

Introduzione

1. La soggettività passiva tributaria dell'ente.

Premesso che, come è noto, la soggettività passiva tributaria si configura quale situazione giuridica che consiste nell'obbligo di pagamento del tributo da parte di un soggetto facente parte dell'ordinamento, essa sussiste tanto in capo a una persona fisica, quanto in capo a una persona giuridica. Una volta verificato il presupposto di imposta, il soggetto passivo acquisisce una capacità contributiva, la quale permette di concorrere alla spesa pubblica, essendo conseguentemente inserito nella categoria dei contribuenti e iscritto alla Anagrafe Tributaria, con attribuzione di un numero di codice fiscale e un domicilio fiscale.

La legislazione tributaria italiana pone anche in capo agli enti collettivi l'obbligo di pagamento del tributo, essendo ormai pacifica, almeno per alcuni di questi, la natura di soggetto dotato di autonomia patrimoniale e, dunque, idoneo ad essere titolare di rapporti giuridici attivi e passivi.

Al fine di adempiere all'obbligazione tributaria, viene effettuata dallo stesso legislatore una distinzione, dapprima relativa al tipo di imposta cui l'ente è soggetto, quindi relativa alla natura dell'ente.

1.1. La considerazione dell'ente nell'ambito delle imposte sui redditi.

Per quanto attiene alle imposte sui redditi, il Testo Unico ad esse dedicato (il DPR 22 dicembre 1986, n. 917) tratta distintamente gli enti sottoposti a IRES e altre entità giuridicamente autonome, come le società personali e le associazioni professionali, alle quali si applica il c.d. "principio di trasparenza". Invero, pur potendo a queste - come soggetti produttivi di entrate-essere imputati redditi, il legislatore ha preferito che l'imputazione in questione avvenga direttamente in capo ai singoli associati o partecipanti, non configurandosi, di conseguenza, una imposta sul reddito che sia dovuta dall'ente cui si applica tale regime, diverso da quello ordinario, il quale, invece trova il suo ambito di operatività in relazione a quelli che dalla legge sono definiti "enti commerciali residenti"¹ (come anche agli "enti commerciali non residenti"), destinatari dell'imposta sul reddito di enti e società. Essi devono,

¹ L'art. 73, co.1 lett. a) e b), DPR 22 dicembre 1986 n. 917 enumera gli enti commerciali residenti ai fini della soggettività passiva IRES: " Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione , nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

quindi, possedere, *in primis*, i requisiti di cui all'articolo 55, comma primo, DPR 22 dicembre 1986, n. 917² e, inoltre, l'attività svolta dai medesimi necessita del connotato di economicità, intesa come l'obiettivo della copertura integrale delle spese attraverso il conseguimento dei proventi, non essendo indispensabile, ai fini del recupero del gettito erariale, il fine di lucro perseguito dall'ente. Oltretutto, l'obiettivo della copertura integrale delle spese è sempre immanente nelle società di capitali, di modo che per queste ultime la classificazione come enti commerciali sia inevitabile, indipendentemente dalla funzione concretamente esercitata.

La titolarità della posizione giuridica soggettiva passiva relativa al pagamento delle imposte sui redditi non spetta soltanto agli enti commerciali (residenti), bensì è riservata anche agli enti non commerciali residenti³, per i quali, appunto, la natura commerciale dell'attività non risulta indispensabile ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle società (IRES). Tuttavia, per questi soggetti, la legge detta una norma⁴ "di cautela"⁵, la quale stabilisce che, qualora le attività sul mercato vengano esercitate per un tempo pari a un intero periodo di imposta e superino determinati parametri quantitativi, la qualifica di ente non commerciale venga assunta come perduta. L'ente non commerciale, infatti, talvolta gode, indipendentemente dalla attività svolta - purché non commerciale - di ambiti di agevolazione, che porterebbero alla creazione di non poche difficoltà laddove essi esercitino anche attività commerciale, ponendosi in una posizione di concorrenza sul mercato con operatori che, invece, esercitano esclusivamente attività commerciale e che, per tale ragione, non potrebbero usufruire delle agevolazioni previste per i primi.

² I criteri per definire una attività come commerciale sono desumibili dall' articolo 55, co.1 DPR 22 dicembre 1986 n. 917: "[...]Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa".

³ L'art. 73, co.1, DPR 22 dicembre 1986 n. 917, alla lett. c) elenca quelle entità che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale: "*Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società [...] c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato*".

⁴ Si tratta dei commi 1 e 2 dell'art. 149 del DPR 22 dicembre 1986, n.917, che così recita: "*Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. 2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese*".

⁵BASILAVECCHIA, M., *Corso di diritto tributario*; Giappichelli editore, Torino, 2017,pp. 183 ss.

Inoltre, ai sensi dell'art. 74, co.1,⁶ del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), non sono soggetti all'imposta sul reddito delle società gli organi e le amministrazioni dello Stato - anche con personalità giuridica - i comuni, le province e le regioni, comunità montane ed enti gestori di demani collettivi.

Se, da un lato, tutti i soggetti - non persone fisiche - sopra nominati assumono la qualità di "contribuente" allo scopo di adempiere all'obbligazione tributaria, dall'altro, pur venendosi a creare un fenomeno associativo finalizzato al compimento di attività produttive di reddito, la caratteristica di talune entità non permette ad esse di acquisire una autonoma capacità contributiva, distinta, quindi, dai soggetti (persone fisiche) che ne fanno parte. Si tratta, in particolare, di società personali commerciali (società in accomandita semplice, società in nome collettivo, società irregolari, atipiche o esistenti in via di fatto), società semplici, associazioni professionali (secondo l'enumerazione prevista all'articolo 5 del DPR 22 dicembre 1986, n.917), tutte caratterizzate da separazione tra patrimonio dell'ente e patrimonio dei singoli partecipanti, che permette, sì, al legislatore - in particolare, con attenzione alle società di persone commerciali - di identificarle come unico centro di riferimento ai fini della quantificazione del reddito, tuttavia è soltanto in capo ai soci che viene posto l'obbligo di pagamento dell'imposta, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili, di modo che possa ritenersi superfluo, se non inesistente, il problema di evitare o ridurre la doppia imposizione; questione che naturalmente sussiste con riguardo soprattutto alle società di capitali, nell'ambito delle quali la tassazione del reddito del socio ha assunto un ruolo secondario a seguito della sostituzione dell'IRPEG con l'IRES, la quale ha conseguentemente perduto la natura di acconto propria della prima, divenendo una imposta che colpisce la capacità contributiva autonoma della società o dell'ente commerciale.

Agli albori della introduzione della riforma del diritto societario del 2003⁷, essendo caduto il sistema previgente del credito di imposta, il problema che il legislatore proponeva di risolvere era proprio quello relativo alla possibilità (rimasta, dunque, aperta) della doppia tassazione dell'utile (in capo alla società, quale reddito di impresa, e in capo al socio, quale reddito di capitale), risolto successivamente attraverso la previsione di una tassazione soltanto parziale dell'utile distribuito, con una percentuale di imponibilità diversa secondo che si tratti di distribuzione dell'utile tra società di capitali (imponibile nella misura del 5%), ovvero alla persona fisica nell'esercizio dell'impresa (imponibile per il 49,72%) nei confronti della persona fisica che, pur non esercitando attività di

⁶ Poiché la disposizione in commento nega la soggettività passiva ai soggetti elencati sopra, l'autore menzionato alla nota n. 5 si interroga sulla natura della norma: se relativamente a questa si possa parlare in termini di esenzione o di esclusione di tali entità dall'obbligo di pagamento dell'imposta sul reddito delle società. (BASILAVECCHIA, M., *Corso di Diritto Tributario*, Giappichelli editore, Torino, 2017, p. 184).

⁷ D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.

impresa, abbia una partecipazione “qualificata”⁸ (imponibile anch’esso nella misura del 49,72%), infine nei confronti di persone fisiche che ricevono, fuori dall’ambito dell’impresa, utili derivanti da partecipazioni “non qualificate”⁹.

1.1.1. Cenni al regime della trasparenza fiscale.

L’introduzione di questo regime di tassazione si è resa necessaria, come definito sopra, al fine di attenuare, dopo l’eliminazione del sistema del credito di imposta sui dividendi, la doppia imposizione nei casi di distribuzione degli utili prodotti.

Nell’ordinamento italiano la trasparenza fiscale può essere stabilita per legge, oppure può operare attraverso una opzione, in relazione alla natura del soggetto collettivo: qualora si sia in presenza di una società semplice, in accomandita semplice, o in nome collettivo, o anche di una associazione professionale, il regime ordinario seguito per la tassazione dell’utile imponibile è quello previsto dall’articolo 5 del TUIR, che stabilisce che i redditi prodotti da tali soggetti sono imputati a ciascun socio (o associato), indipendentemente dalla effettiva percezione (dunque, anche quando gli utili non sono stati distribuiti) e in proporzione alla quota di partecipazione agli utili. Quindi, per disposizione di legge, tali entità collettive non sono soggette all’imposte sul reddito (IRES o IRPEF), in quanto a dover versare le relative imposte saranno obbligati i singoli partecipanti, unitamente ad eventuali altri redditi percepiti nel corso dell’anno, i quali concorreranno alla determinazione del reddito complessivo.

Grazie alla riforma dell’imposizione sul reddito delle società (D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), ad oggi anche le società di capitali e le s.r.l. possono, ai sensi degli articoli 115 e 116 del sopracitato TUIR, optare per l’applicazione del regime di trasparenza, quindi di un meccanismo analogo a quello della tassazione del reddito prodotto dalle società di persone, non verificandosi in capo alla società alcuna tassazione IRES. Le condizioni affinché i soggetti appena menzionati possano usufruire di tale regime variano secondo che si tratti di società di capitali, oppure di s.r.l.: quanto al dettato dell’art. 115 TUIR, presupposto necessario è che dovrà trattarsi di società di capitali partecipate da altre società di capitali, ciascuna con una percentuale del diritto di voto esercitabile in assemblea richiamata dall’articolo 2346 c.c. e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento. In questo caso il reddito imponibile prodotto dalla società è imputato a ciascuna partecipata, la quale lo computa insieme al proprio reddito di impresa. Per le

⁸ La partecipazione si assume come qualificata qualora abbia una “*consistenza tale, in percentuale rispetto all’ammontare del capitale sociale, da rappresentare un elemento significativo ai fini della gestione della società*” (BASILAVECCHIA, M, *Corso di diritto tributario*, Giappichelli editore, Torino, 2017, p. 178).

⁹ In questo specifico caso l’imponibilità si manifesta sull’intero importo dell’utile, non concorrendo, tuttavia, il reddito alla formazione di quello complessivo del socio, in quanto soggetto a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta effettuata dalla società stessa, la quale eroga il reddito-utile (attualmente prevista nella misura del 26%).

società di capitali partecipate, tale regime si configura come alternativo rispetto a quello del consolidato¹⁰, nei casi in cui non si possano verificare i requisiti richiesti per esso.

Per quanto riguarda le s.r.l., l'articolo 116 del TUIR stabilisce che, affinché queste possano esercitare tale opzione, debbono produrre ricavi non superiori a circa cinquemila euro e possedere una compagine sociale di non più di dieci soci (venti per le cooperative).

Inoltre, per entrambi i tipi di società vale il principio *all in, all out*, per cui l'opzione va espressa da tutti i soci, e dalla partecipata.

Utile è, infine, valutare la convenienza fiscale dell'adozione opzionale del regime di trasparenza: non esistendo una regola valevole per ciascuna situazione, in generale potrebbe essere conveniente, soprattutto in società di non rilevanti dimensioni - come talvolta avviene nel caso delle s.r.l. - quando gli utili conseguiti dalla società sono modesti, risultando altrettanto modesta la quota attribuita al socio; dunque, se questi non possiede ulteriori redditi, vedrà applicata l'aliquota IRPEF più bassa.

1.2. La considerazione dell'ente nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto.

Passando, invece, ad esaminare la soggettività passiva relativa all'imposta sul valore aggiunto (IVA), indiscutibile è che questa sorga anche in capo agli enti collettivi che esercitano attività di impresa, dato che, restando in termini di soggettività passiva in senso formale o giuridico, questa si configura per gli esercenti attività imprenditoriale, artistica o professionale.

Tuttavia, la nozione di impresa ai fini IVA comprende le attività svolte non solo da società di capitali, ma anche quelle svolte da enti diversi dalle società, da società semplici che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di impresa commerciale o agricola; invece, l'ente che non esercita esclusivamente o prevalentemente attività commerciale è considerato come esercente attività di impresa soltanto laddove compia cessioni di beni o prestazioni di servizi comprese nell'ambito delle attività commerciali o agricole prevalenti. Anche gli

¹⁰ Anche il consolidato fiscale, disciplinato dall'articolo 117 DPR 917/1986, costituisce un regime di tassazione opzionale che può essere adottato da gruppi di società. La norma in esame statuisce che ad effettuare il consolidato debba essere la società controllante, mentre le controllate risultano semplicemente incluse in esso. Naturalmente, essenziale è che la preferenza sia espressa anche dalle controllate; tuttavia, non è necessario che tutte optino per il regime in questione. Presupposto per l'operatività del consolidato, inoltre, è che la società controllante possieda una "partecipazione rilevante", intesa ai sensi dell'articolo 2359, co. 1, n. 1 c.c. (*rectius* possesso della maggioranza del capitale sociale, ovvero controllo di diritto); oltretutto, le società incluse nel consolidato non devono aver optato per il regime della trasparenza e non devono essere sottoposte a fallimento, liquidazione coatta amministrativa o amministrazione straordinaria. Imprescindibile risulta anche l'identità dell'esercizio sociale tra tutte le società facenti parte del gruppo. Tali requisiti devono sussistere congiuntamente dall'inizio del periodo di imposta nel quale si intende usufruire del regime in commento. Quest'ultimo, dunque, è finalizzato alla determinazione di una base imponibile comune a tutte le società che optano per il consolidato, costituita dalla somma algebrica delle basi imponibili della consolidante e delle consolidate, con la conseguenza di compensare immediatamente i redditi e le perdite prodotti nel contesto del gruppo.

enti pubblici possono essere considerati soggetti passivi IVA, se esercitano una o più attività per le quali la legge (DPR 26 ottobre 1972, n. 633) presume la natura commerciale.

L'art. 4 del DPR 633/1972, laddove regola la nozione di impresa ai fini IVA, esclude, al contempo, soggetti organizzati in forma di società commerciale dall'obbligo di adempimento dell'imposta sul valore aggiunto, negando in capo a questi l'esercizio dell'attività di impresa, qualora l'oggetto sociale sia rappresentato da particolari attività, quali il possesso o la gestione di unità immobiliari abitative, di unità di diporto, di aeromobili da turismo.

2. L'illecito amministrativo tributario e la responsabilità degli enti.

L'attribuzione della qualità di contribuente è *condicio sine qua non* per l'adempimento delle obbligazioni tributarie e, conseguentemente, determinerebbe l'assunzione della posizione di soggetto attivo dell'illecito tributario, la quale si configura ogni qualvolta venga posta in essere una violazione delle norme tributarie, tale da derivare una sanzione amministrativa tributaria.

Per quanto concerne gli enti, fino al 2003, in considerazione della decantata identità di essenza tra sanzione penale e sanzione amministrativa, il sistema sanzionatorio amministrativo tributario ruotava attorno al principio di personalità della responsabilità, rinvenibile nel dettato dell'articolo 27 della Costituzione della Repubblica italiana. Infatti, nella piena vigenza del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472¹¹, assumeva un ruolo centrale esclusivamente la persona fisica autore della violazione delle norme tributarie, essendo, così, espunti gli enti collettivi, con o senza personalità giuridica, dal novero dei soggetti punibili¹². Tuttavia, la previsione di una forma di responsabilità dell'ente nel cui interesse l'autore materiale-persona fisica ha agito è racchiusa proprio all'interno dell'insieme di regole da ultimo menzionato¹³: trattasi, in realtà, di una

¹¹ È essenziale precisare che, con l'entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, le disposizioni di cui al decreto *de quo* non sono state abrogate, anzi, trovano il proprio spazio di operatività nella misura in cui risultino compatibili con le previsioni introdotte dalla novella.

¹² Si anticipa, ma sarà oggetto di approfondimento nel capitolo I, che la normativa in commento ha innovato rispetto alla disciplina previgente, racchiusa nella l. 7 gennaio 1929, n. 4, abrogandola. Il regime previsto dalla novella del 2003, infatti, sembra rimarcare quanto contenuto dalla normativa da ultimo citata.

¹³ L'articolo 11 comma 1 del d.lgs. 472/1997 così recita: " *Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo e' commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti*".

responsabilità solidale ispirata a quella contenuta nelle disposizioni di cui agli articoli 196 e 197 del codice penale (obbligazione civile per la multa e per l'ammenda).

In tal modo il legislatore ha esaltato la posizione dell'autore materiale dell'illecito, dovendo quest'ultimo necessariamente corrispondere a una persona fisica; questo perché, ai fini dell'irrogazione della sanzione, essenziale è verificare la sussistenza dell'elemento soggettivo, che, al contrario, risulta difficile da effettuare se passibile di sanzione è un soggetto corrispondente a una entità collettiva. Dunque, basandosi sull'indiscutibile principio secondo cui l'illecito doveva essere riferito non al contribuente, bensì alla persona fisica artefice del comportamento vietato, la legge attenuava la connotazione dell'illecito tributario come illecito proprio.

Secondo l'opinione di FAVA¹⁴, sembra che la riforma del 1997 fosse improntata al principio *societas delinquere- et puniri- non potest*, avendo adottato la stessa soluzione allora vigente dell'ordinamento penalistico.

Nel 2003, con il D.L. n. 269, il legislatore ha modificato il regime della responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie nei confronti di enti e società dotati di personalità giuridica, abbandonando, così, il principio di personalità della responsabilità ex articolo 27 della Costituzione. Infatti, ad oggi, le sanzioni amministrative tributarie relative a rapporti fiscali propri di società o enti dotati di personalità giuridica sorgono esclusivamente in capo a questi ultimi. In tal modo è stato realizzato un parziale ritorno alla natura propria dell'illecito tributario, al contrario di ciò che aveva costruito il legislatore del 1997, in quanto, in conformità alle previsioni della novella del 2003, soggetto attivo viene considerato il contribuente. Da quest'ultimo assunto si potrebbe utilmente dedurre che la riforma del 2003 in materia di sanzioni amministrative tributarie si sia ispirata ai canoni che informano il D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, contenente la disciplina della responsabilità da reato degli enti per le violazioni commesse nell'interesse o a vantaggio di questi.

La riforma in commento, tuttavia, circoscrive l'ambito di attribuzione della responsabilità esclusivamente agli enti e alle società dotati di personalità giuridica, così rimanendo in vigore le norme di cui al d.lgs. 472/1997 per quel che concerne le imprese individuali, le società di persone e gli altri enti privi di personalità giuridica.

Tali ultime entità, infatti, risultano inserirsi nel novero di quelle cui si applica il regime della trasparenza ai fini della tassazione degli utili prodotti, proprio in virtù della esistente difficoltà di distinzione tra proprietà e amministrazione, tale da non permettere il riconoscimento di una autonomia patrimoniale avulsa dai soggetti - persone fisiche- che ne fanno parte e, di conseguenza, di una capacità contributiva propria dell'ente stesso.

¹⁴FAVA, C., *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pp. 55 ss.

Le soluzioni adottate dal legislatore hanno destato e suscitano tuttora perplessità tra le opinioni della dottrina, soprattutto per quelle che sottolineano come la disciplina vigente faccia sorgere di dubbi di costituzionalità in relazione all'art. 3 della Costituzione (principio di uguaglianza) e quindi crei una diversità di trattamento riservato a situazioni relative all'ambito dell'impresa, per ciò che concerne le sanzioni tributarie. Infatti, sembra che per i soggetti cui si applica la disciplina del d.lgs. 472/1997 non possa essere messo in discussione il principio della personalità della responsabilità, per cui il destinatario della sanzione rimarrebbe l'autore materiale dell'illecito, anche laddove vi sia una separazione netta tra contribuente e trasgressore; separazione che invece rileva qualora contribuente sia una società o un ente con personalità giuridica, nell'ambito dei quali, dunque, verrebbe lasciata impunita la persona fisica-trasgressore.

Come verrà approfondito in seguito, da tutto questo deriverebbe l'adozione di diversi criteri di applicazione e commisurazione della sanzione secondo che questa debba sussistere in capo alla persona fisica autore della violazione (seguendo il regime di cui al d.lgs. 472/1997), oppure alla persona giuridica che ne ha tratto beneficio: con il D.L. 269/2003, la sanzione amministrativa nei confronti dell'ente o della società munita di personalità giuridica assume una funzione dissuasiva, dovendo questa essere proporzionale al tributo; tuttavia, in questo modo, ci si dimentica di ancorarla al beneficio conseguito. Nel diritto tributario, infatti, si riscontra una particolare necessità, ossia quella di scoraggiare i comportamenti contrari alle norme imperative che vedono coinvolti interessi economici, mediante un male che sia superiore al beneficio assicurato dalla violazione. Da ciò la natura punitiva e non meramente risarcitoria della sanzione amministrativa tributaria, con la conseguente applicazione di principi appartenenti al diritto punitivo.

Nel primo caso, dunque, sfumerebbe la funzione punitiva che dovrebbe essere connaturata alla sanzione amministrativa tributaria, mentre nel secondo non verrebbe salvaguardata l'esigenza di tenere in vita sanzioni commisurate al valore del tributo evaso, in presenza di un soggetto diverso dal contribuente. Così, l'unico modo per tenere unite entrambe tali esigenze sarebbe quello di prospettare una sorta di doppio binario di responsabilità, ossia, accanto a quella di chi abbia materialmente agito (con dolo o colpa), quella diretta dell'ente contribuente che ne abbia tratto effettivo beneficio, secondo il modello previsto per la responsabilità da reato degli enti ex d.lgs. 231/2001.

Invero, la dottrina (ALDROVANDI) ritiene che la disciplina prevista all'interno del decreto sopracitato presenterebbe notevoli profili espansivi che ben potrebbero portarne l'estensione all'ambito non solo degli illeciti amministrativi tributari, ma anche ai reati tributari.

3. La responsabilità degli enti in ambito penal-tributario.

Proprio a questo ultimo assunto si aggancia il punto fondamentale del presente lavoro; se, infatti, è stato, ed è tuttora, faticoso per il legislatore e per i commentatori inquadrare un regime relativo alla responsabilità amministrativa per la violazione di norme tributarie da parte di una persona giuridica, per quanto attiene alla responsabilità penale per reati tributari commessi da una entità diversa dalla persona fisica, fino all'ultimo biennio, da parte del legislatore italiano, non è stata enucleata alcuna norma di tale portata.

Il novero dei reati per cui l'ente può essere considerato responsabile e conseguentemente può essere punito con una sanzione pecuniaria o interdittiva, è racchiuso all'interno delle norme di cui al d.lgs. 231/2001: si tratta di un catalogo tassativo di reati c.d. "presupposto" della responsabilità degli enti, via via ampliato nel corso degli anni; infatti, la disciplina in questione è nata allo scopo di "porre sul banco degli imputati" quegli enti nell'interesse o a vantaggio dei quali fossero stati commessi i reati di concussione, corruzione e frode (indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico). Dal 2001 ad oggi sono stati aggiunti numerosi reati all'elenco di cui agli articoli 24 e seguenti del d.lgs. 231/2001, per cui attualmente l'ente può essere assoggettato alle sanzioni summenzionate anche qualora sia accertata la responsabilità di questo relativamente, per esempio, al reato di mutilazione degli organi genitali femminili, di cui all'articolo 583-bis del codice penale.

È evidente, pertanto, la vastità e l'eterogeneità dei reati presupposto, i quali riguardano comportamenti che possono avere a che fare non soltanto direttamente con gli interessi di natura economica che muovono l'attività dell'ente, ma anche indirettamente, come, appunto, tutti i delitti contro la personalità individuale, introdotti attraverso l'inserimento dell'art. 25-quinquies all'interno del d.lgs. del 2001 a seguito della emanazione della l. 11 agosto 2003, n. 228.

A tal proposito, per anni dottrina e giurisprudenza hanno espresso perplessità in merito alla scelta del legislatore italiano di estromettere i reati tributari dall'elenco dei reati presupposto. È stato messo in luce l'elemento per cui proprio il settore tributario sia quello in cui la commissione dell'illecito si riporta più alla politica dell'impresa dell'ente che alle scelte individuali del singolo, il quale pur agisce all'interno dell'ente collettivo (per esempio in qualità di amministratore o dirigente). Taluni autori¹⁵, infatti, hanno auspicato la possibilità di valorizzare il modulo sanzionatorio introdotto dal d.lgs. 231/2001 estendendolo anche all'ambito tributario, nel senso, dunque, di introdurre i reati

¹⁵ALDROVANDI, P., *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, CEDAM editore, 2005, pp. 225 ss.

tributari tra le fattispecie cui si ricollega la responsabilità degli enti; questo in quanto tali fattispecie risultano espressione di una vera e propria scelta di politica economica imprenditoriale volta ad ottenere un risparmio fiscale, la quale ben si colloca all'interno di un contesto societario di rilevanti dimensioni.

È stato posto in evidenza come i reati tributari collocati all'interno della disciplina di cui al d.lgs. 74/2000 presentino fattispecie dolose le quali si caratterizzano, a seconda dei casi, per la necessaria sussistenza del dolo specifico o intenzionale, che renderebbe *“palese l'ontologica finalizzazione dei reati al perseguimento dell'interesse dell'ente che rappresenta il prioritario criterio di iscrizione della responsabilità dell'ente”*¹⁶.

Inoltre, tali rilievi sembrano riferibili non soltanto alle fattispecie di reato tributario, bensì all'illecito tributario *tout court*, arrivando la dottrina¹⁷ ad auspicare l'utilizzazione della disciplina della responsabilità da reato degli enti alla stregua di un “archetipo” sul quale modellare un autonomo e completo sistema sanzionatorio amministrativo, nel senso di delimitare gli ambiti di responsabilità per l'illecito amministrativo: il modello del d.lgs. 231/2001 ben si presterebbe, dunque, ad indirizzare anche la sanzione amministrativa all'ente in presenza di un coefficiente soggettivo che si concretizzi in una colpa di organizzazione secondo le scansioni proposte dalla disciplina in questione, evitando che l'ente risponda per un fatto che non sia in alcun modo allo stesso rimproverabile, quindi per un fatto altrui, come avveniva nella prospettiva della l. 4/1929 e come si verifica oggi a seguito del d.l. 269/2003.

Nell'attesa di una risposta del legislatore alle argomentazioni dottrinali suesposte, tentativi di immettere all'interno della disciplina della responsabilità degli enti talune fattispecie di reati tributari sono stati effettuati anche dalla giurisprudenza di legittimità, sottolineando come ad alcune di queste potesse essere estesa la disciplina del d.lgs. 231/2001, configurandosi esse come delitti-scopo del reato di autoriciclaggio, oppure del reato di associazione a delinquere, i quali rientrano a loro volta tra i reati per cui l'ente può essere considerato responsabile ai sensi del d.lgs. 231/2001, oppure ancora utilizzando l'argomento del concorso tra truffa aggravata e frode fiscale. Si tratta di proposte, le quali non hanno, tuttavia, avuto alcun seguito né da parte della giurisprudenza, né da parte dello stesso legislatore, il quale, fino al 2020 ha mantenuto stabile l'assetto della disciplina della responsabilità degli enti, così come delineato originariamente e poi ampliato a seguito delle riforme susseguite nel corso degli anni successivi al 2001.

3.1. La Direttiva “PIF” (UE 2017/1371).

La spinta decisiva ed esplicita all'introduzione dei reati tributari come reati presupposto della responsabilità degli enti è arrivata dall'Unione Europea, i cui

¹⁶ *Ibid.* nota n. 13

¹⁷ *Ibid.* nota n. 14

organi hanno contribuito all'emanazione della direttiva UE 2017/1371 (c.d. "Direttiva PIF"), finalizzata alla protezione degli interessi finanziari dell'Unione, al cui interno sono previste disposizioni indirizzate ai legislatori degli Stati membri, la cui adozione risulta necessaria per la realizzazione dello scopo prefissato. Tra le previsioni contenute nel testo della direttiva UE destano interesse - e costituiscono elemento di novità per l'ordinamento italiano - quelle che si riferiscono alla necessità della introduzione di una forma di responsabilità da reato degli enti in relazione alla commissione di talune fattispecie incriminatrici, le quali ben si prestano ad essere ricondotte ad alcune di quelle già esistenti nella legislazione italiana, precisamente a quelle - non a tutte - rientranti nel d.lgs. 74/2000 ("*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto*")¹⁸, che racchiude la descrizione di fattispecie di reato, in merito alle quali, tuttavia, è prevista una forma di responsabilità penale a titolo individuale.

Ecco che, in sede di attuazione della direttiva UE (prevista originariamente per il mese di luglio 2019), la responsabilità degli enti potrà essere estesa anche ai reati tributari, per i quali parte della dottrina ha sempre giudicato irragionevole la scelta del legislatore riguardante la mancata inclusione di questi nella disciplina del d.lgs. 231/2001.

Il testo della direttiva, tuttavia, dispone che gli Stati membri adottino tutte le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili per "*reati in materia di frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione Europea*"; pur essendo fornita una definizione di "frode che lede gli interessi finanziari dell'UE" (corrispondente, ai sensi delle parole del legislatore europeo, alle c.d. "frodi gravi in materia di IVA"), questa non esaurisce il novero delle fattispecie già previste nella disciplina di cui al d.lgs. 74/2000, che enumera anche altre fattispecie, le quali, dunque, restano escluse dal testo della direttiva e per le quali non è prevista una forma di responsabilità dell'ente. Da qui è sorta una prima questione, ossia quella relativa al coordinamento della disciplina: emanato il testo normativo euro unitario ci si è domandati se il legislatore italiano si sarebbe attenuto pedissequamente al testo della direttiva,

¹⁸ L'articolo 6 della Direttiva UE 2017/1371 così recita: "1. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili di uno dei reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 commessi a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione preminente in seno alla persona giuridica basata: a) sul potere di rappresentanza della persona giuridica; b) sul potere di adottare decisioni per conto della persona giuridica; oppure c) sull'autorità di esercitare un controllo in seno alla persona giuridica. 2. Gli Stati membri adottano inoltre le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili qualora la mancata sorveglianza o il mancato controllo da parte di un soggetto tra quelli di cui al paragrafo 1 del presente articolo abbiano reso possibile la commissione, da parte di una persona sottoposta all'autorità di tale soggetto, di uno dei reati di cui all'articolo 3, 4 o 5, a vantaggio di tale persona giuridica. 3. La responsabilità delle persone giuridiche ai sensi dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo non esclude la possibilità di procedimenti penali contro le persone fisiche che abbiano commesso i reati di cui agli articoli 3 e 4 o che siano penalmente responsabili ai sensi dell'articolo 5".

ovvero avrebbe esteso la responsabilità delle persone giuridiche anche alle fattispecie non individuate.

3.2. Il Decreto fiscale 2020 (D.L. 124/2019).

Alla domanda da ultimo formulata ha risposto l'entrata in vigore del recente "decreto fiscale" (D.L. 124/2019) per mezzo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto stesso (L. 19 dicembre 2019, n. 157). In attuazione delle disposizioni della Direttiva UE 2017/1371, nel testo del decreto il legislatore italiano ha introdotto una norma¹⁹, la quale prevede l'aggiunta dell'articolo 25-quinquiesdecies nel d.lgs. 231/2001, rubricato "Reati tributari", recante dapprima l'introduzione in esso di uno soltanto tra i reati esistenti nel d.lgs. 74/2000, ossia l'articolo 2, norma che contiene la descrizione della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti. La legge di conversione, poi, ha ampliato la quantità di fattispecie penal-tributarie da aggiungere, non esauendo, però, l'elenco delle *figurae criminis* di cui al d.lgs. 74/2000.

4. Questioni problematiche.

Attraverso l'estensione della disciplina della responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001 alla sfera degli illeciti penali appartenenti all'ambito fiscale, dapprima il legislatore, quindi tutti gli operatori del diritto, ma anche le singole entità soggette all'ambito di operatività del decreto *de quo*, (art. 1 co.2), si troverebbero a dover coordinare le disposizioni ivi previste con le caratteristiche proprie degli illeciti penal-tributari, ma non senza difficoltà operative.

La prima problematica è quella relativa alla possibile violazione del *ne bis in idem*: è da premettere che, ai sensi dell'articolo 7 del D.L. 269/2003, alle società e agli enti dotati di personalità giuridica può essere comminata in via diretta una sanzione amministrativa tributaria laddove si tratti di rapporti fiscali facenti capo all'ente, e che per le imprese individuali, le società di persone e gli enti sprovvisti di personalità giuridica vale la regola di cui all'articolo 11 co. 1 del d.lgs. 472/1997 (che stabilisce che la società, l'associazione o l'ente nell'interesse del quale è stata commessa la violazione da parte della persona fisica che sia dipendente, rappresentante o amministratore-anche di fatto- è obbligata al pagamento di una somma pari all'ammontare della sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso), richiamata anche al comma 2 dell'articolo 19 del d.lgs. 74/2000; pertanto, l'assoggettamento a una sanzione-pecuniaria o

¹⁹ Si tratta dell'articolo 39 co.2: "Dopo l'articolo 25-quaterdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, e' aggiunto il seguente: "Art. 25-quinquiesdecies (Reati tributari). - 1. In relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote".

interdittiva, a seconda del tipo e della gravità del reato- ex d.lgs. 231/2001- , insieme alla sanzione amministrativa per un identico illecito, costituirebbe violazione dell'art. 4 del protocollo VII della CEDU, che, appunto, vieta di sanzionare il medesimo illecito sia in sede penale, sia in sede amministrativa; questo, a maggior ragione, se si considera la natura afflittiva delle sanzioni amministrative in questione e che la disciplina di cui al d.lgs. 231/2001, quanto ad ambito di applicazione, non opera una distinzione tra società ed enti con o senza personalità giuridica.

Legato al profilo sanzionatorio vi è, inoltre, l'aspetto altrettanto problematico della confisca, in quanto, essendo questa, ai sensi della disciplina relativa alla responsabilità degli enti, sanzione principale, assieme alle sanzioni interdittive e pecuniarie, l'ente stesso, secondo l'orientamento giurisprudenziale portato avanti dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione²⁰, sarebbe sottoposto anche alla confisca diretta del profitto del reato, per la violazione effettuata dalla persona fisica. Da aggiungere sarebbe, inoltre, la previsione di cui all'articolo 12-bis del d.lgs. 74/2000, che prevede la confisca obbligatoria, anche per equivalente, del profitto del reato. Dunque, in questo caso la questione è relativa al modo in cui potrebbe essere coordinato tale duplice profilo della confisca.

Inoltre, sebbene l'ingresso dei reati tributari come reati presupposto della responsabilità degli enti non comporti eccessivi stravolgimenti della disciplina in questione, dato che, per esempio, la tracciabilità dei flussi finanziari dovrebbe già essere presente in un modello organizzativo che ponga le problematiche del riciclaggio (reato presupposto ai sensi dell'art. 25-octies del d.lgs. 231/2001), al contrario, per i reati di cui agli articoli 4 e 5 del d.lgs. 74/2000, entrando poi nella dinamica dell'abuso del diritto, delle operazioni infragruppo, ecc., modulare dei protocolli per tali operazioni diverrebbe complicato, come altrettanto lo sarebbe l'attività dell'organismo di vigilanza²¹.

²⁰ Sez. Unite n. 10561 del 30.1.2014 dep. il 5.3.2014, Gubert, in https://www.penalecontemporaneo.it/upload/1394182524Gubert_105617_14.pdf

²¹ L'articolo 6 del d.lgs. 231/2001 prevede che se il reato è stato commesso da soggetti che all'interno dell'ente rivestono una posizione "apicale", l'ente non risponde se prova che l'organo dirigente abbia adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del reato, modelli di organizzazione e gestione idonei a prevenire i reati della specie di quello verificatosi e che la gestione di tali modelli sia affidata ad un organismo interno all'ente, dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo.

L'articolo 7 del decreto *de quo*, disciplina l'ipotesi in cui il reato non sia stato commesso dai soggetti di cui all'art. 6, bensì da soggetti sottoposti alla direzione o alla vigilanza di uno di tali soggetti; in questi casi, ai sensi del comma I, l'ente è responsabile se la violazione è stata resa possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione e vigilanza; al comma II, poi, è disposto che tale ultima inosservanza è esclusa se l'ente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del reato, modelli di organizzazione e gestione idonei a prevenire i reati della specie di quello verificatosi. Sebbene la lettera della legge nulla dica in tal senso, sarebbe implicito che in ogni caso la gestione del modello organizzativo di cui sopra debba essere affidata all'organismo menzionato nell'articolo precedente.

Oltretutto, se si parla di responsabilità degli enti nell'ottica delle frodi in materia di IVA, in accordo con il diritto dell'Unione Europea, è lecito notare un accenno al carattere della transnazionalità di tali tipi di violazione: non è chiaro, dunque, quali precauzioni dovrebbe adottare l'ente straniero che commette un reato nel territorio italiano al fine di divenire esente da responsabilità.

Da ultimo, non meno rilevante è la questione attinente alla delega di funzioni, poiché in tal senso, mettendo insieme la responsabilità degli enti e i reati fiscali si configurerebbe un cortocircuito; infatti, secondo la giurisprudenza di legittimità, la delega di funzioni in ambito penal-tributario risulterebbe inammissibile, dato il carattere strettamente personale degli obblighi fiscali, l'adempimento dei quali esclude che possano esservi sostituti o equipollenti.

La natura di tale organismo, detto organismo di vigilanza, è dibattuta, ma certo è che questo debba necessariamente essere indipendente dalla società della cui vigilanza è incaricato.