

CJN

# Diritto Penale Contemporaneo

RIVISTA TRIMESTRALE

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL  
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

3/2024



## EDITOR-IN-CHIEF

Gian Luigi Gatta

## EDITORIAL BOARD

*Italy:* Mitja Gialuz, Antonio Gullo, Guglielmo Leo, Luca Luparia, Francesco Mucciarelli, Francesco Viganò

*Spain:* Jaume Alonso-Cuevillas, Sergi Cardenal Montraveta, David Carpio Briz, Joan Queralt Jiménez

*Chile:* Jaime Couso Salas, Mauricio Duce Julio, Héctor Hernández Basualto, Fernando Londoño Martínez

## MANAGING EDITORS

Carlo Bray, Silvia Bernardi

## EDITORIAL STAFF

Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Emanuele Birritteri, Javier Escobar Veas, Stefano Finocchiaro, Alessandra Galluccio, Elisabetta Pietrocarlo, Rossella Sabia, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

## EDITORIAL ADVISORY BOARD

Rafael Alcacer Guirao, Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Giuseppe Amarelli, Ennio Amodio, Coral Arangüena Fanego, Lorena Bachmaier Winter, Roberto Bartoli, Fabio Basile, Hervé Belluta, Teresa Bene, Alessandro Bernardi, Carolina Bolea Bardon, Manfredi Bontempelli, Nuno Brandão, David Brunelli, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Pedro Caeiro, Michele Caianiello, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Francesco Caprioli, Claudia Marcela Cárdenas Aravena, Raúl Carnevali, Marta Cartabia, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Massimo Ceresa Gastaldo, Mario Chiavario, Federico Consulich, Mirentxu Corcoy Bidasolo, Roberto Cornelli, Cristiano Cupelli, Norberto Javier De La Mata Barranco, Angela Della Bella, Cristina de Maglie, Gian Paolo Demuro, Miguel Díaz y García Conlledo, Francesco D'Alessandro, Ombretta Di Giovine, Emilio Dolcini, Jacobo Dopico Gomez Áller, Patricia Faraldo Cabana, Silvia Fernández Bautista, Javier Gustavo Fernández Terruelo, Marcelo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Gabriele Fornasari, Novella Galantini, Percy García Caveró, Loredana Garlati, Glauco Giostra, Víctor Gómez Martín, José Luis Guzmán Dalbora, Ciro Grandi, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Roberto E. Kostoris, Máximo Langer, Juan Antonio Lascuraín Sánchez, Maria Carmen López Peregrín, Sergio Lorusso, Ezequiel Malarino, Francisco Maldonado Fuentes, Stefano Manacorda, Juan Pablo Mañalich Raffo, Vittorio Manes, Grazia Mannozi, Teresa Manso Porto, Luca Marafioti, Joseph Margulies, Enrico Marzaduri, Luca Maserà, Jean Pierre Matus Acuña, Anna Maria Maugeri, Oliviero Mazza, Iván Meini, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Melissa Miedico, Vincenzo Militello, Fernando Miró Linares, Vincenzo Mongillo, Renzo Orlandi, Magdalena Ossandón W., Francesco Palazzo, Carlenrico Paliero, Michele Papa, Raphaële Parizot, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lorenzo Picotti, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Lucia Risicato, Mario Romano, María Ángeles Rueda Martín, Carlo Ruga Riva, Stefano Ruggieri, Francesca Ruggieri, Dulce Maria Santana Vega, Marco Scoletta, Sergio Seminara, Paola Severino, Nicola Selvaggi, Rosaria Sicurella, Jesús Maria Silva Sánchez, Carlo Sotis, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Inma Valeije Álvarez, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, John Vervaele, Daniela Vigoni, Costantino Visconti, Javier Wilenmann von Bernath, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

Editore Associazione "Progetto giustizia penale", c/o Università degli Studi di Milano,  
Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" - Via Festa del Perdono, 7 - 20122 MILANO - c.f. 97792250157  
ANNO 2024 - CODICE ISSN 2240-7618 - Registrazione presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011.  
Impaginazione a cura di Chiara Pavese

**Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale** è un periodico on line ad accesso libero e non ha fine di profitto. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione. La rivista, registrata presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011, è edita attualmente dall'associazione "Progetto giustizia penale", con sede a Milano, ed è pubblicata con la collaborazione scientifica e il supporto dell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano, dell'Università degli Studi di Milano, dell'Università di Roma Tre, dell'Università LUISS Guido Carli, dell'Universitat de Barcelona e dell'Università Diego Portales di Santiago del Cile.

La rivista pubblica contributi inediti relativi a temi di interesse per le scienze penalistiche a livello internazionale, in lingua italiana, spagnolo, inglese, francese, tedesca e portoghese. Ogni contributo è corredato da un breve abstract in italiano, spagnolo e inglese.

La rivista è classificata dall'ANVUR come rivista scientifica per l'area 12 (scienze giuridiche), di classe A per i settori scientifici G1 (diritto penale) e G2 (diritto processuale penale). È indicizzata in DoGI e DOAJ.

Il lettore può leggere, condividere, riprodurre, distribuire, stampare, comunicare al pubblico, esporre in pubblico, cercare e segnalare tramite collegamento ipertestuale ogni lavoro pubblicato su "Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale", con qualsiasi mezzo e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, nei limiti consentiti dalla licenza Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia (CC BY-NC 3.0 IT), in particolare conservando l'indicazione della fonte, del logo e del formato grafico originale, nonché dell'autore del contributo.

La rivista può essere citata in forma abbreviata con l'acronimo: *DPC-RT*, corredato dall'indicazione dell'anno di edizione e del fascicolo.

La rivista fa proprio il [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborato dal COPE (Committee on Publication Ethics).

La rivista si conforma alle norme del Regolamento UE 2016/679 in materia di tutela dei dati personali e di uso dei cookies ([clicca qui](#) per dettagli).

Ogni contributo proposto per la pubblicazione è preliminarmente esaminato dalla direzione, che verifica l'attinenza con i temi trattati dalla rivista e il rispetto dei requisiti minimi della pubblicazione.

In caso di esito positivo di questa prima valutazione, la direzione invia il contributo in forma anonima a due revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri dell'Editorial Advisory Board in relazione alla rispettiva competenza per materia e alle conoscenze linguistiche. I revisori ricevono una scheda di valutazione, da consegnare compilata alla direzione entro il termine da essa indicato. Nel caso di tardiva o mancata consegna della scheda, la direzione si riserva la facoltà di scegliere un nuovo revisore.

La direzione comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se entrambe le valutazioni sono positive, il contributo è pubblicato. Se una o entrambe le valutazioni raccomandano modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se uno o entrambi i revisori esprimono parere negativo alla pubblicazione.

La direzione si riserva la facoltà di pubblicare, in casi eccezionali, contributi non previamente sottoposti alla procedura di peer review. Di ciò è data notizia nella prima pagina del contributo, con indicazione delle ragioni relative.

I contributi da sottoporre alla Rivista possono essere inviati al seguente indirizzo mail: [editor.criminaljusticenetwork@gmail.com](mailto:editor.criminaljusticenetwork@gmail.com). I contributi che saranno ritenuti dalla direzione di potenziale interesse per la rivista saranno sottoposti alla procedura di peer review sopra descritta. I contributi proposti alla rivista per la pubblicazione dovranno rispettare i criteri redazionali [scaricabili qui](#).

**Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale** es una publicación periódica *on line*, de libre acceso y sin ánimo de lucro. Todas las colaboraciones de carácter organizativo y editorial se realizan gratuitamente y no se imponen a los autores costes de maquetación y publicación. La Revista, registrada en el Tribunal de Milan, en el n. 554 del 18 de noviembre de 2011, se edita actualmente por la asociación “Progetto giustizia penale”, con sede en Milán, y se publica con la colaboración científica y el soporte de la *Università Commerciale Luigi Bocconi* di Milano, la *Università degli Studi di Milano*, la *Università di Roma Tre*, la *Università LUISS Guido Carli*, la *Universitat de Barcelona* y la *Universidad Diego Portales de Santiago de Chile*.

La Revista publica contribuciones inéditas, sobre temas de interés para la ciencia penal a nivel internacional, escritas en lengua italiana, española, inglesa, francesa, alemana o portuguesa. Todas las contribuciones van acompañadas de un breve abstract en italiano, español e inglés.

El lector puede leer, compartir, reproducir, distribuir, imprimir, comunicar a terceros, exponer en público, buscar y señalar mediante enlaces de hipervínculo todos los trabajos publicados en “*Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*”, con cualquier medio y formato, para cualquier fin lícito y no comercial, dentro de los límites que permite la licencia *Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia* (CC BY-NC 3.0 IT) y, en particular, debiendo mantenerse la indicación de la fuente, el logo, el formato gráfico original, así como el autor de la contribución.

La Revista se puede citar de forma abreviada con el acrónimo *DPC-RT*, indicando el año de edición y el fascículo.

La Revista asume el [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborado por el COPE (*Comitte on Publication Ethics*).

La Revista cumple lo dispuesto en el Reglamento UE 2016/679 en materia de protección de datos personales ([clica aquí](#) para los detalles sobre protección de la privacy y uso de cookies).

Todas las contribuciones cuya publicación se propone serán examinadas previamente por la Dirección, que verificará la correspondencia con los temas tratados en la Revista y el respeto de los requisitos mínimos para su publicación.

En el caso de que se supere con éxito aquella primera valoración, la Dirección enviará la contribución de forma anónima a dos evaluadores, escogidos entre los miembros del *Editorial Advisory Board*, siguiendo criterios de rotación, de competencia por razón de la materia y atendiendo también al idioma del texto. Los evaluadores recibirán un formulario, que deberán devolver a la Dirección en el plazo indicado. En el caso de que la devolución del formulario se retrasara o no llegara a producirse, la Dirección se reserva la facultad de escoger un nuevo evaluador.

La Dirección comunicará el resultado de la evaluación al autor, garantizando el anonimato de los evaluadores. Si ambas evaluaciones son positivas, la contribución se publicará. Si alguna de las evaluaciones recomienda modificaciones, la contribución se publicará después de que su autor la haya revisado sobre la base de los comentarios recibidos y de que la Dirección haya verificado que tales comentarios han sido atendidos. La contribución no se publicará cuando uno o ambos evaluadores se pronuncien negativamente sobre su publicación.

La Dirección se reserva la facultad de publicar, en casos excepcionales, contribuciones que no hayan sido previamente sometidas a *peer review*. Se informará de ello en la primera página de la contribución, indicando las razones.

Si deseas proponer una publicación en nuestra revista, envía un mail a la dirección [editor.criminaljusticenetwork@gmail.com](mailto:editor.criminaljusticenetwork@gmail.com). Las contribuciones que la Dirección considere de potencial interés para la Revista se someterán al proceso de *peer review* descrito arriba. Las contribuciones que se propongan a la Revista para su publicación deberán respetar los criterios de redacción (se pueden [descargar aquí](#)).



**Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale** is an on-line, open-access, non-profit legal journal. All of the organisational and publishing partnerships are provided free of charge with no author processing fees. The journal, registered with the Court of Milan (n° 554 - 18/11/2011), is currently produced by the association “Progetto giustizia penale”, based in Milan and is published with the support of Bocconi University of Milan, the University of Milan, Roma Tre University, the University LUISS Guido Carli, the University of Barcelona and Diego Portales University of Santiago, Chile.

The journal welcomes unpublished papers on topics of interest to the international community of criminal scholars and practitioners in the following languages; Italian, Spanish, English, French, German and Portuguese. Each paper is accompanied by a short abstract in Italian, Spanish and English.

Visitors to the site may share, reproduce, distribute, print, communicate to the public, search and cite using a hyperlink every article published in the journal, in any medium and format, for any legal non-commercial purposes, under the terms of the Creative Commons License - Attribution – Non-commercial 3.0 Italy (CC BY-NC 3.0 IT). The source, logo, original graphic format and authorship must be preserved.

For citation purposes the journal’s abbreviated reference format may be used: *DPC-RT*, indicating year of publication and issue.

The journal strictly adheres to the [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) drawn up by COPE (Committee on Publication Ethics).

The journal complies with the General Data Protection Regulation (EU) 2016/679 (GDPR) ([click here](#) for details on protection of privacy and use of cookies).

All articles submitted for publication are first assessed by the Editorial Board to verify pertinence to topics addressed by the journal and to ensure that the publication’s minimum standards and format requirements are met.

Should the paper in question be deemed suitable, the Editorial Board, maintaining the anonymity of the author, will send the submission to two reviewers selected in rotation from the Editorial Advisory Board, based on their areas of expertise and linguistic competence. The reviewers are provided with a feedback form to compile and submit back to the editorial board within an established timeframe. If the timeline is not heeded to or if no feedback is submitted, the editorial board reserves the right to choose a new reviewer.

The Editorial Board, whilst guaranteeing the anonymity of the reviewers, will inform the author of the decision on publication. If both evaluations are positive, the paper is published. If one or both of the evaluations recommends changes the paper will be published subsequent to revision by the author based on the comments received and verification by the editorial board. The paper will not be published should one or both of the reviewers provide negative feedback.

In exceptional cases the Editorial Board reserves the right to publish papers that have not undergone the peer review process. This will be noted on the first page of the paper and an explanation provided.

If you wish to submit a paper to our publication please email us at [editor.criminaljusticenetwork@gmail.com](mailto:editor.criminaljusticenetwork@gmail.com). All papers considered of interest by the editorial board will be subject to peer review process detailed above. All papers submitted for publication must abide by the editorial guidelines ([download here](#)).

<p>CRIMINI DEI COLLETTI BIANCHI</p> <p><i>DELITOS DE CUELLO Y CORBATA</i></p> <p><i>WHITE COLLAR CRIMES</i></p>	<p><b>Codice della crisi d'impresa e bancarotta: appunti</b> 1</p> <p><i>Crisis empresarial y regulación de la bancarrota: apuntes</i></p> <p><i>Business Crisis Code and Bankruptcy Crimes: Notes</i></p> <p>Alberto Alessandri</p> <hr/> <p><b>Materialità e offensività dell'alterazione, investitore ragionevole e giudizi nella manipolazione del mercato</b> 17</p> <p><i>Materialidad y Ofensividad de la Alteración, Inversor Razonable y Juicios en la Manipulación del Mercado</i></p> <p><i>Materiality and Harmfulness of the Alteration, Reasonable Investor, and Judgments in Market Manipulation</i></p> <p>Francesco Mucciarelli</p> <hr/> <p><i>The butterfly effect: dai reati fiscali alla responsabilità degli enti in un 'battito d'ali'</i> 75</p> <p><i>El efecto mariposa: de los delitos fiscales a la responsabilidad de las personas jurídicas en un "batir de alas"</i></p> <p><i>The Butterfly Effect: From Tax Crimes to Corporate Liability in a 'Flutter of Wings'</i></p> <p>Enrico Basile</p> <hr/>
<p>DIRITTO PENALE E DIRITTI FONDAMENTALI</p> <p><i>DERECHO PENAL Y DERECHOS FUNDAMENTALES</i></p> <p><i>CRIMINAL LAW AND FUNDAMENTAL RIGHTS</i></p>	<p><b>"Planando sopra boschi di braccia tese": il saluto fascista davanti alle sezioni unite</b> 87</p> <p><i>"Planeando sobre bosques de brazos extendidos": el saludo fascista ante las Secciones Unidas</i></p> <p><i>"Gliding Over Forests of Outstretched Arms": The Fascist Salute Before the Cassation's Joint Criminal Branches</i></p> <p>Alessandro Tesauro</p> <hr/> <p><b>La vita come "controlimite" all'autodeterminazione responsabile: denegata giustizia?</b> 109</p> <p><i>La vida como "contra-límite" a la autodeterminación responsable: ¿justicia denegada?</i></p> <p><i>Life as a "Counter-Limit" to Responsible Self-Determination: Denied Justice?</i></p> <p>Roberto D'Andrea</p>

<p>DIRITTO PENALE COMPARATO</p> <p><i>DERECHO PENAL COMPARADO</i></p> <p><i>COMPARATIVE CRIMINAL LAW</i></p>	<hr/> <p><b>La Svezia tra <i>Nordic exceptionalism</i> e politiche di <i>Crimmigration</i></b></p> <p><i>Suecia entre el excepcionalismo nórdico y las políticas de crimmigración</i></p> <p><i>Sweden Between Nordic Exceptionalism and Crimmigration Policies</i></p> <p>Riccardo Ercole Omodei</p> <hr/> <p><b>La <i>restorative justice</i> nel sistema della giustizia penale spagnola: peculiarità a confronto con il sistema italiano</b></p> <p><i>La justicia restaurativa en el sistema de justicia penal español: particularidades en comparación con el sistema italiano</i></p> <p><i>Restorative Justice in the Spanish Criminal Justice System: peculiarities compared with the Italian System</i></p> <p>Alice Pisconti</p> <hr/>	<p>141</p> <p>156</p>
<p>IL FOCUS SU...</p> <p><i>EL ENFOQUE EN...</i></p> <p><i>FOCUS ON...</i></p>	<hr/> <p><b>Le nullità dell'imputazione tra quadro normativo nazionale e giurisprudenza europea</b></p> <p><i>Las nulidades de la imputación entre el marco normativo nacional y la jurisprudencia europea</i></p> <p><i>The Invalidities of the Accusation Between National Legislation and European Case Law</i></p> <p>Gianluca Varraso</p> <hr/> <p><b>La "valutazione autonoma" della pericolosità nel sistema delle misure di prevenzione</b></p> <p><i>La "Evaluación Autónoma" de la Peligrosidad en el Sistema de Medidas de Prevención</i></p> <p><i>The "Autonomous Assessment" of Dangerousness in the Preventative Measures System</i></p> <p>Fabio Basile, Edoardo Zuffada</p> <hr/> <p><b>Accesso abusivo a sistema informatico e conseguente rivelazione di segreto professionale</b></p> <p><i>Acceso indebido a un sistema informático o telemático y revelación de secreto profesional</i></p> <p><i>Unduly Access to a Computer or Telematic System and Disclosure of Professional Secrecy</i></p> <p>Davide Attanasio</p>	<p>177</p> <p>203</p> <p>221</p>

# CRIMINI DEI COLLETTI BIANCHI

## *DELITOS DE CUELLO Y CORBATA*

### *WHITE COLLAR CRIMES*

- 1 **Codice della crisi d'impresa e bancarotta: appunti**  
*Crisis empresarial y regulación de la bancarrota: apuntes*  
*Business Crisis Code and Bankruptcy Crimes: Notes*  
Alberto Alessandri
- 17 **Materialità e offensività dell'alterazione, investitore ragionevole e giudizi nella manipolazione del mercato**  
*Materialidad y Ofensividad de la Alteración, Inversor Razonable y Juicios en la Manipulación del Mercado*  
*Materiality and Harmfulness of the Alteration, Reasonable Investor, and Judgments in Market Manipulation*  
Francesco Mucciarelli
- 75 ***The butterfly effect: dai reati fiscali alla responsabilità degli enti in un 'battito d'ali'***  
*El efecto mariposa: de los delitos fiscales a la responsabilidad de las personas jurídicas en un "batir de alas"*  
*The Butterfly Effect: From Tax Crimes to Corporate Liability in a 'Flutter of Wings'*  
Enrico Basile



## *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. Andreazza, est. Andronio, PM Seccia (conf.), ricc. Ferrero e altri

*El efecto mariposa: de los delitos fiscales a la responsabilidad de las personas jurídicas en un 'batir de alas'*

*The Butterfly Effect: From Tax Crimes to Corporate Liability in a 'Flutter of Wings'*

ENRICO BASILE

Ricercatore tenure-track di Diritto penale nell'Università Bocconi  
enrico.basile@unibocconi.it

TRUFFA, REATI TRIBUTARI,  
RESPONSABILITÀ DA REATO  
DEGLI ENTI

ESTAFA, DELITOS TRIBUTARIOS,  
RESPONSABILIDAD PENAL  
DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

FRAUD, TAX OFFENCES,  
CORPORATE CRIMINAL  
LIABILITY

### ABSTRACTS

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.

En una reciente sentencia, la Corte de Casación redefine los límites entre los delitos tributarios y fraude en perjuicio del Estado, deteniéndose también en la posible participación del profesional/consultor en los delitos cometidos por sus clientes. La decisión, además, genera importantes consecuencias (indirectas) en la responsabilidad de las personas jurídicas, conforme al d. lgs. 231/2001, en un sector tradicionalmente marcado por tensiones político-criminales.

The Court of Cassation redraws the boundaries between tax crimes and fraud against the State, focusing even on the potential complicity of the professional/adviser in offences committed by the client. The judgment also has significant (indirect) consequences for the criminal liability of legal persons, under Legislative Decree No. 231/2001, in a sector that has traditionally been subject to criminal-policy tensions.

## 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 garanzie 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)<sup>1</sup>, tanto più sul sequestro probatorio, costituente mezzo di ricerca della prova e non misura cautelare<sup>2</sup>.

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 indiretta<sup>3</sup>. 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 contestazione<sup>4</sup>.

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")<sup>5</sup>. 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)<sup>6</sup>, 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*<sup>7</sup>.

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 garanzie dell'attività difensiva (anche in ambito non strettamente 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)<sup>8</sup> e, dall'altro, che le garanzie previste dall'art. 103 c.p.p. "non introducono un principio immunitario"<sup>9</sup>, rimanendo al contrario inapplicabili qualora il difensore sia a propria volta sottoposto a indagini<sup>10</sup>.

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

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

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

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

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

<sup>8</sup> 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.

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

<sup>10</sup> *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).

## 3. Profili di diritto penale sostanziale.

I segmenti motivazionali della pronuncia qui annotata meritevoli di attenta considerazione attoniscono 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 “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 successione<sup>11</sup>.

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 cliente<sup>12</sup>, svalutando la componente istigatoria spesso ricollegata al ‘consiglio tecnico’, tanto in giurisprudenza quanto in dottrina<sup>13</sup>.

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”<sup>14</sup> 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”<sup>15</sup>.

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”<sup>16</sup>. 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

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

<sup>12</sup> *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.

<sup>13</sup> 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.

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

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

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



del dolo di concorso e non soltanto dalla mancata fornitura di “consigli e strumenti utili per attuare l'illecito”, ben possibile anche senza prendere parte alla fase esecutiva<sup>17</sup>.

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 criminioso 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'esercitante 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 reato<sup>18</sup>.

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”<sup>19</sup> 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”<sup>20</sup>. I riportati asseriti di carattere eminentemente tautologico – al di là dell'indiscutibile “fluidità dell'imputazione”<sup>21</sup> 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.

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)<sup>22</sup>. Siffatte cadenze non sarebbero riscontrabili con riferimento alle obbligazioni tributarie (ove

<sup>17</sup> V. *amplius*, volendo, BASILE (2018), pp. 219 ss.

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

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

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> *Ibidem*.

<sup>22</sup> 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).

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 risalenti<sup>23</sup>. In particolare, ad avviso dei ricorrenti, l'assetto delineato dal d. lgs. 74/2000 esaurirebbe lo spettro del presidio penalistico apprestato alla potestà impositiva statale, circoscritto – per espressa e 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."<sup>24</sup>, "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 inteso il (...) rapporto di specialità dei reati tributari, caratterizzati da modalità di artificio consistenti nell'annotazione o emissione di fatture false, ovvero in nella predisposizione di un falso impianto contabile, rispetto al delitto di truffa aggravata"<sup>25</sup>.

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"<sup>26</sup>.

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.

Il punto nodale della questione attiene per vero alla configurabilità di un atto di disposi-

<sup>23</sup> «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).

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

<sup>25</sup> *Ibidem.*

<sup>26</sup> *Ibidem.*

zione patrimoniale in forma omissiva, reputato in linea di principio ammissibile da dottrina e giurisprudenza<sup>27</sup>. 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”<sup>28</sup>. 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”<sup>29</sup>.

Le suestposte 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 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 giuridiche<sup>30</sup>.

Fino al parziale (e, per certi versi, irrazionale) innesto dei reati tributari nel 'sistema 231'<sup>31</sup>, 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 interpreti<sup>32</sup> e vari tentativi di 'supplenza' pretoria a fronte dell'inerzia del legislatore<sup>33</sup>.

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> 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).

<sup>29</sup> 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).

<sup>30</sup> “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).

<sup>31</sup> 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).

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

<sup>33</sup> 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

Solo in tempi recenti – per effetto di una mutata sensibilità politico-criminale a livello domestico e (soprattutto) di cogenti obblighi di fonte eurounitaria<sup>34</sup> – 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 vista<sup>35</sup>.

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.

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’<sup>36</sup> del legislatore – sovente improntate a logiche *stick and carrot*, ove l’intramontabile slogan ‘manette agli evasori’ si affianca a misure premiali animate da finalità prettamente ‘riscossive’<sup>37</sup> – 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

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).

<sup>34</sup> 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.

<sup>35</sup> In argomento v., per tutti, MUCCIARELLI (2022), pp. 195 ss.

<sup>36</sup> LANZI e ALDROVANDI (2017), pp. 59 ss.

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



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 comportamenti<sup>38</sup>.

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 iniziali<sup>39</sup>, rientra – come noto – nella *teoria del caos*<sup>40</sup>: 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, 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](http://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;

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

<sup>39</sup> LORENZ (1972), ora in LORENZ (1993), pp. 181 ss.

<sup>40</sup> KELLERT (1993); BISHOP (2024).

- 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).



Diritto Penale Contemporaneo

R I V I S T A   T R I M E S T R A L E

---

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL  
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

<http://dpc-rivista-trimestrale.criminaljusticenetwork.eu>