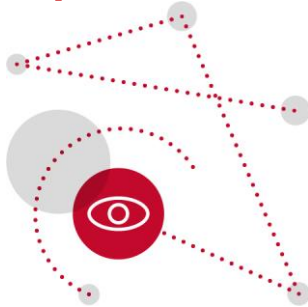


Focus Team Contenzioso tributario
Focus Team Corporate Compliance

Novembre 2019

Responsabilità degli enti (D. Lgs. 231/2001), reati tributari e autoriciclaggio: quali prospettive all'orizzonte**Focus Team Contenzioso tributario**

Focus Team Leader
Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
tel. +39 02-771131

Focus Team Corporate Compliance

Focus Team Leader
Alessandro Musella
alessandro.musella@belex.com
tel. +39 02-771131

**Authors**

Francesco Sbisà
francesco.sbisà@belex.com
tel. +39 02-771131

Tatiana Giacometti
tatiana.giacometti@belex.com
tel. +39 02-771131

1. Responsabilità degli enti per reati in materia di frodi IVA

Il 6 luglio 2019 è scaduto il termine per il recepimento della Direttiva 2017/1371 in materia di tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea ("Direttiva PIF"), che impone agli Stati membri l'adozione di misure sanzionatorie (anche) a carico degli enti per le gravi frodi IVA, individuate dalla Direttiva stessa nelle azioni od omissioni intenzionali commesse nel territorio di due o più Stati membri e con un danno complessivo di almeno 10 milioni di euro (*in proposito, si veda il nostro precedente approfondimento disponibile [qui](#)*).

È **discutibile** se l'obbligo di adeguamento della normativa interna alla Direttiva PIF imponga effettivamente che **le gravi frodi IVA siano inserite tra i reati presupposto della responsabilità degli enti**, alla luce delle già esistenti misure sanzionatorie offerte dall'ordinamento. In ogni caso, la Camera dei Deputati ha approvato definitivamente la legge di delegazione europea per il 2018 (**Legge 4 ottobre 2019, n. 117**, recante "Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2018", pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 245 del 18 ottobre 2019) che, all'art. 3, comma 1, lettera e), stabilisce che il Governo debba integrare le disposizioni del D. Lgs. 231/2001 "**prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo decreto legislativo**".

Secondo quanto previsto dalla legge delega, il D. Lgs. 231/2001 dovrà essere integrato inserendo, tra i reati presupposto della responsabilità degli enti, i soli reati tributari relativi alle frodi IVA, come definite dall'art. 3, lett. d), della Direttiva PIF, in quanto reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Da segnalare, inoltre, che con la stessa legge di delegazione europea si prevede l'**attuazione del Regolamento sull'istituzione della Procura europea ("EPPO")**, alla quale spetterà la competenza proprio nelle materie regolate dalla Direttiva PIF, comprese ovviamente le frodi IVA.

2. Selezione delle condotte rilevanti come frodi IVA

Il legislatore delegato, pena un eccesso di delega, dovrebbe selezionare **solo** alcune specifiche condotte tra quelle rilevanti come reati tributari previsti dal D. Lgs. 74/2000.

In primo luogo, verrebbe meno la **parificazione del trattamento penale tributario tra le violazioni che incidono sull'IVA e quelle che incidono sulle imposte dirette**, che sinora caratterizza il sistema: così, *lo stesso reato (es. una dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture inesistenti) potrebbe dare luogo alla responsabilità dell'ente se finalizzato all'evasione dell'IVA, mentre l'ente non ne risponderebbe ex D. Lgs. 231/2001 se finalizzato all'evasione delle imposte dirette.*

Inoltre, l'introduzione tra i reati presupposto delle sole frodi IVA secondo i parametri della Direttiva PIF, prevista dalla delega, dovrebbe imporre una selezione tra le condotte rilevanti ai fini dei reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2, 3, e 8 D. Lgs. 74/2000): sarebbero perciò **reati presupposto dell'ente solo le dichiarazioni fraudolente (e l'emissione di fatture) (i) commesse nel territorio di due o più Stati membri e (ii) che provocano un danno complessivo di almeno 10 milioni di euro.**

Lo stesso varrebbe per il **reato di indebita compensazione di crediti (IVA) inesistenti**, di cui all'art. 10-quater, co. 2, D. Lgs. 74/2000.

Potrebbe essere problematica l'inclusione del **reato di dichiarazione infedele** (art. 4, D. Lgs. 74/2000), privo del requisito della fraudolenza e punito con pena edittale massima inferiore a quella richiesta dalla Direttiva PIF.

Resta, inoltre, il nodo dell'inclusione nell'ambito delle gravi frodi IVA del **reato di omesso versamento dell'IVA** (art. 10-ter, D. Lgs. 74/2000) che, nel nostro ordinamento, non implica l'accertamento della fraudolenza e prevede una pena inferiore a quella richiesta dalla Direttiva, ma che, nella prassi, si configura di frequente proprio nell'ambito delle più gravi frodi ai danni degli interessi finanziari dell'Unione (basti pensare alle “*frodi carosello*”). Si consideri, del resto, che la stessa Direttiva si riferisce espressamente anche al mancato pagamento dell'IVA, in presenza di dichiarazione esatta (Art. 3, lett. d), punto iii) della Direttiva).

Si tratta, in definitiva, di un'opera di selezione non semplice per il legislatore delegato e che potrebbe determinare difficoltà applicative.

Infine, il recepimento della Direttiva dovrebbe comportare anche **l'estensione della punibilità al tentativo**, espressamente escluso per i reati dichiarativi dall'art. 6, D. Lgs. 74/2000 (che dunque dovrebbe essere abrogato) come richiesto dalla Direttiva (art. 5).

Stessa sorte potrebbe ricevere – ma forse è meno scontato – l'art. 9, D. Lgs. 74/2000 che prevede una **deroga al concorso di persone nei reati di emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti**. Anche in relazione a questi due profili, vi è da chiedersi se sia prospettabile una modifica limitata alle sole condotte qualificabili come gravi frodi IVA, che

implicherebbe una disparità di disciplina poco razionale nel sistema penale tributario.

3. Reati tributari, autoriciclaggio ed esigenze di adottare efficaci modelli 231

La prossima introduzione dei reati tributari nel “sistema 231” richiederà un impegno notevole per le imprese: anche quelle che negli anni hanno implementato stringenti procedure di gestione e controllo del proprio comparto fiscale saranno necessariamente chiamate (quantomeno) ad integrare tali presidi con il modello di organizzazione 231.

Inoltre, come noto, al rischio di non compliance fiscale è strettamente collegato il rischio di commissione del reato di autoriciclaggio, che ormai dal 2015 figura tra i reati presupposto della responsabilità degli enti.

Il modello 231 di cui le società dovranno dotarsi dovrà dunque prendere in considerazione **tre diversi profili**:

- la *gestione del rischio fiscale*, inteso come ottemperanza agli obblighi derivanti dalla normativa tributaria, specie in relazione alle violazioni della stessa che possano comportare rischi penali;
- la *tracciabilità dei flussi finanziari da e verso l'esterno*, nonché di quelli interni alla società;
- il *rispetto, per i soggetti interessati, delle procedure e della normativa in materia antiriciclaggio*, di cui al D. Lgs. 231/2007.

4. Le novità contenute nel Decreto Legge Fiscale

Nelle more dell'adeguamento della normativa alla Direttiva PIF, tuttavia, è stato approvato il Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124 (“**Decreto Legge Fiscale**”), il cui art. 39, oltre ad inasprire le pene detentive per taluni dei reati tributari previsti dal d.lgs. 74/2000, ad abbassare le soglie di punibilità per alcune di tali fattispecie e ad estendere l'ambito di applicazione della confisca di sproporzione, ha aggiunto l'art. 25-quinquiesdecies al D. Lgs. 231/2001, **arricchendo il catalogo dei reati presupposto e estendendo l'applicazione del sistema della responsabilità degli enti ai reati tributari**. La nuova disposizione, infatti, prevede che, in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2 d.lgs. 74/2000, si applichi all'ente la sanzione pecuniaria fino a 500 quote. Non sono previste sanzioni interdittive.

La scelta di introdurre la responsabilità degli enti limitatamente alla fattispecie ex art. 2 del D. Lgs. 74/2000 sembrerebbe in contrasto con quanto previsto dalla Legge di Delegazione Europea 2018 e dalla Direttiva PIF, come sopra illustrato.

Sembra, quindi, comunque necessario un ulteriore intervento legislativo che, esercitando la predetta delega, adegui la normativa italiana a quanto previsto dalle fonti europee.

Da ultimo, si segnala che **sia le modifiche alla disciplina dei reati tributari, sia l'estensione della responsabilità amministrativa degli enti al reato ex art. 2 D. Lgs. 74/2000, avranno efficacia a partire dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del Decreto Legge Fiscale, come previsto dall'art. 39, comma 3, del decreto stesso.**



Focus Team Contenzioso tributario

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con focus sul contenzioso tributario.

Andrea Silvestri
Tributario

Matteo Fanni
Tributario

Stefano Brunello
Tributario

Giulio Mazzotti
Tributario

Andrea Manzitti
Tributario

Emanuela Spinelli
Penale

Laura Salvaneschi
Contenzioso

Gianmarco Tortora
Tributario

Francesco Sbisà
Penale



Focus Team Corporate Compliance

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con focus sulla Corporate Compliance.

Alessandro Musella
Societario

Francesco Sbisà
Penale

Barbara Napolitano
Societario

Angelino Alfano
Internazionale

Vittorio Pomarici
Lavoro