

# Decreto fiscale e modifiche in campo penale tributario

## Dall'inasprimento sanzionatorio all'introduzione della responsabilità da reato delle persone giuridiche



**Lorenzo Nicolò Meazza**

Avvocato penalista in Milano  
segreteria@studiolegalemeazza.com

*Il cd. "Decreto fiscale" ha novellato in maniera rilevante il diritto penale tributario italiano, intervenendo su diversi e variegati fronti. Tra le modifiche più di impatto si rinvengono, innanzitutto, l'incisivo inasprimento delle sanzioni – con riflessi sulle misure cautelari personali – e l'abbassamento delle soglie del penalmente rilevante. Da notare anche l'introduzione della confisca allargata nel campo degli illeciti fiscali, misura che porterà sicuramente conseguenze considerevoli per il contribuente e l'estensione della responsabilità delle persone giuridiche ai delitti tributari, che rientrano ora tra i reati presupposto ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001. Il panorama normativo italiano in materia, però, potrà essere delineato più linearmente solo con l'entrata in vigore di un nuovo Decreto in materia, che comporterà ulteriori e consistenti modifiche.*

I. Premessa.....	140
II. Le modifiche nel campo del penale tributario.....	140
III. L'inasprimento del trattamento sanzionatorio .....	141
IV. L'abbassamento delle soglie penalmente rilevanti... 141	
V. La confisca allargata nel penale tributario .....	142
VI. Il ravvedimento operoso e la non punibilità .....	143
VII. La responsabilità degli enti per i reati tributari .....	143
VIII. La Direttiva PIF e le nuove modifiche in vista .....	145
IX. Conclusioni.....	145

### I. Premessa

La disciplina penale tributaria italiana, che riconosce rilevanza criminale all'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è contenuta da quasi una ventina di anni nel Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 74/2000, recante per l'appunto la "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205".

Il sopracitato provvedimento, per espressa previsione contenuta nella Legge delega, è andato ad abrogare il Titolo I del D.Lgs. n. 429/1982, convertito, con modificazioni, dalla

Legge (L.) n. 516/1982 ("Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria") e delle altre norme vigenti incompatibili con le nuove disposizioni.

Il testo, piuttosto organico, si compone di 32 articoli, tra definizioni (art. 1), fattispecie incriminatrici (artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11) e altre disposizioni di diritto penale sostanziale e processuale (a titolo esemplificativo: tentativo, concorso di persona, circostanze, confische, cause di non punibilità, prescrizione, competenza territoriale, ecc.).

Nel corso degli anni sono intervenute svariate modifiche al diritto penale tributario (L. n. 311/2004; D.Lgs. n. 223/2006 convertito con modificazioni dalla L. n. 246/2006; D.Lgs. n. 78/2010 convertito con modificazioni dalla L. n. 122/2010; D.Lgs. n. 138/2011 convertito con modificazioni dalla L. n. 148/2011; D.Lgs. n. 158/2015), ma prima d'ora non si era mai registrato un intervento di rilievo così marcato (sotto plurimi punti di vista) come accaduto con la L. n. 157/2019, che ha convertito con emendamenti il D.Lgs. n. 124/2019, recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili"<sup>[1]</sup>, il cd. "Decreto fiscale".

### II. Le modifiche nel campo del penale tributario

Prima di approfondire nel dettaglio le singole novità introdotte nel campo di interesse della presente trattazione dal Decreto fiscale, si ritiene utile fornire uno sguardo di insieme.

Un'analisi di politica criminale del D.Lgs. n. 124/2019 non può che prendere le mosse dalla considerazione che gli stessi autori della riforma – dopo aver introdotto modifiche nel campo dei reati contro la Pubblica amministrazione con la L. n. 3/2019, denominata "Spazzacorrotti" – hanno etichettato il pacchetto di novelle alla disciplina degli illeciti penal-tributari come "Manette agli evasori".

[1] Per il testo integrale si veda <http://www.giurisprudenzapenale.com/wp-content/uploads/2020/01/legge-19-dicembre-2019-157.pdf> (consultato il 10.03.2020).

Il Decreto, infatti, prevede innanzitutto un rilevante inasprimento delle pene detentive previste per gran parte dei reati tributari; se si considera, inoltre, l'abbassamento delle soglie di punibilità, è chiaro che in Italia l'area del penalmente rilevante in materia fiscale si sia notevolmente estesa.

Di rilievo, inoltre, le misure di contrasto al fenomeno dell'evasione particolarmente invasive, quali l'estensione ad alcuni delitti tributari della confisca allargata e l'ingresso del diritto penale fiscale nel mondo della responsabilità da reato delle persone giuridiche (D.Lgs. n. 231/2001).

D'altro canto, invece, l'estensione della causa di non punibilità del pagamento del debito tributario conferma la tendenza del legislatore a favorire istituti volti a valorizzare la respicenza del contribuente, per mezzo della sollecitazione all'estinzione del debito tributario<sup>[2]</sup>.

### III. L'inasprimento del trattamento sanzionatorio

Il primo aspetto sul quale è necessario soffermarsi è la scelta politica di innalzare il disvalore penale di numerosi illeciti tributari, portando a un rilevante aumento delle sanzioni detentive che potranno essere irrogate.

In particolare, l'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) passa nel minimo da 1 anno e 6 mesi di reclusione a 4 anni e nel massimo da 6 a 8 anni. La pena precedente (da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) sarà applicata solo all'ipotesi più lieve di dichiarazioni fraudolente, prevista al comma 2-bis, "se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila".

Il soggetto che, invece, crea le fatture false risponde del reato previsto dall'art. 8 D.Lgs. n. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), che prevede la medesima pena del precedente art. 2 (sia *pre-*, che *post-*Decreto fiscale).

Aumento sanzionatorio anche per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000): la cornice edittale (prima da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) passa a un minimo di 3 anni a un massimo di 8 anni di reclusione.

Nell'ordinamento italiano la dichiarazione infedele priva di elementi di frode è disciplinata dall'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000. Con il D.Lgs. n. 124/2019 la pena detentiva sale da un minimo di 2 anni a un massimo di 4 anni e 6 mesi (prima la reclusione andava da 1 a 3 anni).

[2] CIRO SANTORIELLO, *Riforma tributaria: una prima riflessione sulla responsabilità degli enti*, gennaio 2020, in: <https://www.rivista231.it/Legge231/Pagina.asp?Id=1389> (consultato il 10.03.2020); STEFANO FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, 7 gennaio 2020, in: <https://www.sistemapenale.it/it/scheda/riforma-fiscale-di-n-124-del-2019-e-l-n-157-del-2019-in-materia-di-reati-tributari-confisca-allargata-e-responsabilita-degli-enti-ex-dlgs-n-231-del-2001> (consultato il 10.03.2020).

Nel caso in cui la dichiarazione fiscale non è ingannevole, ma omessa, il contribuente risponde dell'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, che oggi prevede una pena da 2 a 5 anni (al posto della cornice che andava da 1 anno e 6 mesi a 4 anni).

Ultimo incremento sanzionatorio è stato disciplinato per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. n. 74/2000), passato da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, alla pena odierna che parte da 3 anni e può arrivare fino a 7.

Tali aumenti, che trovano il fondamento nei sopraddetti "moti manettari", portano alla paradossale conseguenza che alcuni reati fiscali vengono oggi puniti con pene superiori rispetto alla truffa ai danni dello Stato (art. 640-bis del codice penale [c.p.]), che prevede una cornice edittale da 2 a 7 anni. Ciò nonostante la frode fiscale costituisca un'ipotesi speciale di truffa a carico dell'entità statuarica.

Una delle prime – e più rilevanti – conseguenze processuali di tali incrementi sanzionatori è la possibilità di applicare la custodia cautelare in carcere anche per il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000. Il precedente massimo edittale di 4 anni, infatti, ai sensi dell'art. 280, comma 2, del codice di procedura penale (c.p.p.), risultava ostativo alla misura custodiale, che ora invece sarà possibile.

Per il reato di dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000), invece, anche a seguito della riforma non si potrà ancora applicare la custodia cautelare in carcere (per cui è previsto un massimo della pena non inferiore ad anni 5), ma non vi è alcuna preclusione all'infrazione di altre misure (ad es. arresti domiciliari, obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria, divieto di espatrio).

### IV. L'abbassamento delle soglie penalmente rilevanti

Altra importante novità introdotta dal Decreto fiscale consiste nell'allargamento delle maglie del penale fiscale, con l'abbassamento delle soglie.

In questo modo, illeciti che prima dello scorso 25 dicembre rientravano esclusivamente nel campo degli illeciti tributari, soggetti a sanzioni unicamente di stampo amministrativo, assumeranno ora a tutti gli effetti una valenza criminale.

Quanto al reato di dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000), prima della riforma veniva punito chi indicava in una dichiarazione annuale dei redditi o IVA elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, con imposta evasa superiore ad euro 150'000 e ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, superiore al 10% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque superiore a 3 mio. di euro. Il Decreto fiscale ha ridotto la soglia dell'imposta evasa ad euro 100'000 e l'imponibile sottratto a 2 mio. di euro.

Come già anticipato, inoltre, sia nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000) che in quello di emissione di tali falsi documenti fiscali (art. 8 D.Lgs.

n. 74/2000) è stato introdotto un comma 2-bis, che prevede non l'esclusione della punibilità, ma una cornice edittale decisamente inferiore (da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi (ovvero l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti) sia inferiore ad euro 100'000 per ogni periodo d'imposta.

### V. La confisca allargata nel penale tributario

Uno degli aspetti più controversi del D.Lgs. n. 124/2019 è l'estensione ad alcuni reati tributari della "Confisca in casi particolari" prevista dall'art. 240-bis c.p.

Tale istituto, denominato anche "confisca allargata" o "confisca per sproporzione", prevede che, in caso di condanna per taluni delitti *"è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge"*.

Sostanzialmente, la confisca allargata consente il venir meno del nesso di pertinenzialità o di continenza tra *res ablata* e reato, permettendo l'apprensione dell'intera ricchezza non giustificata, ritenuta frutto dell'accumulazione illecita ai sensi di una presunzione legale<sup>[3]</sup>.

Alla base dell'introduzione di tali forme di confisca vi era l'intento di aggredire la struttura economica delle organizzazioni criminali, sottraendo loro beni e risorse<sup>[4]</sup>. I primi delitti rispetto ai quali era stata prevista l'applicazione di tale tipo particolarmente invasivo di confisca erano fattispecie collegate a delitti di particolare allarme sociale, quali associazione a delinquere di stampo mafioso, riciclaggio, terrorismo, ecc. Con il tempo, però, il Legislatore italiano ha via via esteso il numero di reati che possono portare alla confisca prevista dall'art. 240-bis c.p., fino a enucleare ipotesi che – a differenza ad esempio dell'appartenenza a un sodalizio mafioso – non consentono di formulare una generica previsione di storico accumulo illecito di ricchezze.

Così, a seguito dell'estensione della confisca allargata anche ad alcuni reati contro la Pubblica amministrazione, il Decreto fiscale – introducendo l'art. 12-ter al D.Lgs. n. 74/2000 – ha previsto l'applicazione anche per i seguenti illeciti penali tributari (al superamento di determinate soglie):

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000), con ammontare degli elementi passivi fittizi superiore ad euro 200'000;

- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000), con imposta evasa superiore ad euro 100'000;
- emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 D.Lgs. n. 74/2000), con importo non rispondente al vero indicato nelle fatture superiore ad euro 200'000;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74/2000), con importo non rispondente al vero indicato nelle fatture superiore ad euro 100'000, in alternativa, ammontare degli elementi attivi o passivi fittizi superiore all'ammontare effettivo di oltre euro 200'000.

Con tale riforma il Legislatore ha, dunque, ritenuto che anche il compimento delle sopra enunciate fattispecie possa giustificare una presunzione di accumulo illecito di beni.

Se prima del D.Lgs. n. 124/2019 era possibile, in caso di commissione dei suddetti delitti tributari, sottoporre a confisca le somme corrispondenti all'imposta evasa (confisca anche per equivalente, ossia qualora non sia possibile aggredire direttamente il prezzo, il prodotto o il profitto del reato, il provvedimento ablativo colpisce somme di denaro, beni o altre utilità del condannato per un valore pari ai proventi illeciti), ora la confisca allargata si estenderà – potenzialmente – a tutti i beni dell'evasore fiscale, dei quali non sarà in grado di provare la provenienza lecita, in caso di sproporzione rispetto alle dichiarazioni dei redditi.

Si instaura sostanzialmente un meccanismo di inversione dell'onere probatorio: accertata la commissione dell'illecito tributario e valutati sproporzionati gli averi (anche formalmente intestati ad altri) del *reo* in relazione al reddito o all'attività economica – lecita –, incomberà sull'imputato il dovere di dimostrare di aver incrementato lecitamente il proprio patrimonio. Tale accertamento, in special modo quando si tratta di ricchezze accumulate nel corso di anni lontani, diventa davvero complicato.

Sul punto si aggiunga la seguente considerazione. Prima della confisca – provvedimento che segue una pronuncia di condanna – all'Autorità giudiziaria sarà possibile disporre il sequestro dei beni del presunto colpevole dei citati reati tributari fin dalle indagini preliminari, ossia quando la colpevolezza non è ancora accertata, ma desunta unicamente da gravi indizi.

La predetta confisca, inoltre, potrebbe ragionevolmente portare a una drastica riduzione delle richieste di applicazione pena *ex art.* 444 c.p.p. (il cd. "patteggiamento") in relazione ai sopra richiamati delitti fiscali.

Nella prassi, infatti, nei casi in cui non si rivenissero particolari vizi nell'accertamento dell'illecito tributario, l'imputato è solito estinguere il debito tributario e concordare una pena con la Procura della Repubblica (in questo modo consentendo all'Erario il recupero in tempi brevi l'imposta evasa).

Con l'estensione alle fattispecie penal-tributarie della confisca allargata, un imputato – ad es. – di dichiarazione fraudolenta, anche qualora patteggiasse potrebbe verosimilmente vedersi

[3] ALDO NOCETI/MIRKO PIERSIMONI, *Confisca e altre misure ablatorie patrimoniali*, Torino 2011.

[4] Cass. pen. SS. UU., 17 dicembre 2003, n. 920.

applicata d'ufficio dal giudice un'ablazione di somme ritenute discrezionalmente sproporzionate rispetto al reddito e prive di alcun valido elemento di prova che ne attestasse la liceità.

Vi è, dunque, il rischio che d'ora in avanti meno imputati saranno spinti a definire la propria posizione con un patteggiamento.

Una specifica disposizione del Decreto fiscale ha stabilito, inoltre, che le norme che estendono la confisca allargata ai citati delitti tributari "si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto"<sup>[5]</sup>, ossia a partire dal 25 dicembre 2019.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, però, "la confisca può essere disposta anche in relazione a beni acquistati in epoca anteriore all'entrata in vigore delle disposizioni che l'hanno istituita o che l'hanno estesa"<sup>[6]</sup>. Potranno, quindi, certamente essere sottoposte alla misura ablativa anche risorse economiche entrate nel patrimonio dell'imputato in tempi molto risalenti rispetto alla novella legislativa.

Il richiamo del nuovo art. 12-ter D.Lgs. n. 74/2000 alla "Confisca in casi particolari" di cui all'art. 240-bis c.p., vieppiù, comporterà anche l'applicazione della seguente disposizione di cui al primo comma del citato articolo del codice penale: "In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge".

In tale ipotesi, l'ablazione può essere esclusa unicamente nel caso di estinzione del debito tributario, non bastando un accordo – seppur formale – con l'Agenzia delle Entrate in tal senso.

Stante il rinvio all'art. 240-bis c.p., contenuto nell'art. 578-bis c.p.p., il giudice di appello o la Corte di cassazione, nel dichiarare il reato tributario estinto per prescrizione o amnistia, potranno decidere sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato<sup>[7]</sup>.

### VI. Il ravvedimento operoso e la non punibilità

Se da un lato il Decreto fiscale ha aggravato il trattamento sanzionatorio complessivo rispetto ai reati fiscali, dall'altro ha previsto anche un'estensione delle ipotesi di cause di non punibilità in caso di pagamento del debito tributario.

L'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000, prevedeva, infatti, già prima della novella in commento, che non fossero punibili i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate

(art. 10-bis D.Lgs. n. 74/2000), di omesso versamento di IVA (art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000) e di indebita compensazione di crediti esistenti, ma non spettanti (art. 10-quater, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000) nel caso in cui, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, i debiti tributari, ricompresi di sanzioni e interessi, fossero stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti (mediante le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento o tramite ravvedimento operoso).

Il comma 2 del medesimo art. 13 disciplina che per dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000) e omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. n. 74/2000) la totale estinzione del debito tributario (mediante ravvedimento operoso o la presentazione tardiva della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successiva) comporti la non punibilità, ma solo a condizione che "il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali".

Il D.Lgs. n. 124/2019, ha esteso la possibilità prevista al comma 2 dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000 alle medesime condizioni, anche per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000) e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000).

### VII. La responsabilità degli enti per i reati tributari

Il D.Lgs. n. 231/2001 ha introdotto in Italia una forma di responsabilità "ibrida" (*tertium genus* tra penale e amministrativa) a carico delle persone giuridiche per i delitti commessi dai loro apicali o dai sottoposti "nell'interesse o vantaggio" dell'ente.

In breve, nei casi in cui determinati reati presupposto – tassativamente indicati dal Legislatore – venissero posti in essere a favore della persona giuridica (nel suo interesse, secondo una valutazione *ex ante*, o a suo vantaggio, in base a una verifica *ex post*), accanto alla autonoma responsabilità penale dell'autore, è prevista a determinate condizioni l'applicazione di una pena anche a carico dell'ente.

Nell'ipotesi in cui la società, prima della commissione del fatto, abbia adottato ed efficacemente attuato modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi, affidando il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza di tali *compliance programs* a un autonomo organismo di vigilanza, l'ente andrebbe esente da responsabilità<sup>[8]</sup>.

[5] Art. 30, comma 1-bis, D.Lgs. n. 124/2019.

[6] Cass. pen. sez. II, 12 ottobre 2018, n. 56374; Cass. pen. sez. VI, 11 ottobre 2012, n. 10887.

[7] MANFREDI BONTEMPELLI, La confisca o le confische da illecito (penale) tributario?, 4 dicembre 2019, in: <https://sistemapenale.it/it/articolo/confisca-o-confische-da-illecito-penale-tributario> (consultato il 10.03.2020).

[8] Ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 231/2001, per l'esenzione di responsabilità è necessario anche dimostrare che l'Organismo di Vigilanza non abbia omesso o svolto un controllo insufficiente e che l'autore della fattispecie delittuosa abbia eluso fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione. Tali considerazioni sono relative a reati posti in essere da soggetti apicali dell'ente; si veda l'art. 7 D.Lgs. n. 231/2001 "Soggetti sottoposti all'altrui direzione e modelli di organizzazione dell'ente".

Se in un primo momento la disciplina della responsabilità ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001 degli enti era limitata a delitti contro la pubblica amministrazione, nel tempo è sempre più aumentato il numero dei reati presupposto. Prima del Decreto fiscale le fattispecie tributarie, però, non avevano mai trovato ingresso nel D.Lgs. n. 231/2001, tanto da portare l'Autorità giudiziaria italiana al tentativo di perseguire gli illeciti fiscali mediante la contestazione di reati quali riciclaggio o auto-riciclaggio<sup>[9]</sup> (punendo così le condotte di utilizzo delle somme consistenti nel risparmio di spesa dell'imposta evasa), ovvero ipotesi di associazioni a delinquere<sup>[10]</sup>.

La versione originaria del Decreto Legge (D.L.) n. 124/2019 introduceva tra i reati presupposto della responsabilità degli enti la sola dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, prevista dall'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000.

Il testo definitivo del Decreto fiscale, invece, ha previsto l'inserimento nel D.Lgs. n. 231/2001 dell'art. 25-*quinquiesdecies*<sup>[11]</sup>, rubricato "Reati tributari" che ricomprende anche la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000), l'emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 D.Lgs. n. 74/2000), l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. n. 74/2000) e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74/2000).

Oltre alla confisca obbligatoria, pena principale prevista in caso di condanna dell'ente<sup>[12]</sup>, per i delitti tributari saranno applicabili pene pecuniarie e pene interdittive.

Quanto alle sanzioni economiche, così come per tutte le fattispecie delittuose di cui al D.Lgs. n. 231/2001, la commisurazione viene effettuata mediante un meccanismo a quote (il numero delle quote è indicativo della gravità del fatto, il valore delle singole quote, invece, si determina in base alla capacità patrimoniale ed economica dell'ente, arrivando fino a una pena di 1,5 mio. di euro).

[9] Previsti dall'art. 25-*octies* D.Lgs. n. 231/2001.

[10] Prevista dall'art. 25-*ter* D.Lgs. n. 231/2001.

[11] Dato il rilievo, se ne riporta il testo integrale: "1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie: (a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; (b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; (c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; (d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; (e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; (f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; (g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote. 2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo. 3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)".

[12] Si vedano gli artt. 9 e 19 D.Lgs. n. 231/2001.

Si rimanda al testo del primo comma dell'art. 25-*quinquiesdecies* D.Lgs. n. 231/2001 per l'analisi delle cornici edittali dei singoli reati tributari<sup>[13]</sup>, ma si deve segnalare che il comma 2 della medesima norma prevede una specifica circostanza aggravante nel caso in cui "l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo".

Il terzo comma dell'art. 25-*quinquiesdecies* D.Lgs. n. 231/2001, invece, prevede per gli illeciti fiscali anche le sanzioni interdittive del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi<sup>[14]</sup>.

Con l'introduzione degli illeciti fiscali nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità dell'ente, inoltre, sarà possibile procedere al sequestro preventivo (art. 15 D.Lgs. n. 231/2001) e alla successiva confisca (art. 19 D.Lgs. n. 231/2001) diretta o per equivalente del profitto o del prezzo del reato fiscale, nella disponibilità della persona giuridica.

Confisca che, nel sistema di responsabilità delle persone giuridiche, è sanzione principale e obbligatoria, sottratta alla discrezionalità del giudice<sup>[15]</sup>.

Si è anticipato come, ai fini di escludere la responsabilità dell'ente, lo stesso dovrà dotarsi di un modello idoneo a prevenire la commissione di reati. La Corte di Cassazione, nella "Relazione dell'Ufficio del Massimario sui profili penalistici della Legge 19 dicembre 2019, n. 157"<sup>[16]</sup> ha espressamente avvertito sul punto come "a seguito della riforma in esame, le persone giuridiche che adottano un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. n. 231 del 2001 devono aggiornarne i contenuti, al fine di implementare efficaci sistemi di gestione del rischio fiscale ed evitare la relativa sanzione"<sup>[17]</sup>.

Bisogna evidenziare, inoltre, che con l'introduzione dei delitti tributari nei reati presupposto della responsabilità dell'ente si pone il rischio di violare il principio del *ne bis in idem*<sup>[18]</sup>, dal momento che la stessa condotta – intesa in senso "storico naturalistico" – comporterebbe a carico della persona

[13] Si veda ancora nota precedente n. 11.

[14] Si veda l'art. 9, comma 2, lett. c, d ed e D.Lgs. n. 231/2001.

[15] Cass. pen. SS. UU., 25 settembre 2014, 11170, Uniland.

[16] Si veda il seguente link: <http://www.giurisprudenzapenale.com/wp-content/uploads/2020/01/Rel0320.pdf> (consultato il 10.03.2020).

[17] MATTEO MANGIA, D.Lgs. 231/2001 e falsa fatturazione, 28 novembre 2019, in: [https://www.aodv231.it/documentazione\\_descrizione.php?id=3516&tipo=articoli&DLgs-231-2001-e-falsa-fatturazione](https://www.aodv231.it/documentazione_descrizione.php?id=3516&tipo=articoli&DLgs-231-2001-e-falsa-fatturazione) (consultato il 10.03.2020); PATRIZIO BRACCIONI, Prevenzione dei reati tributari e responsabilità amministrativa degli enti, 31 ottobre 2019, in: [https://www.aodv231.it/documentazione\\_descrizione.php?id=3472&tipo=articoli&Prevenzione-dei-reati-tributari-e-responsabilita-amministrativa-degli-enti](https://www.aodv231.it/documentazione_descrizione.php?id=3472&tipo=articoli&Prevenzione-dei-reati-tributari-e-responsabilita-amministrativa-degli-enti) (consultato il 10.03.2020).

[18] FRANCESCO MATTEO MAGNELLI, Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del *ne bis in idem*: tra proporzionalità e 231, 16 dicembre 2019, in: <http://www.giurisprudenzapenale.com/2019/12/16/sulla-incompatibilita-del-sistema-repressivo-degli-illeciti-fiscali-lo-statuto-transnazionale-del-ne-bis-idem-proporzionalita-231> (consultato il 10.03.2020).



giuridica delle sanzioni tributarie<sup>[19]</sup>, in violazione dell'art. 4 del Protocollo 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali<sup>[20]</sup>.

### VIII. La Direttiva PIF e le nuove modifiche in vista

La Direttiva n. 2017/1371/UE relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (cd. "Direttiva PIF") ha introdotto l'obbligo per gli Stati membri dell'Unione europea (UE) di adottare forme di responsabilità delle persone giuridiche per i reati che pregiudicano gli interessi finanziari dell'UE.

In particolare, la Direttiva PIF ha imposto l'estensione della punibilità a carico degli enti in relazione ai reati contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che coinvolgono due o più Stati membri dell'UE e da cui deriva un danno complessivo pari ad almeno 10 mio. di euro (cd. "gravi frodi IVA").

La Direttiva PIF ha anche specificatamente prescritto che le sanzioni a carico delle persone giuridiche dovranno essere "effettive, proporzionate e dissuasive" e comprendere sia quelle pecuniarie che interdittive (di tipo temporaneo o permanente), oltre a prevedere forme di esclusione da finanziamenti, gare pubbliche e la possibile chiusura degli stabilimenti utilizzati per commettere il reato.

La L. n. 117/2019 recante "Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea – Legge di delegazione europea 2018" ha delegato il Governo italiano al recepimento della sopra citata Direttiva. Benché la "Relazione dell'Ufficio del Massimario sui profili penalistici della Legge 19 dicembre 2019, n. 157" abbia considerato attuata la Direttiva unionale per mezzo del Decreto fiscale, lo scorso 23 gennaio il Consiglio dei Ministri italiano ha approvato, in esame preliminare, un nuovo Decreto Legislativo di attuazione della Direttiva PIF<sup>[21]</sup>.

Il testo del provvedimento, che interverrà nuovamente, a distanza di pochi mesi, sulla disciplina della responsabilità penale tributaria, non è però ancora stato pubblicato. Il Governo italiano ha, però, già preannunciato le seguenti modifiche:

- estensione della punibilità anche alle ipotesi di delitto tentato (e non solo consumato) per i reati fiscali che presentano l'elemento della transnazionalità, se l'imposta IVA evasa non è inferiore a 10 mio. di euro;

[19] Previste dal D.Lgs. n. 472/1997.

[20] 1. Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato. 2. Le disposizioni di cui al paragrafo precedente non impediranno la riapertura del processo, conformemente alla legge ed alla procedura penale dello Stato interessato, se dei fatti nuovi o degli elementi nuovi o un vizio fondamentale nella procedura antecedente avrebbero potuto condizionare l'esito del caso. 3. Nessuna deroga a questo articolo può essere autorizzata ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione".

[21] Si veda il Comunicato Stampa del Consiglio dei Ministri n. 24 del 23 gennaio 2020.

- estensione della responsabilità delle persone giuridiche ex D.Lgs. n. 231/2001 anche ai reati di dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. n. 74/2000) e indebita compensazione (art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000);
- estensione della responsabilità degli enti anche ai delitti di frode nelle pubbliche forniture, al reato di frode in agricoltura (art. 2 L. n. 898/1986) e al reato di contrabbando, modulando la sanzione a seconda che il reato ecceda o meno la soglia di euro 100'000, e a delitti contro la pubblica amministrazione quali peculato e abuso d'ufficio.

### IX. Conclusioni

La disciplina del diritto penale tributario italiano, in definitiva, risulta essere stata profondamente mutata in virtù delle modifiche apportate dal Decreto fiscale. Il quadro complessivo, però, non si presenta ancora del tutto chiaro, bensì offuscato a causa di un altissimo grado di incertezza, portata non solo dalla novella legislativa in divenire (che andrà ulteriormente ad ampliare il campo della repressione), ma anche in attesa delle prime interpretazioni giurisprudenziali delle nuove norme già in vigore.