

## PENALE TRIBUTARIO

### ***I reati tributari entrano nella “231”***

di Cristiano Moretti, Davide Albonico

Il **24 dicembre**, con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della **Legge di conversione 157/2019**, è stato definitivamente approvato il **D.L. 124/2019**, il c.d. **Decreto Fiscale** intitolato **“Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”**.

In sede di conversione sono state previste sia **l'attenuazione dell'apparato sanzionatorio nei confronti delle persone fisiche**, per le quali è stato abbassato il limite massimo della pena per i reati dichiarativi ed eliminato l'abbassamento delle soglie per i reati di omesso versamento, che **l'inasprimento della normativa nei confronti delle persone giuridiche**, per le quali sono state inserite, nel *basket* dei reati presupposto, ulteriori fattispecie di delitti tributari previste dal **D.Lgs. 74/2000** (con l'aggiunta dell'[articolo 25-quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001](#)).

In particolare, relativamente a quest'ultimo aspetto, al **reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, ex [articolo 2](#) del richiamato decreto legislativo, la cui **condotta sarà punita**, nell'ipotesi di cui al **comma 2-bis** ovvero qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, con una **sanzione pecuniaria fino 400 quote**, anziché 500, sono stati aggiunte le seguenti fattispecie:

- **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** di cui all'[articolo 3](#), che verrà punita con la **sanzione pecuniaria fino a 500 quote**. Si rammenta che questo reato, diversamente da quello statuito all'[articolo 2](#) per il quale non è prevista alcuna soglia minima dell'imposta evasa ai fini della punibilità, **ricorre quando (i) la singola imposta è superiore a euro trentamila e (ii) l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati o, comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila**, ovvero qualora **l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila**. I **documenti utilizzati** devono essere **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Non costituendo mezzi fraudolenti, è comunque **esclusa la punibilità della mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili**, o la sola **indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali**;
- **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** ai sensi dell'[articolo 8](#), (anch'esso punito con la **sanzione pecuniaria di 500 quote**, che scende a **400** nell'ipotesi attenuata di cui al **comma 2-bis** di recente introduzione, ovvero se

**l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila;**

- **occultamento o distruzione di documenti contabili** ai sensi dell'[articolo 10](#), ovvero quelli di cui è obbligatoria la conservazione, **in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari a fini evasivi propri o di terzi** che viene punito con la **sanzione pecuniaria fino a 400 quote**;
- **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** di cui all'[articolo 11](#), che si integra sia nell'alienazione simulata o nella realizzazione di altri atti fraudolenti su beni propri o altrui idonei a **rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva** per sottrarsi al pagamento di imposte, interessi, o sanzioni il cui **ammontare complessivo è superiore ad euro cinquantamila**, sia nell'indicazione, nella documentazione presentata ai fini della transazione fiscale, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi per una cifra superiore a euro cinquantamila con l'obiettivo di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori. Tale fattispecie è punita con la **sanzione pecuniaria fino a 400 quote**.

Se, **in seguito alla commissione dei delitti** sopra indicati, **l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità**, la **sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo**.

È stata, altresì, prevista l'applicazione delle **misure interdittive** di cui all'[articolo 9 D.Lgs. 231/2001](#), che, sino ad oggi, non avevano trovano applicazione. In particolare, si tratta:

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

Una **mitigazione**, tuttavia, è prevista dall'ipotesi di **estinzione della fattispecie di reato di cui agli articoli 2 e 3** attraverso il **pagamento dell'intero debito tributario**, sempreché il pagamento in parola venga effettuato prima che l'indagato abbia la conoscenza formale di un procedimento penale a suo carico.

Infine, corre l'obbligo di precisare che l'apparato sanzionatorio è stato emendato anche riguardo alla **confisca per sproporziona**, che colpisce **denaro, beni o 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**. Rimane invece applicabile la **confisca, anche per equivalente, del prezzo o del profitto del reato**.

Con specifico riferimento all'inserimento di tali reati nel **basket della "231"** sarà chiaramente necessario **adeguare i relativi modelli** e provvedere ad una **adeguata attività di formazione nei confronti dei dipendenti**, predisponendo altresì opportuni **flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza**.

Nello specifico, sarà anche indispensabile, ai fini di una **minimizzazione dei relativi rischi di reato**, organizzare **adeguate misure di risk assessment** in grado di fornire - anche a distanza di tempo - **prova delle attività effettuate**, in conformità a quanto indicato da giurisprudenza maggioritaria e dalle indicazioni di prassi di Guardia di Finanza e della Agenzia delle Entrate.

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

Seminario di specializzazione

## LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI PER I REATI EX D.LGS. 231/2001: ASPETTI PRATICI E NOVITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)