

FOCUS
ON

I REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO DELLA RESPONSABILITA' 231

L'introduzione dei reati tributari nel sistema 231 quale strumento di contrasto alla criminalità d'impresa.

**LE NUOVE
FRONTIERE
DELLA
LEGGE**

www.lexant.it

I REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO DELLA RESPONSABILITA' 231

1. L'INTRODUZIONE DEI REATI TRIBUTARI NEL D.LGS. 231/2001

La Legge n. 157 del 19 Dicembre 2019 che ha convertito il Decreto Legge n. 124/2019 (c.d. Decreto Fiscale) ha introdotto nel Decreto Legislativo n. 231/2001 l'articolo 25-*quinquiesdecies* – rubricato “*reati tributari*” – che ha integrato il catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato dell'Ente, estendendo la relativa disciplina ad alcuni reati tributari previsti dal Decreto Legislativo n. 74/2000 e, in particolare, ai reati di:

- **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2, co.1 e co. 2-*bis*, D.lgs. n. 74/2000); è il caso di una società che emette fatture per operazioni inesistenti per creare costi fittizi da inserire in dichiarazione al fine di abbattere la base imponibile dunque ottenere un risparmio di imposta;
- **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3, D.lgs. 74/2000); si configura quando una società utilizza documenti falsi al fine di procurarsi costi fittizi e quindi conseguire ingannevolmente un risparmio d'imposta;
- **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 8, commi 1 e 2-*bis*, D.lgs. 74/2000); si realizza quando una società emette fatture per operazioni inesistenti al fine di permettere ad un'altra società di evadere l'imposta sul reddito o sul valore aggiunto;
- **occultamento o distruzione di documenti contabili** (art. 10, D.lgs. 74/2000); si ha quando una società occulta o distrugge le proprie scritture contabili, con conseguente impossibilità di ricostruire il volume di affari, al fine di evadere le imposte;
- **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (art. 11, D.lgs. 74/2000); è il caso di una società che aliena beni societari al fine di sottrarsi al recupero forzoso dei crediti erariali da parte dello stato.

A Luglio 2020, il Decreto Legislativo n. 75 del 14/07/2020 ha recepito la Direttiva europea n. 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF, acronimo di Protezione Interessi Finanziari) relativa alla “*lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'UE mediante il diritto penale*”.

In forza di tale intervento sono state ulteriormente ampliate le fattispecie tributarie rilevanti ai fini 231 ai seguenti reati:

- **dichiarazione infedele** (art. 4, D.lgs. 74/2000);

- **omessa dichiarazione** (art. 5, D.lgs. 74/2000);
- **indebita compensazione** (art. 10-*quater*, D.lgs. n. 74/2000).

La configurabilità dei suddetti reati è condizionata dal fatto che gli stessi siano commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo di valore uguale o superiore a dieci milioni di Euro.

A tal proposito si segnalano delle possibili criticità in relazione al regime sanzionatorio previsto per la commissione dei reati tributari da parte di soggetti appartenenti alla struttura organizzativa dell'ente (apicali o subordinati) nell'ambito della vita d'impresa.

Nello specifico, sussiste il rischio che l'ente, alla commissione di una condotta rilevante ai sensi di uno dei reati tributari presupposto, possa rispondere sia ai sensi delle norme tributarie, sia ai sensi dell'art. 25-*quinqüiesdecies* del D.Lgs. 231/2001.

Tale profilo riveste una particolare rilevanza per le imprese di piccole dimensioni che sono caratterizzate da identità soggettiva tra il titolare e il gestore dell'impresa dunque l'autore del fatto penalmente rilevante.

Quanto all'apparato sanzionatorio 231 previsto per la commissione dei reati tributari va evidenziato che lo stesso ha innanzitutto natura pecuniaria, secondo il modello delle quote ad importi variabili.

L'articolo 10 del Decreto Legislativo n. 231/2001 prevede che, in caso di illecito amministrativo da reato commesso da soggetti appartenenti alla struttura organizzativa dell'ente (apicali o subordinati), all'Ente si applica sempre una sanzione pecuniaria espressa in un numero di quote ricompreso tra 100 e 1000.

Il valore monetario di ogni singola quota verrà determinato dal Giudice da un minimo di 258 Euro ad un massimo di 1.549,00 Euro. La scelta del valore economico da attribuire alla quota verrà determinato dal Giudice sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali della persona giuridica.

Poiché la sanzione pecuniaria finale sarà data dalla moltiplicazione dell'importo della singola quota per il numero di quote determinato dal Giudice, la sanzione pecuniaria avrà un valore compreso tra un minimo di 25.800 Euro ed un massimo di 1.539.000 Euro.

Oltre alla sanzione pecuniaria, nei casi più gravi, all'ente potranno essere applicate anche le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9 del Decreto Legislativo n. 231/2001:

- interdizione dall'esercizio dell'attività;
- sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze, concessioni necessarie per esercitare l'attività di impresa;
- divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione;

- esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi e la revoca di quelli già ottenuti;
- divieto di pubblicizzare i propri beni e servizi.

Ai sensi dell'articolo 19 del D.lgs. 231/2001 all'ente potrà altresì essere comminata la confisca del prezzo o del profitto del reato.

Tale sanzione può avere effetti rilevanti sui reati tributari considerato che anche il risparmio di spesa rientra all'interno della nozione di profitto confiscabile.

In particolare, con specifico riferimento ai reati tributari, l'articolo 25-*quiquiesdecies* prevede l'applicazione delle seguenti sanzioni pecuniarie a carico dell'ente:

- fino a 500 quote per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, per importi uguali o superiori a 100.000 Euro;
- fino a 500 quote per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- fino a 500 quote per il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, per importi uguali o superiori a 100.000 Euro;
- fino a 400 quote il reato di emissione di fatture o documenti per operazioni inesistenti, per importi inferiori a 100.000 Euro e per il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili.

In aggiunta alla sanzione pecuniaria, all'Ente potranno applicarsi, nei casi più gravi, anche le predette sanzioni interdittive.

2. CONCLUSIONI:

In seguito all'introduzione dei reati tributari nel sistema 231 le società sono sempre più orientate ad elaborare un modello organizzativo, a maggior ragione se si considera la loro esposizione al doppio regime sanzionatorio (tributario e D.lgs. 231/2001) che rischia di danneggiarle, attesa l'esclusione dai meccanismi *premiali* previsti per i contribuenti - persone fisiche.

Avv. Camilla Primomo