

Completo il mosaico anti-frodi con l'entrata in vigore del dlgs che recepisce la direttiva Pif

# Responsabilità 231 formato XL

## Nel catalogo dei reati presupposto anche quelli tributari

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**S**i amplia la responsabilità ex dlgs 231/2001 da reato tributario: è quanto conseguito dal dlgs 75/2020, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il 15 luglio scorso ed entrato in vigore allo scattare delle due settimane proceduralmente previste, e che recepisce la direttiva europea nota come Pif. Tra le disposizioni di più immediato impatto per le imprese, spicca la responsabilità amministrativa da reato per le grandi frodi Iva, aggiungendo un nuovo tassello all'estensione della responsabilità da reato degli enti all'ambito penal-tributario, già avviata con la riforma dello scorso dicembre di cui alla legge 157/2019.

**La responsabilità 231 prescritta dalla direttiva Pif.** La suddetta direttiva Pif, appena recepita nel nostro ordinamento, è la direttiva europea 2017/1371, che nell'ambito del «la lotta contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale» prescrive agli Stati membri non solo la punizione delle persone fisiche, ma anche la responsabilità delle persone giuridiche, per le frodi Iva «gravi», requisito che il legislatore europeo ritiene integrato quando le suddette azioni o omissioni, oltre a essere intenzionali, abbiano carattere transfrontaliero (e dunque siano connesse al territorio di due o più Stati Ue), nonché comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro.

Da qui il dovere, per il legislatore italiano, di inserire nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato delle società, ex dlgs 231/2001, i delitti tributari, almeno con riferimento alle ipotesi che presentino i connotati di gravità individuati dalla direttiva.

**Il dibattito su 231 e reati tributari.** Non si può dimenticare che l'opportunità dell'introduzione nel sistema italiano della responsabilità degli enti da reato tributario è stata negli anni dibattuta, non apparendo a interpreti e studiosi di secondario rilievo il rischio di duplicazioni sanzionatorie e di violazioni del principio del cosiddetto *ne bis in idem* che ne sarebbe derivato: il riferimento è all'art. 7, dlgs 269/2003, che stabilisce l'irrogazione in capo all'ente di sanzioni amministrative a fronte dell'illecito fiscale di un proprio dipendente, rappresentante o amministratore, con la conseguenza che l'ampliamento della responsabilità da reato degli enti comporta di fatto il

### Le responsabilità 231 da reato tributario

Art. 25-quinquiesdecies, dlgs 231/2001	Reato Tributario	Sanzioni Pecuniarie	Sanzioni interdittive
<b>Legge 157/2019</b> <i>Introduce la responsabilità amministrativa dell'ente da reato tributario</i>	Art. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti	Fino a 500 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio
	Art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Fino a 500 quote	
	Art. 8 - Emissione di fatture per operazioni inesistenti	Fino a 500 quote	
	Art. 10 - Occultamento o distruzione documenti contabili	Fino a 400 quote	Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi
	Art. 11 - sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	Fino a 400 quote	
<b>Dlgs 75/2020</b> <i>Amplia il novero dei reati tributari presupposto della responsabilità 231</i>	Art. 4 - Dichiarazione infedele	Fino a 300 quote	Divieto di pubblicizzare beni o servizi
	Art. 5 - Omessa dichiarazione	Fino a 400 quote	
	Art. 10-quater - Indebita compensazione	Fino a 400 quote	
Qualora, congiuntamente, i reati:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• siano stati commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'Iva</li> <li>• l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro</li> </ul>			

cumularsi delle suddette sanzioni con quelle inflitte ai sensi del dlgs 231/2001.

Tuttavia, è stata proprio l'improcrastinabile necessità di conformarsi alle indicazioni provenienti dal legislatore europeo che ha convinto ad abbandonare le suddette remore e a rafforzare il quadro degli strumenti di intervento patrimoniale nei confronti della persona giuridica, molto spesso beneficiaria degli illeciti tributari (contestati alla persona fisica), ma il cui patrimonio non sempre è aggredibile con la confisca, in particolare con quella per equivalente, salvo le ipotesi particolari ammesse dalle più recenti giurisprudenza della Corte di cassazione, ovvero i casi in cui la società è un mero schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni (Cass. pen., Sez. II, 27 ottobre 2015, n. 45520) o i casi individuati dalla giurisprudenza, non senza qualche forzatura, come ipotesi di confisca diretta del profitto del reato (tra tutte Cass. pen., Sez. U., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert e Cass. Pen., Sez. U., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci).

**La riforma penal-tributaria di cui alla legge 157/2019.** Pertanto, il nostro ordinamento già nei mesi scorsi ha mosso i primi concreti passi sulla strada dell'adeguamento all'indirizzo europeo.

Precisamente, tra le novità

introdotta lo scorso dicembre dalla legge 157/2019 (conv. dl 124/2019), vi è stata proprio l'estensione della responsabilità «231» all'ambito tributario attraverso l'aggiunta nel dlgs 231/2001 dell'art. 25-quinquiesdecies.

Del resto, come espressamente riconosciuto nella stessa relazione illustrativa e nel dossier del Servizio studi camera e senato che hanno accompagnato l'intervento legislativo, tra le ragioni della riforma emergono, oltre all'opportuno superamento delle incertezze ermeneutiche manifestatesi in giurisprudenza, anche «l'esigenza di rispondere a una precisa indicazione del legislatore eurocomunitario», chiarendo che «con l'introduzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i più gravi reati tributari commessi nel loro interesse o a vantaggio delle medesime, si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con la necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce della più recente normativa euorunitaria sia in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale».

Pertanto, la previsione originaria del dl, che prevedeva

sanzioni amministrative solo a fronte della commissione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, dlgs 74/2000), è stata integrata nel corso dell'esame in sede referente, disponendo, come risulta dalla legge di conversione, a carico dell'ente le seguenti sanzioni amministrative: per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), fino a 500 quote; per l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 fino a 500 quote; per l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), fino a 400 quote; per la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11), fino a 400 quote.

Considerato che l'importo di una quota varia da un minimo di 258 euro a un massimo di 1.549 euro, ne deriva che la sanzione pecuniaria per le imprese i cui legali rappresentanti realizzano a vantaggio delle stesse reati fiscali potrà arrivare fino a 774.500 euro per i reati più gravi.

Inoltre, come precisato a seguito degli emendamenti apportati dalla Commissione finanze, tutte le sanzioni sono aumentate di un terzo se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità.

Ancora, la legge di conversione ha incluso a carico

dell'ente le sanzioni interdittive del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; del divieto di pubblicizzare beni o servizi.

**Il dlgs 75/2020 appena entrato in vigore.** Ora, il decreto legislativo che è entrato in vigore il 30 luglio scorso completa l'opera ampliando il dettato di cui al suddetto art. 25-quinquiesdecies dlgs 231/2001. Precisamente, si stabilisce che i delitti di dichiarazione infedele (art. 4, dlgs 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5) e indebita compensazione (art. 10-quater), commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'Iva, comportano la responsabilità amministrativa della società se l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro.

In tali casi, la norma prevede le seguenti sanzioni pecuniarie: per la dichiarazione infedele, sanzione fino a 300 quote; per l'omessa dichiarazione, sanzione fino a 400 quote; per l'indebita compensazione, sanzione fino a 400 quote. Viene altresì estesa, anche a tali reati, l'applicabilità delle sopra elencate sanzioni interdittive.