

PENALE TRIBUTARIO

L'estensione ai reati tributari della responsabilità amministrativa degli enti

di Cristiano Moretti, Nicola Fasano

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 >](#)

Il **D.L. 124/2019** (convertito con modificazioni nella **L. 157/2019**), come noto, ha incluso fra i **reati presupposto**, da cui consegue la responsabilità amministrativa degli enti ai sensi del **D.Lgs. 231/2001**, anche i **reati tributari di matrice fraudolenta**, a seguito delle “spinte” in tal senso provenienti dalla **Direttiva europea 2017/1571/UE** e dalla conseguente **legge di delegazione europea per il 2018** (**L. 117/2019**).

In sostanza, oggi i reati tributari più gravi “entrano” a tutti gli effetti nel “**Modello 231**” dalla porta principale, mentre nella disciplina previgente vi potevano rientrare **solo indirettamente**, tramite altre fattispecie già previste fra i reati presupposto, quali per esempio **l'associazione a delinquere ex articolo 416 c.p.** o i reati di **riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita e autoriciclaggio ex articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter1 c.p.**

In particolare, allo stato attuale, legittimano l'applicazione della **disciplina 231** – e delle relative sanzioni – i reati di:

- **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture** o altri documenti per operazioni inesistenti ([articolo 2, D.Lgs. 74/2000](#))
- **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** ([articolo 3 D. Lgs. 74/2000](#))
- **emissione di fatture** o altri documenti per **operazioni inesistenti** ([articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#))
- **occultamento o distruzione** di documenti contabili ([articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#))
- **sottrazione fraudolenta** al pagamento di imposte ([articolo 11 D.Lgs. 74/2000](#))

Le **sanzioni** sono previste in **400 o 500 quote**, a seconda dei reati su citati, con la previsione che, qualora l'ente abbia conseguito un profitto di “**rilevante entità**” (non meglio specificata), la sanzione pecuniaria è **aumentata di un terzo**.

Considerato che il valore della **quota** varia da un minimo di **258 euro** ad un massimo di **1.549 euro**, in base alle condizioni economiche e patrimoniali della società, è agevole concludere che le sanzioni a carico dell'ente, a seconda dei casi, possono oscillare da un **minimo di 103.200 euro** (reati puniti con 400 quote) o **129.000 euro** (reati puniti con 500 quote) ad un massimo, nei casi più rilevanti, considerando anche il citato aumento di un terzo, di **826.133 euro** (reati puniti con 400 quote) o **1.032.666 euro** (reati puniti con 500 quote).

Tali sanzioni, d'altro canto, **si vanno a sommare con quelle tributarie** di cui risponde la società (secondo quanto previsto dall'[articolo 7 D.L. 269/2003](#)) che, nel caso della **dichiarazione infedele** sono parametrata alla maggiore imposta ritenuta evasa (nella misura dal 90 al 180%) **con l'aumento “automatico” della metà** (ossia **dal 135% al 270%**) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di **documentazione falsa o per operazioni inesistenti**, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (ai sensi degli [articolo 1](#) e [5 D. Lgs. 471/1997](#) in materia, rispettivamente, di imposte sui redditi e iva).

Al di là della questione in merito alla possibile **violazione** del noto principio del “*ne bis in idem*” sancito dall'[articolo 4, Prot. n. 7 della CEDU](#), per cui non è possibile infliggere due sanzioni della stessa natura al medesimo soggetto per un'unica violazione, ad oggi affrontato, con **alterne decisioni**, in sede di **giurisprudenza comunitaria e nazionale**, in qualche caso forse in modo troppo “sbrigativamente” favorevole alla pubblica amministrazione, è evidente come l'impianto sanzionatorio complessivo appare **particolarmente pesante** anche alla luce del fatto che:

- sono state introdotte, dal medesimo **L. 124/2019**, anche **sanzioni interdittive** che, in concreto, potrebbero essere anche più significative di quelle precedentemente esaminate, visto il **divieto di contrattare con la pubblica amministrazione** (salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio), l'esclusione da **agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi** e l'eventuale revoca di quelli già concessi, nonché il **divieto di pubblicizzare** i beni o servizi;
- è ora possibile anche la **confisca per equivalente** (e non più solo quella “diretta”) del profitto del reato nei confronti dell'ente, prima esperibile solo nei confronti del reo persona fisica (solitamente l'amministratore di fatto e/o di diritto);
- in capo al **rappresentante legale** (o di fatto) e alle eventuali ulteriori figure apicali della società coinvolte resta ovviamente ferma la **responsabilità penale**, con risposte sanzionatorie peraltro inasprite dallo stesso **L. 124/2019**.

Tale regime sanzionatorio, se da un lato può essere ritenuto appropriato nel momento in cui colpisce situazioni “patologiche”, come, per esempio, quella della società che scienemente utilizza fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, dall'altro **rischia di mettere in ginocchio realtà produttive sane**, che magari non siano state particolarmente diligenti nella scelta dei propri fornitori e che abbiano utilizzato, in modo inconsapevole, fatture per operazioni ritenute dall'amministrazione finanziaria “**soggettivamente inesistenti**” in quanto riferibili a soggetti diversi da quelli fatti documentalmente figurare quali parti del **rappporto commerciale**.

Sotto questo aspetto, in particolare, la corretta **implementazione del Modello 231** o **l'adeguamento** dello stesso da parte di imprese e società che ne sono già provvisti, se nell'immediato potrebbe rappresentare un costo anche significativo soprattutto per le società di piccole dimensioni, d'altro canto potrebbe essere un **efficace presidio di tutela preventiva dell'ente e delle sue figure apicali**, rappresentando uno **strumento idoneo a "smontare" le contestazioni dell'amministrazione**, sia in sede tributaria e di conseguenza in ambito penale, basate in tale contesto sulla presunzione che il soggetto accertato *"non poteva non sapere"* di essere partecipe di un meccanismo fraudolento e dunque di non essere in buona fede.

Ciò, ovviamente, a condizione che il **Modello 231** sia innanzitutto **implementato in modo corretto** e poi **applicato in modo efficace** con un'attività di **costante presidio da parte dell'Organismo di Vigilanza**, cui si richiedono competenze sempre più vaste e variegate che richiedono la sinergia fra i professionisti interessati (soprattutto avvocati e commercialisti), i quali hanno tutto l'interesse a svolgere le proprie funzioni proattivamente, sia in un'ottica **di tutela dell'azienda che propria**, al fine di evitare il rischio di eventuali **richieste risarcitorie in sede civile**.