BonelliErede
with LOMBARDI

Focus Team Corporate Governance
Focus Team Contenzioso Tributario
Febbraio 2020

Reati tributari: inasprimento delle sanzioni e nuova responsabilità degli enti a seguito del Decreto Fiscale

Focus Team Corporate Governance



Focus Team Leader
Stefano Simontacchi
stefano.simontacchi@belex.com
Tel. +39-02-771131

Focus Team Contenzioso Tributario



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

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

1. Le novità della Legge di conversione (L. 157/2019) del Decreto Fiscale

È entrata in vigore il 25 dicembre 2019 la Legge 19 dicembre 2019 n. 157 di conversione ("**Legge Conversione**") del D.L. 26 ottobre 2019 n. 124 ("**Decreto Fiscale**"). La Legge Conversione introduce ulteriori **novità** rispetto a quelle già contenute nel Decreto Fiscale, sia sul piano del **trattamento sanzionatorio** sia (soprattutto) su quello dell'**integrazione del catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti** ex D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

Rimane non risolta (quantomeno su un piano formale) la tematica dell'adeguamento della normativa italiana alla **Direttiva PIF** (n. 2017/1371 – Direttiva in materia di tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea), sebbene uno schema di decreto legislativo sia stato approvato in esame preliminare dal Consiglio dei Ministri in data 23 gennaio 2020 (vd. *infra*).

2. L'inasprimento della disciplina in materia di reati tributari

> Le fattispecie previste dal D. Lgs. 74/2000 sono andate incontro ad un **considerevole inasprimento sanzionatorio** (sia grazie all'innalzamento delle pene che in ragione dell'abbassamento delle soglie di punibilità), solo in parte temperato in fase di conversione del Decreto Fiscale. Ciò ha indotto il legislatore, al fine di evitare sanzioni assolutamente eccessive rispetto al disvalore del fatto concreto, a prevedere talune nuove circostanze attenuanti (cfr. i commi 2-bis degli articoli 2 e 8).

Le fattispecie di reato di cui al D. Lgs. 74/2000 hanno visto intervenire le seguenti modifiche:

i. La pena prevista per il reato di "**Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**" (art. 2, che precedentemente prevedeva la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) è stata innalzata e ora va da quattro a otto anni di reclusione. È stata inoltre introdotta una circostanza attenuante (nuovo comma 2-bis) per cui viene applicata la pena precedentemente prevista per la fattispecie base (da un anno e sei

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only. It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

mesi a sei anni di reclusione) nel caso l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a euro centomila.

ii. La pena prevista per il reato di "**Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**" (art. 3, che precedentemente prevedeva la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni), è stata innalzata e ora va da tre a otto anni di reclusione.

iii. La pena prevista per il reato di "**Dichiarazione infedele**" (art. 4, che originariamente prevedeva la reclusione da uno a tre anni) è stata innalzata e ora va da due anni a quattro anni e sei mesi di reclusione.

Sempre nell'ottica di maggiore rigore, sono state abbassate le due soglie previste dal comma 1, lettere a) e b): l'imposta evasa deve essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 100.000,00 (precedentemente: euro 150.0000,00); l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione deve essere superiore del 10% all'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a euro 2.000.000,00 (precedentemente: euro 3.000.000,00).

In sede di conversione, la Legge di Conversione ha modificato (reintroducendolo, dopo che il D. Lgs. 124/2019 ne aveva voluta l'abrogazione) il comma 1-ter, apportando un'**importante novità**: ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità rileveranno le *valutazioni non corrette* che *"**complessivamente** considerate"* (e non più "singolarmente") differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. In tal modo è stata **ristretta l'applicabilità di tale causa di non punibilità**.

iv. La pena prevista per le due fattispecie di cui ai commi 1 e 1-bis dell'art. 5, "**Omessa dichiarazione**", (precedentemente prevista tra un anno e sei mesi e quattro anni di reclusione) è stata innalzata alla reclusione tra due e cinque anni.

v. La pena prevista per il reato di "**Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**" (art. 8, che precedentemente prevedeva la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) è stata innalzata e ora va da quattro a otto anni di reclusione. È stata inoltre introdotta una circostanza attenuante (nuovo comma 2-bis) in cui viene applicata la pena precedentemente prevista per la fattispecie base (da un anno e sei mesi a sei anni) per il caso in cui l'ammontare non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti sia inferiore a euro 100.000,00. La fattispecie, insomma, ha subito modifiche speculari a quelle dell'art. 2.

vi. Infine, la pena prevista per il reato di "**Occultamento o distruzione di documenti contabili**" (art. 10, che precedentemente prevedeva la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) è stata innalzata e ora va da tre a sette anni di reclusione.

3. L'estensione della causa di non punibilità alle dichiarazioni fraudolente

La Legge Conversione ha poi **esteso** la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, che prevede la non punibilità in caso di estinzione integrale del debito tributario anche alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui agli articoli 2 e 3. Come per i reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione, già contemplati, il contribuente può accedere alla non punibilità a condizione che nel momento di estinzione del debito non abbia già avuto conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

> L'efficacia delle disposizioni in materia di pene e non punibilità è stata differita, per espressa previsione del Decreto Fiscale, al momento della pubblicazione della Legge Conversione.

4. La confisca allargata ex art. 12-ter

Di impatto molto significativo è poi l'estensione dell'istituto della **confisca allargata** (o confisca per sproporzione) prevista dall'art. 240-*bis* c.p. - misura concepita in origine per colpire i patrimoni frutto dei delitti tipici della criminalità organizzata - ai casi di condanna o applicazione della pena su richiesta delle parti per alcuni **reati tributari** di cui al nuovo art. **12-*ter***, applicabile solo al superamento di soglie di punibilità che dovrebbero limitarla ai casi più gravi. Tale forma di confisca si applica:

i. per la dichiarazione fraudolenta *ex* **art. 2**, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è **superiore a euro 200.000,00**;

ii. per la dichiarazione fraudolenta *ex* **art. 3**, se l'imposta evasa è **superiore a euro 200.000,00**;

iii. per l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti *ex* **art. 8**, se l'importo non rispondente al vero indicato è **superiore a euro 200.000,00**;

iv. per la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte *ex* **art. 11, comma 1**, se l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è **superiore a euro 100.000,00**;

v. per la fattispecie di cui all'**art. 11, comma 2**, - ossia il reato di falso in transazione fiscale - l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è **superiore a euro 200.000,00**.

In forza dell'**art. 240-*bis* c.p.**, la confisca allargata trova applicazione nei confronti di quei beni di cui il condannato **non può giustificare la provenienza** e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti titolare o risulti avere a qualsiasi titolo la disponibilità, in valore **sproporzionato** rispetto al proprio **reddito**.

Sembra interessante notare come, anche in questo caso, siano intervenute **non poche modifiche** in sede di conversione, avendo previsto il Decreto Fiscale, nella sua formulazione originale, **soglie di applicabilità più basse e un più ampio catalogo di reati** al cui accertamento sarebbe conseguita l'applicazione della misura (comprendente, oltre a quelle ora previste, anche le fattispecie di cui agli articoli 4, 5, commi 1 e 1-*bis*, 10, 10-*quater*)

La Legge Conversione ha, comunque, previsto che la nuova forma di confisca sia applicabile "*alle sole condotte poste in essere* ***successivamente*** *alla* ***entrata in vigore*** *della* ***legge di conversione***" (ossia, il 25 dicembre 2019).

5. L'introduzione dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti ex D. Lgs. 231/2001

Sconfessando la scelta del Decreto Fiscale che aveva previsto l'introduzione del solo reato di cui all'art. 2, la **Legge Conversione** ha **introdotto un nutrito numero di reati tributari** fra quelli che, per le sole condotte poste in essere **dopo la data di pubblicazione** della stessa Legge Conversione, possono fondare la **responsabilità dell'ente** *ex* D. Lgs. 231/2001.

In particolare, il nuovo art. 25-*quinquiesdecies* D. Lgs. 231/2001 al comma 1 prevede:

i. la sanzione pecuniaria fino a **500** quote per il reato di cui all'**art. 2, comma 1** e fino a **400** quote per il reato di cui all'**art. 2, comma 2-*bis***;

ii. la sanzione pecuniaria fino a **500** quote per il reato di cui all'**art. 3**.

iii. la sanzione pecuniaria fino a **500** quote per il reato di cui all'**art. 8, comma 1** e fino a **400** quote per il reato di cui all'**art. 8, comma 2 *bis***.

iv. la sanzione pecuniaria fino a **400** quote per il reato di cui all'**art. 10**.

v. la sanzione pecuniaria fino a **400** quote per il reato di cui all'**art. 11**.

Il comma secondo contempla una **circostanza aggravante**, con aumento di un terzo della sanzione pecuniaria, in caso di **profitto di rilevante entità** per l'ente.

Oltre alla **sanzione pecuniaria**, la nuova responsabilità degli enti per reati tributari implica anche l'applicazione delle (più severe) **sanzioni interdittive** di cui all'art. 9, comma 2, lettere c), d) ed e) - applicabili ovviamente anche in fase cautelare:

a) **divieto di contrattare con la P.A.**, salvo che per ottenere prestazioni di un pubblico servizio;

b) **esclusione** da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale **revoca** di quelli già concessi;

c) **divieto di pubblicizzare** beni o servizi.

Di grande rilevanza è (anche) l'**applicabilità all'ente della confisca del profitto e del prezzo del reato tributario**, *ex* art. 19, D. Lgs. 231/2001, sia come **confisca diretta** che nella forma della **confisca per equivalente**. Ciò potrebbe segnare un superamento di quegli orientamenti giurisprudenziali che in precedenza avevano ovviato all'assenza dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità *ex* D. Lgs. 231/2001 ritenendo comunque ammissibile, anche nei confronti dell'ente, la confisca **diretta** del profitto dell'illecito tributario, quando questo consiste – come nella maggioranza dei casi – in una somma di denaro corrispondente al risparmio di imposta lucrato dall'ente (cfr. Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert, e Cass., Sez. Un., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci; in tal senso, cfr. Relazione dell'Ufficio del Massimario della Cassazione, n. 3/20).

6. L'adeguamento della disciplina alla Direttiva PIF

Come accennato, **in data 23 gennaio 2020**, il Consiglio dei Ministri ha **approvato**, in sede di esame preliminare, uno **schema di decreto legislativo** (suscettibile di future modifiche) **di attuazione della Direttiva PIF**. Con particolare riferimento alla responsabilità degli enti (*in proposito, si veda il nostro precedente approfondimento disponibile qui*) la **Legge di delegazione europea** 4 ottobre 2019, n. 117 ha imposto al Governo di introdurre la **responsabilità amministrativa degli enti** per le cc.dd. **gravi frodi IVA**., individuate dalla Direttiva PIF nelle azioni od omissioni intenzionali commesse nel territorio di due o più Stati membri e con danno complessivo di almeno euro 10 milioni.

Sul punto, il decreto interverrebbe integrando una disciplina che, come visto, già offre strumenti di tutela più ampi rispetto a quelli imposti dalla Direttiva. Vi si prevede un nuovo art. 25-*quinquiesdecies*, **comma 1-bis**, D. Lgs. 231/2001, in cui si aggiungerebbe la **responsabilità degli enti** anche per i reati di:

i. "**Dichiarazione infedele**" (**art. 4**), con sanzione pecuniaria fino a **300** quote;

ii. "**Omessa dichiarazione**" (**art. 5**), con sanzione pecuniaria fino a **400** quote;

iii. "**Indebita compensazione**" (**10-*quater***), con sanzione pecuniaria fino a **400** quote.

In ottemperanza a quanto previsto dalla Direttiva e dalla Legge di delegazione, l'ente sarà responsabile per tali illeciti **solamente** quando siano

commessi ai fini di **evasione IVA**, **anche in parte** nel **territorio di un altro Stato membro** ed abbiano arrecato un **danno** complessivo di almeno **euro dieci milioni**. Di conseguenza, in relazione a queste fattispecie la responsabilità dell'ente emergerebbe in relazione alle sole evasioni in materia di IVA, ma **non in materia di imposte dirette**, così introducendo una disparità di disciplina tra i due settori finora sempre evitata.

Anche a questi casi sarebbero applicabili la circostanza aggravante e le sanzioni interdittive di cui ai **commi 2** e **3** dell'art. 25-*quinquiesdecies*.

Lo schema di decreto interviene modificando altresì il D. Lgs. 74/2000: è introdotta, sempre solo in relazione alle gravi frodi IVA, con un nuovo comma **1-*bis*** all'art. **6**, la **punibilità del tentativo dei reati di dichiarazione fraudolenta o infedele**, così sconfessando una precisa scelta legislativa che caratterizza sinora il sistema dei reati tributari per i quali la soglia di rilevanza penale è spostata al momento di presentazione della dichiarazione come momento in cui si verifica effettivamente il pericolo per gli interessi erariali.

> È comunque evidente che sempre più è **necessario** dotarsi di **procedure di controllo e operative** al fine di avere una **effettiva ed efficace *compliance* fiscale** e, quindi, fronteggiare nel modo più efficace il rischio fiscale e i suoi (nuovi) riflessi in ambito penale.

Focus Team Corporate Governance

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con focus su *corporate governance*.

Stefano Simontacchi
Fiscale

Vittorio Allavena
Contenzioso

Riccardo Bordi
Societario

Stefano Cacchi Pessani
Societario

Marcello Giustiniani
Lavoro

Giuseppe Lombardi
Contenzioso

Alessandro Musella
Societario

Giovanni Muzina
Lavoro

Francesco Sbisà
Penale

Francesca Secondari
Societario

Giovanni Domenichini
Societario

Francesco Scandone
Fiscale

Elisabetta Bellini
Societario

Fabio Macrì
Societario

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

Stefano Brunello
Tributario

Andrea Manzitti
Tributario

Laura Salvaneschi
Contenzioso

Francesco Sbisà
Penale

Matteo Fanni
Tributario

Giulio Mazzotti
Tributario

Emanuela Spinelli
Penale

Gianmarco Tortora
Tributario

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.