutto dell’errore in cui è caduto per fatto dell’agente e dal quale derivi causalmente una modificazione patrimoniale, a ingiusto profitto del reo e a danno della vittima. Se, insomma, il senso riposto dell’atto di disposizione patrimoniale è che il danno deve potersi imputare ad un’azione che viene svolta all’interno della sfera patrimoniale aggredita, causata da errore e produttiva di danno e ingiusto profitto, il profilo penalisticamente rilevante della cooperazione della vittima non deve necessariamente riposare nella sua qualificabilità in termini di atto negoziale e neppure di atto giuridico in senso stretto, bastando la sua idoneità a produrre danno”²⁹.

Le suesposte coordinate ermeneutiche consentono, in definitiva, di ricondurre senza eccessive difficoltà l’omesso esercizio del potere impositivo statale (cui è correlato il mancato accrescimento del patrimonio erariale) a un atto dispositivo riportabile allo schema dell’art. 640, cpv., n. 1), c.p., sempre che – beninteso – ricorrano tutti gli estremi di tale disposizione incriminatrice dal punto di vista delle modalità di condotta (artifici e raggiri) e degli ulteriori eventi (induzione in errore del *deceptus* e profitto/danno).

4. Effetti collaterali sulla responsabilità degli enti.

I controversi rapporti fra illeciti penal-tributari e truffa aggravata ai danni dello Stato non si esauriscono – come in precedenza notato – nella dimensione di responsabilità delle persone fisiche, essendo suscettibili di produrre riverberi sul sottosistema sanzionatorio degli enti. Occorre infatti rammentare che il richiamato arresto delle Sezioni Unite in tema di specialità tra i delitti previsti dal d. lgs. 74/2000 e l’art. 640, cpv., n. 1), c.p. si pone in perfetta coerenza con l’orientamento

²⁷ PEDRAZZI (1955), ora in PEDRAZZI (2003), II, p. 65; nel medesimo ordine d’idee MAGGINI (1988), p. 33; ZANNOTTI (1993), p. 88; DEMURO (2022), p. 80; BARTOLI (2022), p. 322. Tra le più recenti pronunce del Supremo Collegio orientate in conformità v., ad esempio, Cass. pen., sez. V, 1° agosto 2023 (ud. 11 maggio 2023), n. 33796, ric. Morandi, in *CED Cass.*, rv. 285199-01.

²⁸ Cass. pen., sez. II, 14 agosto 2013 (ud. 19 giugno 2013), n. 34986, ric. Pini, in *CED Cass.*, rv. 256099-01; conforme Cass. pen., sez. II, 29 marzo 2007 (ud. 26 febbraio 2007), n. 12910, ric. Consorte, in *Riv. dott. comm.*, 2009, pp. 846 ss. con nota di TROYER e INGRASSIA (2009).

²⁹ Così Cass. pen., sez. un., 10 gennaio 2012 (ud. 29 settembre 2011), n. 155, ric. Rossi, in *Arch. pen.*, 2012, pp. 703 ss., con nota di FALCINELLI (2012).

giurisprudenziale che aveva negato senza mezzi termini l'applicabilità della fattispecie codicistica, ricompresa nel catalogo dei reati-presupposto di cui al d. lgs. 231/2001 (all'art. 24), in relazione a frodi fiscali perpetrate nell'interesse o a vantaggio di persone giuridiche³⁰.

Fino al parziale (e, per certi versi, irrazionale) innesto dei reati tributari nel 'sistema 231'³¹, la giurisprudenza ha condivisibilmente escluso la rimproverabilità dell'ente in relazione agli illeciti *de quibus* proprio facendo leva sulla natura speciale degli stessi rispetto alla truffa aggravata ai danni dello Stato, nonostante la crescente insoddisfazione manifestata da non pochi interpreti³² e vari tentativi di 'supplenza' pretoria a fronte dell'inerzia del legislatore³³.

Solo in tempi recenti – per effetto di una mutata sensibilità politico-criminale a livello domestico e (soprattutto) di cogenti obblighi di fonte eurounitaria³⁴ – si è superato il 'tabù' dell'inserimento di taluni reati fiscali nel *corpus* normativo sulla responsabilità degli enti, con un assetto sbilenco e criticabile da molteplici punti di vista³⁵.

La sentenza qui annotata, a ben vedere, può determinare ricadute di non poco momento sul 'sistema 231', nonostante nel caso di specie non risulti il coinvolgimento di persone giuridiche tra gli indagati.

³⁰ "Qualora il reato commesso nell'interesse o a vantaggio di un ente non rientri tra quelli che fondano la responsabilità ex D.Lgs. n. 231 del 2001 di quest'ultimo, ma la relativa fattispecie ne contenga o assorba altra che invece è inserita nei cataloghi dei reati presupposto della stessa, non è possibile procedere alla scomposizione del reato complesso o di quello assorbente al fine di configurare la responsabilità della persona giuridica": così Cass. pen., sez. II, 28 ottobre 2009 (ud. 29 settembre 2009), n. 41488, ric. Rimoldi, in *Corr. trib.*, 2009, pp. 3823 ss. con nota di CORSO (2009).

³¹ L'art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs. 231/2001, rubricato "*Reati tributari*", è stato introdotto dal d.l. 124/2019 (con efficacia curiosamente differita alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della relativa legge di conversione) e interpolato dal d. lgs. 75/2020 (di recepimento della direttiva eurounitaria 2017/1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, c.d. direttiva PIF), per poi essere ulteriormente modificato ad opera del d. lgs. 156/2022 (decreto correttivo della normativa di attuazione della 'direttiva PIF').

³² Cfr. ALDROVANDI (2005), pp. 230 ss.; PERINI (2006), p. 88; IELO (2010), p. 23; ALAGNA (2012), pp. 397 ss.

³³ In tema di confiscabilità in capo all'ente del profitto ritratto da reati fiscali v., in particolare, Cass. pen., sez. un., 5 marzo 2014 (ud. 30 gennaio 2014), n. 10561, ric. Gubert, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 4/2015, 246 ss., con nota di MUCCIARELLI e PALIERO (2015). Analoghe istanze di *Kriminalpolitik* sono state alla base degli orientamenti che, per aggirare l'ostacolo della mancata inclusione degli illeciti penal-tributari nel sottosistema punitivo degli enti, hanno utilizzato la disposizione incriminatrice dell'associazione per delinquere (ricompresa nel 'catalogo 231' dal 2009), ovvero l'aggravante della c.d. transnazionalità (ai sensi della l. 146/2006 e ora dell'art. 61-*bis* c.p., cui pure consegue la responsabilità da reato della *personne morale*). In simili ambiti emerge peraltro il delicato problema di 'imputazione' del profitto ai fini della confisca: qualora si identificasse il *quantum* della misura ablativa con la sommatoria dei proventi dei delitti-scopo si determinerebbe invero la violazione del principio di tassatività dei reati-presupposto nel d. lgs. 231/2001. Una posizione nettamente contraria a tale approdo è sostenuta da Cass. pen., sez. VI, 24 gennaio 2014 (ud. 20 dicembre 2013), n. 3635, ric. Riva Fi.R.E. s.p.a., in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 988 ss. con nota di PIERGALLINI (2014).

³⁴ Per un inquadramento nell'ottica della *Kriminalpolitik* degli interventi legislativi del 2019-2020 che hanno determinato la responsabilizzazione delle persone giuridiche in relazione a taluni delitti fiscali si veda, volendo, BASILE (2021), pp. 1 ss.

³⁵ In argomento v., per tutti, MUCCIARELLI (2022), pp. 195 ss.

Ferma l'invalidabile barriera per addebiti di evasione delle imposte sui redditi o dell'IVA attraverso l'art. 24 d. lgs. 231/2001, *quid iuris* a proposito di tributi (ad esempio l'IRAP) non ricompresi nel perimetro del d. lgs. 74/2000?

Seguendo l'impostazione della Cassazione nella decisione in commento si dovrebbe giocoforza ritenere che la riconducibilità di tali frodi fiscali all'ipotesi di truffa aggravata ai danni dello Stato (*supra*, 3.2) determini, *en cascade*, la potenziale responsabilità dell'ente ai sensi dell'art. 24 cit.

La predetta conclusione non trova alcuno sbarramento nel canone di legalità rafforzato vigente nel 'sistema 231': una volta sussunta la condotta della persona fisica nella fattispecie *ex art. 640, cpv., n. 1*), c.p. verrebbe meno qualsivoglia remora per la configurazione dell'illecito della *personne morale* (ricorrendone tutti i prescritti elementi, a cominciare dai criteri di imputazione soggettivi e oggettivi), giacché quest'ultima disposizione incriminatrice è ricompresa nel *numerus clausus* dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente.

Pur essendo un simile esito interpretativo condivisibile dal punto di vista squisitamente politico-criminale, non possono nascondersene le connesse aporie sistematiche.

La responsabilizzazione della persona giuridica in materia *lato sensu* penal-tributaria risulterebbe vieppiù frastagliata: mentre per le principali ipotesi di reato di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs. 231/2001 trovano applicazione soglie monetarie talvolta più restrittive di quelle previste dal d. lgs. 74/2000 e si circoscrive l'illecito dell'ente a peculiari fattispecie (basti pensare alle evasioni IVA transfrontaliere di elevato ammontare), in relazione ai tributi riportabili all'art. 24 d. lgs. 231/2001 quali ipotesi di truffa aggravata ai danni dello Stato non opererebbero limitazioni di sorta, nonostante il pressoché speculare trattamento sanzionatorio.

I suesposti effetti collaterali non derivano certo dalla presa di posizione di una sentenza di legittimità come quella qui annotata, ma affondano in realtà le radici nelle gravi contraddizioni di fondo del comparto penal-tributario in Italia, che difficilmente saranno affrontate e risolte dal legislatore, trattandosi di materia ad altissima tensione politico-criminale (*infra*, 5.).

5. Conclusioni.

La tutela della potestà impositiva dello Stato rappresenta una complessa sfida per la legislazione penale, soprattutto nell'ordinamento italiano, caratterizzato da elevata pressione fiscale e significativi fenomeni di evasione dei tributi, che determinano conseguenze assai perniciose sui conti pubblici.

Le oscillanti prese di posizione 'emergenziali'³⁶ del legislatore – sovente improntate a logiche *stick and carrot*, ove l'intramontabile slogan 'manette agli evasori' si

³⁶ LANZI e ALDROVANDI (2017), pp. 59 ss.

affianca a misure premiali animate da finalità prettamente ‘riscossive’³⁷ – hanno dato vita a una stratificazione normativa ormai secolare. Ad essere compromessa è, in effetti, la prevedibilità delle conseguenze sanzionatorie ricollegate a comportamenti di infedeltà fiscale (*lato sensu*), a detrimento dei contribuenti onesti ed a vantaggio di coloro i quali sfruttano le pieghe del sistema per ottenere significativi risparmi di spesa, così producendo gravi distorsioni della concorrenza tra operatori economici oltre a cospicui danni erariali, il che accresce senz’altro la meritevolezza di pena di simili comportamenti³⁸.

In uno scenario fosco come quello appena tratteggiato il formante giurisprudenziale assume spesso un (improprio) ruolo di ‘supplente’ al cospetto dell’inerzia e della contraddittorietà del decisore politico. La disamina dei rapporti tra le ipotesi (speciali) di reato tributario e la figura (generale) di truffa ai danni dello Stato (*supra*, 3.2) costituisce efficace paradigma del cortocircuito che caratterizza il comparto in esame: le soluzioni adottate in singoli casi – come quello scrutinato dalla sentenza in commento – sono suscettibili di causare conseguenze di vasta portata, anche nel sottosistema punitivo degli enti (*supra*, 4.). Esigenze connesse alla medesima matrice politico-criminale influenzano del resto l’interpretazione e l’applicazione di istituti di parte generale come il concorso di persone nel reato, cartina di tornasole dell’espansione del penalmente rilevante in settori nevralgici del diritto penale dell’economia (basti pensare alla crescente responsabilizzazione dei professionisti quali concorrenti nei reati realizzati dalla clientela: *supra*, 3.1).

Il c.d. effetto farfalla (*butterfly effect*), nozione matematico-fisica che allude alla possibilità di produrre significative variazioni in un sistema deterministico non lineare attraverso modifiche anche minime delle condizioni iniziali³⁹, rientra – come noto – nella *teoria del caos*⁴⁰: il caotico stato dell’arte del settore penal-tributario in Italia richiede quindi massicce dosi di razionalità normativa, anche per evitare stravolgimenti connessi a un ‘battito d’ali’ della giurisprudenza e alle turbolenze della *Kriminalpolitik*.

Bibliografia

- ALAGNA, Rocco (2012): “I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, pp. 397-410;
 ALDROVANDI, Paolo (2005): *I profili evolutivi dell’illecito tributario* (Padova, Cedam);
 ARONICA, Gabriele (2011): “Le sezioni unite escludono il concorso tra truffa ai danni dello Stato e ‘frode fiscale’”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, pp. 237-274;
 BARTOLI, Roberto (2022): “I delitti contro il patrimonio”, in BARTOLI, Roberto, PELISSERO,

³⁷ In argomento cfr. FLORA (2017), pp. 476 ss.; CREPALDI (2020), pp. 1026 ss.; CONSULICH (2023), pp. 3477 ss.

³⁸ Per lucide considerazioni sull’irrinunciabilità del presidio penalistico nel contrasto dell’evasione fiscale v. F. MUCCIARELLI (2020), p. 147.

³⁹ LORENZ (1972), ora in LORENZ (1993), pp. 181 ss.

⁴⁰ KELLERT (1993); BISHOP (2024).

- Marco, SEMINARA, Sergio (eds.): *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale* (Torino, Giappichelli), pp. 221-397;
- BASILE, Enrico (2018): *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni "neutrali"* (Torino, Giappichelli);
- BASILE, Enrico (2021): "Recenti riforme penal-tributarie e responsabilità degli enti. Controverse ricadute di una svolta politico-criminale", *Rivista di diritto tributario*, pp. 1-22;
- BISHOP, Robert (2024): "Chaos", in ZALTA, Edward N. e NODELMAN, Uri (eds.): *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, in plato.stanford.edu;
- CARRARO, Luca (2023): "La responsabilità concorsuale del professionista-*extraneus* in fatti di bancarotta. La compartecipazione criminosa mediante attività di consulenza", *Sistema penale*, pp. 5-44;
- CONSULICH, Federico (2023): "La lunga marcia del diritto penale tributario, dalla periferia al centro del sistema penale", *Cassazione penale*, pp. 3477-3489;
- CORSO, Piermaria (2009): "La responsabilità amministrativa degli enti tra frode fiscale e truffa allo Stato", *Corriere tributario*, pp. 3823-3826;
- CREPALDI, Roberto (2020): "Il volto repressivo del diritto penal-tributario: sanzione e perdono come strumenti di esazione", *Società*, pp. 1026-1035;
- DEAN, Giovanni (2004): *Ideologie e modelli dell'esecuzione penale* (Torino, Giappichelli);
- DEAN, Giovanni (2008): "Esecuzione penale", in AA.VV. (eds.): *Enciclopedia del diritto, Annali*, II, t. 1 (Milano, Giuffrè), pp. 231-273;
- DEI-CAS, Eleonora Anna-Alexandra (2023): "Perquisizioni nello studio del difensore indagato", *Processo penale e giustizia*, pp. 669-678;
- DELLA RAGIONE, Luca (2011): "I tormentati rapporti tra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato al vaglio delle Sezioni unite", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 1234-1256;
- DEMURO, Gian Paolo (2022): *La sequenza causale nella truffa* (Torino, Giappichelli);
- FALCINELLI, Daniela (2012): "Memento sulla tipicità penale dell'atto di disposizione del patrimonio", *Archivio penale*, pp. 703-721;
- FLORA, Giovanni (2017): "La 'tela di Penelope' della legislazione penale tributaria", *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, pp. 476-507;
- GARAVELLI, Mario (2002): *Il sequestro nel processo penale* (Torino, Utet);
- GRIFANTINI, Fabio M. (2001): *Il segreto difensivo nel processo penale* (Torino, Giappichelli);
- IELO, Paolo (2010): "Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti", *Guida al diritto*, 1, pp. 23-25;
- KELLERT, Stephen H. (1993): *In the wake of chaos: unpredictable order in dynamical systems*, (Chicago, University of Chicago Press);
- LANZI, Alessio e ALDROVANDI, Paolo (2017): *Diritto penale tributario*, (Milanofiori Assago, Wolters Kluwer)
- LIACI, Francesca (2008): "Il controllo di merito del decreto di sequestro probatorio in sede di riesame", *Cassazione penale*, pp. 247-252;
- LORENZ, Edward N. (1972): "Predictability: Does the Flap of a Butterfly's Wings in Brazil Set Off a Tornado in Texas?", ora in LORENZ, Edward N. (1993): *The Essence of Chaos* (Seattle, University of Washington Press);

- LORUSSO, Sergio (1994): “Una impropria utilizzazione del concetto di giudicato penale: il c.d. *ne bis in idem* cautelare”, *Cassazione penale*, pp. 648-658;
- MAGGINI, Attilio (1988): *La truffa* (Padova, Cedam);
- MENDOZA, Roberto (1996): “Sul sequestro probatorio operato dai vigili urbani e sulle conseguenze della trasmissione del verbale oltre 48 ore dal compimento dell’atto”, *Cassazione penale*, pp. 2262-2267;
- MUCCIARELLI, Francesco e PALIERO, Carlo Enrico (2015): “Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 4, pp. 246-258;
- MUCCIARELLI, Francesco (2020): “Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 1, pp. 142-161;
- MUCCIARELLI, Francesco (2022): “I reati tributari nel ‘catalogo 231’. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d’impresa”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 1, pp. 195-212;
- PEDRAZZI, Cesare (1952): *Il concorso di persone nel reato* (Palermo, Priulla editore), ora anche in PEDRAZZI, Cesare (2003): *Diritto penale, Scritti di parte generale*, I (Milano, Giuffrè);
- PEDRAZZI, Cesare (1955): *Inganno ed errore nei delitti contro il patrimonio* (Milano, Giuffrè), ora anche in PEDRAZZI, Cesare (2003): *Diritto penale, Scritti di parte speciale*, II (Milano, Giuffrè);
- PERINI, Andrea (2006): “Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali”, *Rivista 231*, 2, pp. 79-90;
- PIERGALLINI, Carlo (2014): “Responsabilità dell’ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 988-1011;
- RUGGERI, Stefano (2010): “Giudicato cautelare”, in AA.VV. (eds.): *Enciclopedia del diritto, Annali*, III (Milano, Giuffrè), pp. 425-433;
- RUGGERI, Stefano (2019): “Misure cautelari reali, preclusioni processuali e tutela dei diritti fondamentali”, *Processo penale e giustizia*, pp. 355-366;
- TROYER, Luca e INGRASSIA, Alex (2009): “Le ricadute penalistiche del nuovo scudo fiscale: la roulette russa della punibilità”, *Rivista dei dottori commercialisti*, 4, pp. 846-858;
- ZANNOTTI, Roberto (1993): *La truffa* (Milano, Giuffrè).