

PENALE TRIBUTARIO

Il modello 231 si estende ai reati fiscali

di Marco Bargagli

Il D.L. 124/2019 ha notevolmente inasprito le pene in caso di frode fiscale perpetrata tramite l'utilizzo e l'emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Attualmente, il legislatore ha previsto l'applicazione della **reclusione da quattro a otto anni** nei confronti del soggetto che, al fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, ossia al **fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, **utilizza o emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (ex [articoli 2 e 8 D.Lgs. 74/2000](#)).

Ai fini fiscali è previsto un **differente profilo sanzionatorio**:

- i **costi relativi all'acquisto di beni o servizi** derivanti dalla **contabilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti** sono **deducibili dal reddito d'impresa** allorquando vengano **rispettati i requisiti previsti per la deducibilità dei costi (competenza, inerenza, certezza e obiettiva determinabilità ex articolo 109 Tuir)**;
- i **costi derivanti dall'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti** sono **del tutto indeducibili dal reddito d'impresa**, in quanto **riferiti a beni o servizi mai scambiati o effettivamente prestati**.

Ciò premesso, giova ricordare che il **D.Lgs. 231/2001** prevede anche una **responsabilità amministrativa** a carico delle **società, enti o associazioni** anche **prive di personalità giuridica** qualora vengano commessi, nell'**interesse o a vantaggio** della persona giuridica, **particolari reati espressamente previsti dalla Legge** (c.d. reati presupposto).

In particolare, individuato il delitto rilevante ai fini dell'applicazione della normativa *de qua*, il giudice penale può applicare le **sanzioni pecuniarie** specificatamente previste per gli **illeciti amministrativi dipendenti da reato**, di seguito indicate:

- **sanzione pecunaria;**
- **sanzioni interdittive;**
- **confisca;**
- **pubblicazione della sentenza.**

Nel manuale operativo della Guardia di Finanza, diramato con la [circolare 1/2018](#) sono state valutate, quali **fattispecie delittuose** presupposto della disciplina in rassegna, le ipotesi di **autoriciclaggio, di associazione per delinquere**, anche a carattere transnazionale e di **false**

comunicazioni sociali che possono concorrere con gli **illeciti penali-tributari**, ovvero avere questi ultimi quali **reati fine o presupposto**.

Il citato documento di prassi aveva già affermato che una delle **fattispecie penali** compresa nel **catalogo dei reati presupposto**, che danno luogo alla **responsabilità amministrativa degli enti** ai sensi del **D.Lgs. 231/2001**, è **l'associazione per delinquere - anche a carattere transnazionale** - che potrebbe avere i **delitti tributari** tra i **reati fine**.

In buona sostanza, un'entità giuridica potrà essere chiamata a rispondere delle **sanzioni prescritte dalla disciplina in tema di responsabilità degli enti** – anche in punto di **aggressione cautelare dei beni sociali** – qualora i vertici aziendali (o persone loro sottoposte) pongano in essere, nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica, un'associazione per delinquere, anche transazionale, **finalizzata alla commissione di delitti tributari**.

Inoltre, i **reati tributari** possono concorrere con i delitti di **false comunicazioni sociali** previsti dagli [articoli 2621, 2621-bis](#) e [2622 cod civ..](#)

Di conseguenza, qualora il **management di una società o persone a questo "sottoposte"** pongano in essere condotte illecite finalizzate sia all'evasione fiscale che alla formazione di un **bilancio mendace** e tali **reati siano realizzati nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica**, nei confronti di quest'ultima potranno essere applicate specifiche **sanzioni (pecuniarie, interdittive, cautelari)**, in relazione alle **sole prescrizioni dettate in materia di reati societari** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018** del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I - parte II - capitolo 3 "L'attività investigativa", pag. 260).

In linea con le **argomentazioni logico-giuridiche diramate dalla prassi operativa**, il decreto fiscale collegato alla **Legge di Bilancio 2020 (D.L. 124/2019)** ha incluso, tra i **reati presupposto della responsabilità amministrativa delle società e degli enti**, anche la presentazione della **"dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti inesistenti"** (ex articolo 2 D.Lgs. 74/2000).

In merito, l'[articolo 39, comma 2, del citato D.L. 124/2019](#) (rubricato *"Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti"*), ha inserito il **nuovo articolo 25-quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001** il quale prevede che *"In relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote"*.

Quindi possiamo concludere che, in **relazione alle nuove disposizioni**, le società dovranno **adeguare i propri modelli organizzativi** andando proprio a individuare le **eventuali criticità** che, nella particolare ipotesi di **frode fiscale**, possano anche **coinvolgere la propria azienda** ai fini penali.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DEL D.L. 124/2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)