



**Convegno 13 febbraio 2020: D.lgs. 231/2001,
i modelli organizzativi e il rischio fiscale.
Focus: L'impatto dell'art. 25-quinquiesdecies
sui processi contabili e sulla gestione dei fornitori.**

La Legge 19 dicembre 2019, n. 157 – pubblicata in G.U. il 24 dicembre 2019 – ha convertito il D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, c.d. “Decreto Fiscale”.

L'art. 39 del ridetto decreto è intervenuto energicamente sia sul D.lgs. 74/2000, recante la disciplina dei reati tributari, sia sul D.lgs. 231/2001, disciplinante la responsabilità amministrativa degli enti derivante da reato.

Fra le principali novità introdotte si segnalano:

- 1) l'innalzamento delle cornici edittali di pena delle principali fattispecie penal – tributarie;
- 2) l'abbassamento di alcune soglie di rilevanza penale, vuoi con riferimento all'imposta evasa, vuoi agli elementi attivi sottratti all'imposizione;
- 3) l'estensione della confisca “allargata” o “in casi particolari”, ex art. 240 *bis* c.p., a specifiche figure di reati tributari;
- 4) l'inserimento nel catalogo dei reati-presupposto, da cui può derivare la responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato, di numerose fattispecie penal – tributarie.

Cercando di rispettare i limiti di tempo che mi sono stati concessi, inizierò ad esaminare le principali modifiche apportate agli illeciti penali tributari, sia per quanto riguarda i limiti edittali di pena sia per quanto concerne le soglie di rilevanza penale dell'imposta evasa o degli elementi attivi sottratti all'imposizione.

MODIFICHE APPORTATE AI REATI TRIBUTARI di cui al D.lgs. n.74/2000

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74/2000).

Il Decreto Fiscale ha innalzato i minimi e i massimi di pena previsti, introducendo tuttavia una soglia, rilevante solo ai fini della configurabilità di un'ipotesi attenuata:



- al di sopra di 100 mila euro di dichiarazione di elementi passivi fittizi, l'illecito è considerato di maggiore gravità e pertanto la pena viene aumentata (reclusione da 4 a 8 anni);

- sotto tale soglia opera ancora la disciplina attuale, e pertanto la pena rimane invariata (reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni).

Infine, **è stata introdotta una speciale causa di non punibilità, consistente nell'integrale pagamento del debito tributario, delle sanzioni e degli interessi, a seguito di ravvedimento operoso sempreché il medesimo intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo ovvero di un procedimento penale a suo carico.**

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74/2000)

Anche per questo reato, il Decreto Fiscale ha inasprito la pena prevedendo adesso la reclusione da 3 a 8 anni.

Anche in questo caso è stata introdotta la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario, secondo le stesse modalità previste per l'articolo precedente.

Dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. n. 74/2000)

Il Decreto Fiscale, inizialmente, prevedeva l'innalzamento del limite massimo di pena in 5 anni di reclusione.

La legge di conversione, tuttavia, ha "smorzato" tale innalzamento, contenendo il limite massimo di pena in 4 anni e 6 mesi di reclusione.

Alla luce di ciò, la custodia cautelare in carcere - per tale fattispecie delittuosa - non risulterà applicabile.

In aggiunta, il Decreto Fiscale convertito ha abbassato la soglia di punibilità del reato intervenendo tanto sul valore dell'imposta evasa (da 150.000 a 100.000 euro), quanto su quello degli elementi attivi sottratti ad imposizione (da 3 a 2 milioni di euro).

Il testo approvato ha conservato, inoltre, l'esclusione della punibilità quando le valutazioni complessivamente (e non singolarmente) considerate differiscano da quelle corrette in misura inferiore al 10%.

Omessa dichiarazione (art. 5, co. 1 e 1-bis, d.lgs. n. 74/2000)

Il Decreto Fiscale ha innalzato le pene tanto per l'omessa dichiarazione del contribuente quanto per l'omissione del sostituto d'imposta, con una correzione



inserita in sede di modifica. E' prevista la pena della reclusione da un minimo di 1 anno a un massimo di 5 (custodia cautelare in carcere possibile)!

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74/2000)

Il Decreto Fiscale ha aumentato la pena, che presenta adesso una forbice edittale da 4 a 8 anni di reclusione.

Inoltre, viene stabilito che la pena resti quella attualmente in vigore quando l'importo indicato nelle fatture o nei documenti, e relativo ad operazioni inesistenti, sia inferiore - per il periodo d'imposta considerato - a 100.000 Euro.

Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)

Il Decreto Fiscale, anche per tale fattispecie, ha aumentato la pena, che adesso presenta una cornice edittale da 3 a 7 anni di reclusione.

Omesse ritenute e omesso versamento Iva (artt. 10-bis e 10-ter d.lgs. n. 74/2000)

Ferma restando la pena della reclusione da 6 mesi a 2 anni, già in vigore, le modifiche apportate dal Decreto Fiscale in termini di abbassamento delle soglie di rilevanza penale, sono state soppresse in sede di conversione. Risultano, per tanto, applicabili ancora le soglie giù in vigore (150.000 euro per le omesse ritenute e 250.000 euro per omesso versamento dell'Iva). NULLA DI FATTO

*

ESTENSIONE DELLA CONFISCA "ALLARGATA" A SPECIFICHE IPOTESI DI REATI TRIBUTARI

L'art. 39, comma 1, lett. q) del Decreto Fiscale ha inserito, nel corpo del D.lgs. 74/2000, l'art. 12 *ter*, in forza del quale è consentita, anche per i reati tributari, l'applicazione dell'istituto della confisca "allargata" o "in casi particolari".

Com'è noto, si tratta di una **misura ablativa, slegata dal vincolo di diretta pertinenzialità tra i beni da confiscare e il singolo reato per cui è pronunciata condanna**, utile ad aggredire il patrimonio accumulato dal reo in virtù dell'attività illecita da questi posta in essere.

L'estensione di tale tipologia di confisca anche ai reati tributari è basata su una scelta di politica criminale del legislatore, il quale ha ritenuto di **colpire capitali e patrimoni di origine criminale formati grazie alla commissione sistematica e continuativa di forme evasive di apprezzabile entità**.



In base al nuovo art. 12 *ter* del D.lgs. 74/2000: *“in caso di condanna o di applicazione pena per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e Iva, si applica l’istituto di cui all’art. 240 bis c.p., con la confisca di denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito”*.

I reati tributari “presupposto” della confisca allargata sono:

- **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74/2000)**, quando l’ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro;
- **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. 74/2000)**, quando l’imposta evasa è superiore a 100.000 euro;
- **emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000)**, quando l’importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore a 200.000 euro;
- **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, comma 1, d.lgs. 74/2000)**, quando l’ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a 100.000 euro, ovvero quando l’ammontare degli elementi attivi fittizi o degli elementi passivi fittizi è superiore all’ammontare effettivo di 200.000 euro.

Tale catalogo di reati, che permettono la confisca allargata, è ovviamente da ritenersi tassativo.

Da ultimo, in punto di **diritto intertemporale**, occorre segnalare che, in sede di conversione del Decreto Fiscale, è stato previsto che: *“la confisca allargata potrà essere applicata, esclusivamente, alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto”*.

*



MODIFICHE APPORTATE DAL DECRETO FISCALE AL D.LGS. 231/2001

La riforma dei **reati tributari**, introdotta con la Legge n. 157/2019, di conversione del Decreto Fiscale, ha comportato l’inserimento nel corpo del D.lgs. 231/2001 dell’art. 25 *quinquiesdecies*, *ampliando ulteriormente il novero dei reati-presupposto, da cui può discendere la responsabilità amministrativa* da reato degli enti.

Tale intervento normativo si innesta nell’ormai consolidato clima politico che si respira negli ultimi anni, caratterizzato da un estremo rigore nei confronti dei “grandi evasori”.

Inoltre, con l’introduzione della responsabilità amministrativa degli enti per i più gravi reati tributari, si colma un vuoto di tutela degli interessi erariali fortemente **sollecitato sia dal diritto dell’Unione europea che dalla dottrina, sia pur attenta a sottolineare possibili criticità discendenti dalla necessità di rispettare il principio del *ne bis in idem*.**

Indubbiamente, l’introduzione di una tale forma di responsabilità, destinata a sovrapporsi alle sanzioni amministrative che già affliggono le persone giuridiche in presenza di fenomeni di evasione fiscale, alimenta certamente il rischio di duplicazioni sanzionatorie, destinate a ricadere nell’alveo del divieto del *ne bis in idem*.

Al fine di assicurare un trattamento sanzionatorio complessivamente compatibile con il principio del *ne bis in idem*, il giudice penale potrebbe essere chiamato a tenere conto della sanzione amministrativa eventualmente già subita dall’ente e, in ragione di ciò, comminare una sanzione “231” anche di importo inferiore rispetto alla soglia minima.

Su tale solco interpretativo si è già avventurato proprio il **Tribunale ambrosiano**, chiamato a risolvere un complesso problema di coordinamento tra gli apparati punitivi amministrativo e penale.

Ebbene, nel caso *de quo*, ove gli imputati - ai quali era stata già applicata in via definitiva la sanzione pecuniaria di 100 mila euro per la violazione dell’art. 187-ter TUF (illecito amministrativo) - erano stati tratti a giudizio per il medesimo fatto (storico), qualificato *ex art. 185 TUF* (“manipolazione del mercato”), **il Tribunale di Milano, Sez. III penale in composizione collegiale, con la sentenza n. 14767 del 15.11.2018, depositata l’1.02.2019 (Presidente Zucchetti, Estensore Secchi)**, ha irrogato una pena detentiva inferiore a quella minima prevista, disapplicando il minimo edittale in conseguenza della sottrazione, a tale minimo, di una pena detentiva commisurata alla sanzione amministrativa che già era stata inflitta al reo.



È stata così inflitta (in applicazione dell'art. 185 T.U.F.) una pena detentiva di anni uno e mesi quattro di reclusione a fronte di un minimo edittale di anni due di reclusione

Nonostante tale pronuncia isolata, si tratta di un tema molto complesso, che ha generato distorsioni e incertezze nella pratica giurisprudenziale, chiamata a coordinare l'attuale sistema sanzionatorio penal-tributario con la responsabilità amministrativa degli enti.

Sarà opportuno fare buon governo dei principi recentemente ribaditi, con chiarezza, dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019), in base ai quali: *“non vi è bis in idem laddove le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito”*.

Passando rapidamente in rassegna le nuove figure di reati-presupposto tributari, il nuovo art. 25 *quinquiesdecies* annovera 5 nuove fattispecie.

Nello specifico:

- **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, comma 1, D.lgs. 74/2000)**, per il quale si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.
Viceversa, qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a 100.000 euro (secondo l'ipotesi attenuata prevista dal comma 2-*bis* dell'art. 2), si applicherà all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D.lgs. 74/2000)**, per il quale si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, comma 1, D.lgs. 74/2000)**, per il quale si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- **delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, comma 2-*bis*, d.lgs. 74/2000)**, per il quale si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;



- **occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D.lgs. 74/2000)**, per il quale si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.lgs. 74/2000)**, per il quale si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Il secondo comma dell' art. 25 *quinquiesdecies* prevede, inoltre, che la sanzione pecuniaria subisca un aumento di un terzo qualora l'ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità.

Sono, inoltre, applicabili all'ente le sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, D.lgs. 231/2001, ovvero il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Dal punto di vista pratico, la riforma comporta la necessità per gli enti di documentare regole e procedure per la gestione delle dichiarazioni e dei pagamenti fiscali (definizione di ruoli, passaggi, deleghe), per prevedere le modalità per la redazione e revisione costante dei *budget*, per il controllo di indici sintomatici d'irregolarità (riconciliazione delle fatture ricevute con gli ordini d'acquisto, uso limitato del contante, verifica della registrazione dei fornitori presso le camere di commercio, archiviazione della documentazione contrattuale). Si tratta, comunque, di controlli e procedure che già dovrebbero essere presenti nelle procedure aziendali in materia di bilancio, di tesoreria e di gestione delle spese (e contemplate nei Modelli 231, in funzione della prevenzione dei reati societari, quali - a titolo esemplificativo - il falso in bilancio), che potranno quindi essere utilizzate anche per prevenire la violazione di reati in materia di imposte.

Da ultimo, dall'introduzione dei reati fiscali nel corpus del D.lgs. 231/2001 derivano importanti novità anche in tema di **confisca** del profitto di reato (anche per equivalente) ai danni dell'ente.

Com'è noto, prima d'ora, le Sezioni Unite penali della Corte di Cassazione - in tema di confisca del profitto del reato fiscale - con la nota sentenza Gubert (n. 10561/2014), avevano chiarito che è ammessa: *«la confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato»*.



Era, invece, escluso che potesse essere disposta sui beni dell'ente la confisca per equivalente per la violazione fiscale commessa dal legale rappresentante: “*ad eccezione del caso in cui l'ente sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni*”.

Ai fini di tale esclusione, risultava decisiva proprio la circostanza che i reati fiscali non fossero compresi nel catalogo dei reati-presupposto “231”, con conseguente inapplicabilità della confisca di valore prevista dall'art. 19 D.lgs. 231/2001.

All'indirizzo appena illustrato si affiancava altro orientamento giurisprudenziale secondo cui, qualora il profitto o prezzo del reato fosse rappresentato da denaro, questo si sarebbe “confuso” con le altre disponibilità economiche del reato, perdendo ogni autonomia quanto alla sua identificabilità fisica.

Secondo tale orientamento, la confisca del prezzo o profitto del reato, rappresentato da denaro, era da considerarsi sempre **diretta**, ovunque e presso chiunque sia custodito nell'interesse del reo (Corte di Cassazione, S.U., n. 31617/2015, Lucci). Tale orientamento, per tanto, valorizzando la natura fungibile del denaro, non riteneva necessaria la prova del nesso di derivazione tra la somma oggetto del provvedimento ablatorio e la confisca, non potendosi pretendere l'identità fisica delle somme che pervengono sul conto corrente le quali, confondendosi immediatamente con le altre risorse economiche, perdono ogni autonomia. Ciò, tuttavia, non impedisce la confisca diretta in quanto, a tal fine, conta solo che il patrimonio del reo si sia accresciuto di un importo pari al profitto.

La giurisprudenza successiva – pur facendo salvi i principi espressi dalle Sezioni Unite Gubert e Lucci – aveva però delineato precisi limiti alla confisca diretta di denaro, soprattutto di carattere temporale. A tal fine, appare opportuno ricordare alcuni orientamenti giurisprudenziali successivi che attribuivano estrema rilevanza al momento in cui il denaro fosse confluito su un conto corrente, da porsi a raffronto con il momento di consumazione dell'illecito penale. **Secondo tali orientamenti, in materia di reati tributari, integra il profitto del reato il solo saldo attivo esistente sul conto corrente al momento della scadenza del termine previsto per l'adempimento dell'obbligazione fiscale** (cfr. Corte Cassazione, Sez. III pen., n. 8995/2017; Sez. III pen., n. 41104/2018). Tale importo sarebbe stato da ritenersi, infatti, equivalente al “risparmio di spesa” determinato dal mancato versamento e può ritenersi direttamente legato al reato. Tale orientamento, quindi, riteneva come le somme versate sul conto dopo la scadenza del termine dell'obbligazione tributaria non potessero dirsi



“profitto del reato”, difettando qualsivoglia collegamento con l’illecito che possa giustificare la confisca diretta.

Con l’introduzione dei reati fiscali nel catalogo dei reati-presupposto “231”, adesso, sarà possibile procedere al sequestro e alla successiva confisca per equivalente di beni e/o denaro, nella disponibilità della persona giuridica, fino al raggiungimento del valore del prezzo o del profitto del reato, indipendentemente da qualsivoglia “collegamento” temporale fra illecito e disponibilità economiche dell’ente.

Occorre ricordare, peraltro, che nel sistema “231” la confisca diretta o per equivalente – in quanto sanzione principale e autonoma – è obbligatoria e non oggetto di una scelta discrezionale del Giudice (Corte Cassazione, S.U., n. 11170/2014).

Da ultimo, sul punto, segnalo come il legislatore delegato, in sede di recente approvazione del Codice della crisi d’impresa (d.lgs. n. 14/2019), non abbia rispettato i criteri che la legge delega (la 155/2017) aveva introdotto sul tema dei rapporti fra liquidazione giudiziale e sanzioni (pecuniarie e confisca) irrogate all’ente (poi decotto) ai sensi del d.lgs.231/2001. Infatti, l’art.13 di tale legge delega imponeva al Governo di prevedere la prevalenza - in sede di decreto legislativo – degli interessi della procedura concorsuale, prevedendo la revoca di eventuali sequestri (231) finalizzati a confisca e la prevalenza degli interessi della procedura, rispetto alla quale le sanzioni 231 avrebbero dovuto costituire solo un credito statale assistito da privilegio.

In realtà, invece, il Governo non ha dato attuazione a tale punto di delega, limitandosi a richiamare – in ordine ai rapporti fra liquidazione giudiziale e sequestri finalizzati alla confisca 231, le norme del codice di rito (previste “in quanto compatibili”, in termini generali, ex art.53 d. lgsn.231/2001) e quindi rifacendosi alla normale disciplina dei sequestri preventivi (a fini di confisca o impeditivi) o conservativi, per come richiamati dal Codice della crisi d’impresa.

Violazione della legge delega e possibile incostituzionalità (per violazione degli artt.76 e 77 Cost.), in tale parte, del Codice della crisi d’impresa.

*



CONSIGLIO DEI MINISTRI DEL 23.01.2020 E DIRETTIVA “P.I.F.”

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 23 gennaio u.s., ha approvato - in esame preliminare - uno schema di decreto legislativo di attuazione della direttiva UE n. 1371/2017, c.d. **direttiva “P.I.F.”**, relativa alla lotta contro le frodi lesive degli interessi finanziari dell’Unione Europea.

Lo schema del decreto legislativo di attuazione prevede numerose novità anche in materia “231”, ampliando ulteriormente il novero dei reati-presupposto, anche in ambito penal-tributario.

Andando rapidamente, meritano sicuramente un cenno le seguenti novelle:

- all’art 24 del Decreto “231”, viene inserito il delitto di **“frode nelle pubbliche forniture”** (art. 360 c.p.), rilevando non solo se commessi in danno dello Stato ma anche se commessi in danno dell’Unione Europea;
- viene aggiunto un nuovo comma 2 *bis* allo stesso art. 24, con il quale verrà sanzionato il reato di **“frode in agricoltura”** (art. 2. L. 898/1986);
- **si prevede di punire anche le ipotesi di delitto tentato (e non solo consumato) per i reati fiscali che presentino l’elemento della transnazionalità, se l’imposta IVA evasa non sia inferiore a 10 milioni di euro;**
- **viene modificato il novello art. 25 *quinqüesdecies*, includendovi ora i delitti di “dichiarazione infedele” (art. 4 D.lgs. 74/2000), “omessa dichiarazione” (art. 5 D.lgs. 74/2000) e “indebita compensazione” (art. 10 *quater* D.lgs. 74/2000);**
- l’art. 25 del Decreto viene integrato con tre nuove fattispecie: **“peculato”, “peculato mediante profitto dell’errore altrui”, “abuso d’ufficio”**, ampliando in tal modo il panorama dei delitti contro la P.A. di cui possono rispondere le società;
- viene, infine, introdotto il nuovo art. 26 *sexiesdecies*, che consentirà di imputare all’ente anche i **reati di contrabbando** (D.P.R. n. 43/1973), modulando la sanzione a seconda che il reato ecceda o meno la soglia di 100.000 euro.

Avv. Paolo Grasso