

WORKSHOP EDDYSTONE - Milano 14 maggio 2020

**I REATI TRIBUTARI NEL CATALOGO
DEGLI ILLECITI PRESUPPOSTO PER
LA RESPONSABILITA' DELL'ENTE ex
D.lgs. 231/2001**

Avv. MARCO A. MORABITO

SOMMARIO

- **LE NOVITA' DEL DECRETO LEGGE 124/2019**
- **QUALI REATI TRIBUTARI NEL CATALOGO 231/2001?**
- **ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA 1371/2017 E INSERIMENTO DI ALTRI REATI TRIBUTARI NEL CATALOGO 231/2001**
- **LA RESPONSABILITA' DELL'ENTE PER REATI TRIBUTARI *PRIMA* DEL DECRETO 124/2019**
- **PLURALITA' DI SANZIONI PER L'ENTE**
- **L'AGGIORNAMENTO DEL MODELLO 231/2001**

APPROCCIO

APPROCCIO E PRINCIPI DELLA RESPONSABILITA':



PRINCIPALI NOVITA' DECRETO LEGGE n. 124/2019 («decreto fiscale»)

- Innalzamento cornici edittali delle principali fattispecie di reato tributario
- Previsione circostanze attenuanti
- Abbassamento soglie di rilevanza penale
- Estensione causa di non punibilità dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 (pagamento importi dovuti) anche a delitti ex art. 2 e 3
- Estesa la CONFISCA ALLARGATA (o «per sproporzione») ex art. 240 bis c.p. su tutto il patrimonio dell'ente: nuovo art. 12 ter (*e non più solo su profitto o prezzo: confisca diretta, o se impossibile, per equivalente, ex art. 12 bis*) a delitti ex art. 2, 3, 8 e 11 (non retroattivamente)
- Inserimento di molte fattispecie di reati tributari tra gli illeciti presupposto della responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001

REATI PRESUPPOSTO PER LA RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI PER ILLECITI AMMINISTRATIVI DIPENDENTI DA REATO ex d.lgs. 231/2001.

IL CATALOGO È **TASSATIVO**.

N.B. l'art. 25 QUINQUIESDECIES NON INCLUDE:

- I DELITTI DI INFEDELE DICHIARAZIONE (art.4)
- DI OMESSA DICHIARAZIONE (art.5)
- DI INDEBITA COMPENSAZIONE PER CREDITI INESISTENTI (art.10 QUATER)

PER QUESTI IMPORTANTI E FREQUENTI DELITTI DUNQUE AD OGGI **NON** E' PREVISTA LA RESPONSABILITÀ DELL'ENTE ex 231/2001.

Applicazione all'ente di **SANZIONI PECUNARIE**: SEMPRE (art. 9 231/2001)

Applicazione all'ente di **SANZIONI INTERDITTIVE**:

- DIVIETO DI CONTRARRE CON LA P.A. salvo che per ottenere prestazioni di un pubblico servizio (art. 9 co. 2 lett. c)
- ESCLUSIONE DA AGEVOLAZIONI, finanziamenti, contributi, sussidi e revoca di quelli già concessi (art. 9 co. 2 lett.d);
- DIVIETO DI PUBBLICIZZARE beni o servizi (art. 9 co. 2 lett. e).

Applicazione all'ente di **MISURE ABLATIVE**:

-SEQUESTRO

-CONFISCA DIRETTA O PER EQUIVALENTE ex art. 19 231/2001 del prezzo o del profitto del reato realizzato a vantaggio dell'ente (e non più solo la confisca diretta: superamento delle S.U. Gubert per reati tributari ora *intra* catalogo 231).

I REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO 231

D.Lgs. 74/2000	FATTISPECIE PENALE	Art. 251s 231/2001 pena pecuniaria
Art. 2 Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti	1. E' punito con la reclusione <i>da quattro a otto anni</i> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.	Fino a 500 quote
	2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. <i>2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.</i>	Fino a 400 quote
Art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione <i>da tre a otto anni</i> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila ; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, 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. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. 3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la 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.	Fino a 500 quote

I REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO 231

D.Lgs. 74/2000	FATTISPECIE PENALE	Art. 251s 231/2001 pena pecuniaria
Art. 6 Tentativo	1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.	
Art. 8 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	<p>1. E' punito con la reclusione <i>da quattro a otto anni</i> chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più' fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.</p> <p><i>2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.</i></p>	<p>Fino a 500 quote</p> <p>Fino a 400 quote</p>
Art. 10 Occultamento o distruzione di documenti contabili	1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione <i>da tre a sette anni</i> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi , occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.	Fino a 400 quote

I REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO 231

D.Lgs. 74/2000	FATTISPECIE PENALE	Art. 25 ¹⁵ 231/2001 pena pecuniaria
Art. 11 Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	<p>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p> <p>2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per se' o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p>	Fino a 400 quote
Art. 12 bis Confisca	<p>1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.</p> <p>2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.</p>	

I REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO 231

D.Lgs. 74/2000	FATTISPECIE PENALE	Art. 251s 231/2001 pena pecuniaria
Art. 12 ter Casi particolari di confisca	<p>Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240 bis del codice penale quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 2; b) l'imposta evasa è superiore a euro 100.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 3; c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 8; d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro 100.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1; e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2. 	
Art. 13 Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario	<ol style="list-style-type: none"> 1. I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. 2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché 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. 3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13 bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione. 	

ESTENSIONE DELLA CAUSA DI NON PUNIBILITA' PREVISTA ex art. 13 d.lgs. 74/2000

IL REATO TRIBUTARIO NON E' PUNIBILE IN CASO DI PAGAMENTO DEL DEBITO (sanzioni e interessi)

- **Art. 10 bis e ter (Omesso versamento delle ritenute o IVA) e art. 10 quater (Indebita compensazione):**
se prima dell'apertura del dibattimento i debiti tributari sono stati **estinti mediante l'integrale pagamento** del debito tributario.
 - **Art. 4 (Dichiarazione infedele) e Art. 5 (Omessa dichiarazione):**
se i debiti sono stati **estinti con integrale pagamento** degli importi dovuti, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo (purché il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione siano avvenuti prima che l'autore abbia avuto conoscenza di accessi o verifiche, o di qualunque accertamento amministrativo o procedimento penale)
 - **Se il debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado è in fase di estinzione mediante rateizzazione,** sono concessi 3 mesi per il pagamento del debito residuo.
- **Ora possibile anche per (art. 13 co. 2):**
- **Art. 2 - DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI**
 - **Art. 3 -DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI**

PROBLEMI

PROBLEMI

l'art. 25 quinquiesdecies **NON INCLUDE** e non prende in considerazione:

- i delitti di indebita compensazione per crediti inesistenti (art.10 quater);
 - di infedele dichiarazione (art.4);
 - di omessa dichiarazione (art.5)
- per questi delitti dunque **NON E' PREVISTA** la responsabilità dell'ente ai sensi del d.lgs. 231/2001.

MA così non vengono pienamente rispettati:

- **OBBLIGHI SOVRANAZIONALI DI INCRIMINAZIONE ex art. 6 direttiva UE 1371/2017** (priorità alla lotta all'evasione dell'IVA comunitaria): NECESSARIA INTEGRAZIONE DEL D.LGS. 231/2001 includendovi anche i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea
- **PRINCIPIO DI RAGIONEVOLEZZA ED UGUAGLIANZA**: si tratta di reati GRAVI commessi con frode che non comportano responsabilità dell'ente pur in presenza di EVASIONI TOTALI O MOLTO ELEVATE (MULTINAZIONALI)



NEL SETTEMBRE 2019 LA COMMISSIONE EUROPEA HA CONTESTATO FORMALMENTE ALL'ITALIA IL MANCATO RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA 1371/2017

PROBLEMI

CASO art. 5: OMESSA DICHIARAZIONE mediante ESTEROVESTIZIONE:

v. caso DOLCE & GABBANA (assoluzione in Cassazione nel 2015): *sede legale ente controllato all'estero ma sede amministrativa in Italia da dove partono direttive/oggetto principale impresa è la titolarità marchio per risparmio di imposta in Italia: contestato ABUSO DEL DIRITTO A FRONTE PRINCIPI ETERODIREZIONE DELLE SOCIETA' CONTROLLATE ex art. 2497 ss. c.c.*

- Non deve essere costruzione di puro artificio (abuso del diritto) MA va privilegiato l'effettivo esercizio delle attività.
- Dolo specifico di elusione (necessario) è diverso da dolo elusivo (generico)

CASO art. 10 quater: INDEBITA COMPENSAZIONE.

Decreto fiscale 124/2019 contrasta anche il fenomeno (*1,3 miliardi di mancato gettito*) dell'utilizzo in compensazione dei crediti fiscali inesistenti da parte di *società cartiere* o *soggetti che comunque intervengono in schemi di frode IVA attraverso contratti di cessione di crediti di imposta pro soluto*, prevedendo:

- divieto dell'accollo tributario ex L. 212/2000 (statuto contribuente);
- impossibilità utilizzo crediti di partite iva cessate o escluse dal Vies (banca dati soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie);
- obbligo di preventivo invio dichiarazione

SOLUZIONE: SCHEMA DECRETO L.vo 2020 di attuazione direttiva 1371/201 (termine legge delegazione europea 2018: 2 maggio 2020-prorogato)

SCHEMA PROBABILE RIFORMA:

- Art. 6 co. 1 D.lvo 74/2000: punibilità del **DELITTO TENTATO** per i reati fiscali art. 2, 3 e 4 transnazionali, *SE* l'IVA evasa è superiore a € 10.000.000,00.
- Anche le fattispecie di reato ex art. 4 (Dichiarazione infedele), art. 5 (Omessa dichiarazione) e art. 10 quater (Indebita compensazione) entrano nel catalogo 231/2001 MA
 - **SOLTANTO SE LA CONDOTTA E' TRANSNAZIONALE:** «se commessa anche in parte nel territorio di altro stato membro», e
 - solo AL **FINE DI EVASIONE IVA superiore a €10.000.000,00**
- N.B. I delitti ex art. 4, art. 5 e art. 10 quater, commessi in ambito esclusivamente **NAZIONALE**, rimarrebbero *ancora esclusi* dal catalogo 231/2001.

I REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO 231

ART. 5 SCHEMA DECRETO LEGISLATIVO DI LEGGE 2020 DI ATTUAZIONE DIRETTIVA UE N.1371/2017 AGGIUNTA ARTT. 4, 5 E 10 quater AL CATALOGO REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO PER RESPONSABILITÀ ENTE 231/2001

D.Lgs. 74/2000	FATTISPECIE PENALE	SCHEMA DECRETO L.GS. 2020: nuovo comma 1bis Art. 2515 231/2001 pena pecuniaria Fino a 300 quote
Art. 4 Dichiarazione infedele	<p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.</p> <p>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.</p> <p>1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).</p>	
Art. 5 Omessa dichiarazione	<p>1. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.</p> <p>1-bis. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila. 2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	Fino a 400 quote

I REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO 231

ART. 5 SCHEMA DECRETO LEGISLATIVO DI LEGGE 2020 DI ATTUAZIONE DIRETTIVA UE N.1371/2017 AGGIUNTA ARTT. 4, 5 E 10 quater AL CATALOGO REATI TRIBUTARI PRESUPPOSTO PER RESPONSABILITÀ ENTE 231/2001

D.Lgs. 74/2000	FATTISPECIE PENALE	SCHEMA DECRETO L.GS. 2020: nuovo comma 1bis Art. 2515 231/2001 pena pecuniaria
Art. 6 co. 1 bis Tentativo	1 bis. Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.	
Art. 10-quater Indebita compensazione	1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti , per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. 2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.	Fino a 400 quote

LA RESPONSABILITA' DELL'ENTE PER REATI TRIBUTARI
PRIMA DEL DECRETO 124/2019

POSSIBILE RESPONSABILITA' 231/01 PER L'ENTE SE:

- 1) **REATO TRANSNAZIONALE** (art. 3 e 10 L. 16 marzo 2006 n. 146) e reato tributario come reato scopo o presupposto
- 2) **REATO ASSOCIATIVO** 416 o 416bis c.p. commesso in ambito **NAZIONALE** (art. 24ter d.lgs. 231/2001 introdotto dalla L. n. 94/ 2009) e reato tributario come reato-scopo.
- 3) **RICICLAGGIO ED AUTORICICLAGGIO NAZIONALE** (art. 25 octies d.lgs. 231/2001 introdotto da riforma 2007 e 2014) e reato tributario presupposto

e salva RESPONSABILITA'AMMINISTRATIVA TRIBUTARIA ENTE

PRINCIPIO SPECIALITA' REATI TRIBUTARI (art. 19 d.lgs. 74/2000 e **RESPONSABILITA' DIRETTA ED UNICA DELL'ENTE** (art. 7 l. 326/2003)

DISCIPLINA REATI TRANSNAZIONALI (art. 3 e 10 co.2 legge 16 marzo 2006, n. 146)

Ratifica Convenzione e Protocollo ONU 2000 e 2001 sul Crimine Organizzato Transnazionale

- art. 10 co. 2: è prevista la **responsabilità amministrativa degli enti** per talune fattispecie delittuose particolarmente gravi: associazione per delinquere semplice (art. **416 c.p.**) o qualificata (art. **416 bis**, art. **74 Dpr 309/90**), riciclaggio (art. **648 bis c.p.**) o reimpiego (art. **648 ter. c.p.**) **AVENTI CARATTERE TRANSNAZIONALE** (ex art. 3, definizione)

CASISTICA: reati-scopo in materia di IVA, es. "frodi carosello": art. 2 e art. 8 d.lgs.74/2000, art. 416 c.p. e art. 3 e 10 co. 2 L 146/2006; riciclaggio di proventi di reato presupposto tributario ex art. 648bis, art. 3 L. 146/2006).

- Art. 10 (Responsabilità amministrativa degli enti): co.2 - La **sanzione pecuniaria** irrogabile all'ente **ex dgs. 231/2001** per il delitti associativi transnazionali: da 400 a 1000 quote; co.5 - per i delitti di riciclaggio: da 200 a 800 quote (oltre alle sanzioni interdittive)
- Art. 11 Ipotesi speciali di **confisca obbligatoria** o, se non possibile, **per equivalente**: entrambe applicabili a questi delitti transnazionali.

2) REATO ASSOCIATIVO NAZIONALE (art. 24 ter d.lgs. 231/2001 introdotto dalla L. 94/2009)

- anche i reati associativi ex art. 416bis (mafiosa) e 416 c.p.(semplice) commessi solo in ambito NAZIONALE sono compresi nel catalogo dei reati presupposto del d.lgs. 231/2001.

3) RICICLAGGIO ED AUTORICICLAGGIO NAZIONALI (art. 25 octies d.lgs. 231/2001 introdotto da riforme del 2007 e del 2014)



- RISCHI PER RISPETTO PRINCIPIO DI LEGALITA' E TASSATIVITA' IN MATERIA PENALE: i reati tributari, pur fuori dalla porta, entrerebbero dalla finestra.

4) PRINCIPIO SPECIALITA' REATI TRIBUTARI (art. 19 d.lgs. 74/2000 e RESPONSABILITA' DIRETTA ED UNICA DELL'ENTE (art. 7 l. 326/2003)

Art. 19 co.1 d.lgs. 74/2000: quando uno stesso fatto è punito da disposizione penale e disposizione amministrativa si applica la disposizione SPECIALE

- Art. 19 co.2 (deroga): permane **RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA IN SOLIDO** DEI SOGGETTI ex art. 11 co. 1 d.lgs. 472/97 (*ENTE AVVANTAGGIATOSI E PERSONA FISICA DIPENDENTE, RAPPR. TE O AMMINISTRATORE*) NON CONCORRENTE NEL REATO per reati tributari commessi dalla persona fisica, salvo il regresso.
- ma art. 7 Legge 326/2003: poi diventa **RESPONSABILITA' DIRETTA ESCLUSIVAMENTE A CARICO DELLA PERSONA GIURIDICA:**
- non è applicabile ad enti l'art. 11 d. lgs. 472/97 ➡ viene meno la deroga ex art. 19 co. 2 d.lgs. n. 74/2000 per gli enti dotati di personalità giuridica: gli **ENTI non sono più responsabili solidali** ma **responsabili diretti ed unici** in via amministrativa per il reato tributario *anche se la sanzione amministrativa non è applicabile al reo per il principio di specialità di cui al comma 1 dell'art. 19 d.lgs. 74/2000.*

D.lgs. 472/1997 regola il procedimento sanzionatorio amministrativo tributario:

Art. 11 - Responsabili per la sanzione amministrativa

1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è *commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze*, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.
2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.
3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.
4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.
5. Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 5, comma 2, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza.
6. Per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione.
7. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società dell'ente indicati nel comma 1.

PLURALITA' DI SANZIONI PER L'ENTE

PLURALITA' DI SANZIONI PER L'ENTE DA REATO TRIBUTARIO

LA COMMISSIONE DI UN REATO TRIBUTARIO **OGGI** PUO' COMPORTARE L'APPLICAZIONE PER L'ENTE:

- **SIA** DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE PREVISTE DALL' ART. 7 L. 326/2003
- **SIA** DELLE SANZIONI PREVISTE DAL D.LGS. 231/2001.

Perciò in dottrina si ritiene *eccessivo il cumulo sanzionatorio* per l'ente derivante da
SANZIONE AMMINISTRATIVA TRIBUTARIA

conseguente in via diretta dalla commissione del reato tributario da parte di persona fisica che abbia agito nell'ambito dell'ente stesso

+

SANZIONE per RESPONSABILITA' ENTE ex d.lgs.231/2001

- Tuttavia, giurisprudenza europea non ravvisa violazione *ne bis in idem*

RESPONSABILITÀ AUTONOMA DELL'ENTE ex art. 8 D.LGS 231/01

E' PER FATTO PROPRIO E NON PER FATTO ALTRUI O CONCORSO NEL REATO ed è CONCORRENTE E NON SOLIDALE rispetto alla responsabilità dell' autore-persona fisica

- ANCHE QUANDO L'AUTORE DEL REATO NON E' STATO IDENTIFICATO O NON E' IMPUTABILE O IL REATO E' ESTINTO per causa diversa da amnistia (es. per prescrizione)
- ANCHE SE L'AUTORE E' ASSOLTO O PROSCIOLTO NEL MERITO PUO' ESSERCI RESPONSABILITA' PER L'ENTE: *è necessario che venga compiuto un reato da parte del soggetto riconducibile all' ente che ne trae interesse o vantaggio ex art. 5, ma non è anche necessario che tale reato venga accertato con individuazione e condanna del responsabile.*

N.B. ciò comporta che l'ENTE può essere ritenuto responsabile anche se i soggetti APICALI non siano stati a conoscenza dei meccanismi e dei responsabili o ideatori delle frodi fiscali (purché ne abbia tratto interesse o vantaggio, es. risparmi d'imposta o credito fiscale non dovuto)

- Nessun problema di *ne bis in idem*: i soggetti (persona fisica ed ente) sono DIVERSI

SANZIONI A CARICO DELL'ENTE (art. 9 231/01)

SONO QUATTRO (art. 9):

1. PECUNIARIE (sempre)

2. INTERDITTIVE (a det. condizioni)

- N.B. *non* si applicano in via cautelare alle SIM, SGR e SICAV (art. 60 bis co. 4 D.lvo 58/98)

3. CONFISCA (art. 19)

DIRETTA (profitto o prezzo): sempre. Per i reati tributari, pur se non erano compresi nel catalogo 231, il risparmio di imposta (profitto) era sempre confiscabile in via diretta *anche* all'ENTE che ne ha la disponibilità (Cass. S.U. 2014 Gubert): ma *non per equivalente* a meno che non si trattasse di *denaro* nel qual caso era diretta o ente come «mero schermo» (rischio interposizione fittizia mediante intestazione a persone giuridiche).

possibile anche PER EQUIVALENTE (se non possibile quella diretta, l'equivalente del profitto o prezzo) art. 19 co. 2: ora ANCHE PER REATI TRIBUTARI essendo COMPRESI nel catalogo 231 è possibile la confisca per EQUIVALENTE all'ENTE (non retroattivamente, però).

v. però Cost. Cost. n. 33/2018 su necessità di un criterio di ragionevolezza temporale

4. PUBBLICAZIONE SENTENZA : possibile se applicata sanzione interdittiva

SANZIONI PECUNIARIE E CALCOLO DELLE QUOTE (art. 10 e 11 231/01)

SI APPLICANO **SEMPRE**

– **Sistema bifasico** («democratico»)

- **1.a FASE:** il giudice stabilisce il **NUMERO DI QUOTE** (secondo gravità fatto, grado responsabilità ente, attività riparatoria o preventiva)
 - **2.a FASE:** il giudice stabilisce **L'ENTITA' PATRIMONIALE DI OGNI SINGOLA QUOTA** (secondo le condizioni economiche e patrimoniali ente per assicurare l'efficacia della sanzione)
- Non elevatissime: max 1000 QUOTE e max € 1.549/QUOTA (meno pesanti della confisca e delle misure interdittive)

SANZIONI INTERDITTIVE (art. 13-16 231/01)

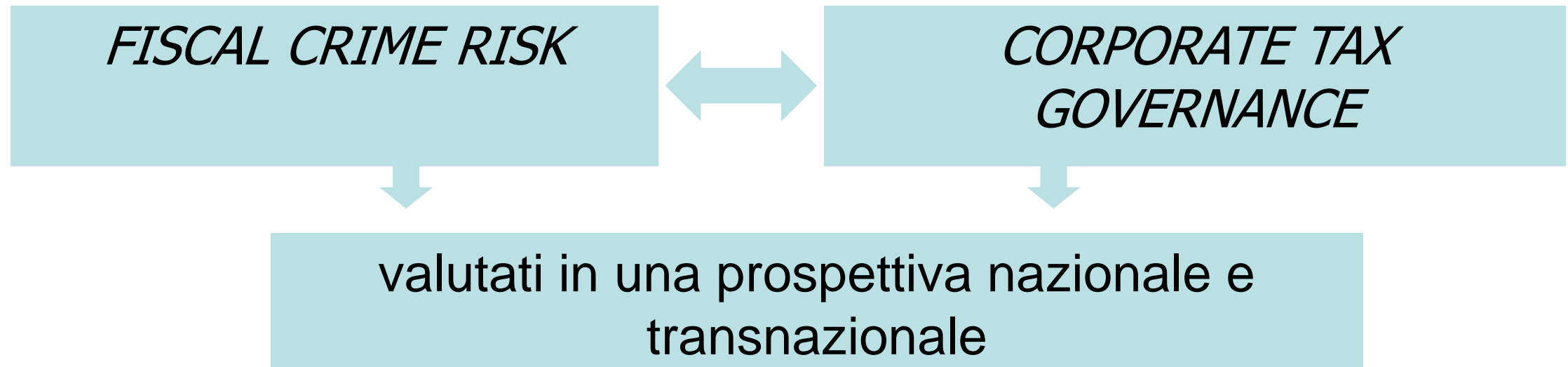
CONDIZIONI: SOLO SE IL REATO PRESUPPOSTO LE PREVEDE ESPRESSAMENTE E SE PROFITTO E' RILEVANTE O VI E' REITERAZIONE DI ILLECITI

- PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA' rispetto alle caratteristiche del fatto
- FRAZIONABILITA': possibile applicazione anche per il solo segmento dell'ente ove si è verificato l'illecito
- DURATA MASSIMA: non inferiore a 3 mesi e non superiore a 2 anni
- ANCHE DEFINITIVE («morte ente») se profitto rilevante e reiterazione e non applicazione art. 17 se lo scopo unico è la commissione di reati (raro)

AGGIORNAMENTO DEL MODELLO 231

AGGIORNAMENTO DEL MODELLO 231: *FISCAL CRIME RISK* e *CORPORATE TAX GOVERNANCE*

CRITERIO VALIDO ANCHE PER IL MODELLO ORGANIZZATIVO
231/2001:



NECESSITÀ DI INDIVIDUAZIONE AREE A RISCHIO PENALE, CONTROLLI PREVENTIVI E ADEGUATI FLUSSI INFORMATIVI IN MATERIA TRIBUTARIO-PENALE

art. 2 Frode fiscale: Cassazione 12680/2020 (punibilità anche a titolo di dolo eventuale)

Con la sentenza 12680/2020, la Cassazione, ribadendo la compatibilità del dolo eventuale con la fattispecie incriminatrice di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000, ha anche elencato una serie di condotte che possono essere considerate INDICATIVE della presenza dell'elemento soggettivo tipico del reato, IN CONCRETO:

- ⇒ *l'assenza di qualunque accertamento da parte dell'indagato sui fornitori;*
- ⇒ *l'omessa esibizione delle visure camerali delle società con cui intratteneva rapporti;*
- ⇒ *la mancanza di contatti ufficiali diretti con i relativi amministratori;*
- ⇒ *la durata e la ripetizione della condotta;*
- ⇒ *l'interruzione delle relazioni commerciali con le società "cartiere" dopo lo svolgimento di verifiche fiscali a loro carico;*
- ⇒ *il prezzo di vendita dei beni e il fine dell'agente di conseguire un indebito risparmio di imposta.*

NECESSITÀ DI TENERE CONTO DELLE VICENDE MODIFICATIVE DELL'ENTE (ART. 42 D.LGS. 231/2001)

Art. 42 D.lgs 231/2001 (Vicende modificative dell'ente nel corso del processo):1. Nel caso di trasformazione, di fusione o di scissione dell'ente originariamente responsabile, il procedimento prosegue nei confronti degli enti risultanti da tali vicende modificative o beneficiari della scissione, che partecipano al processo, nello stato in cui lo stesso si trova, depositando la dichiarazione di cui all'articolo 39, comma 2.

Ratio legis: evitare l'elusione della responsabilità mediante operazioni societarie strumentali all'evasione fiscale nei casi di:

- **TRASFORMAZIONE** (art. 28): resta ferma la responsabilità per i reati commessi anteriormente alla data in cui la trasformazione ha avuto effetto CON TUTTE LE SANZIONI
- **FUSIONE** (art. 29): l'ente che ne risulta risponde dei reati dei quali erano responsabili gli enti partecipanti alla fusione e con TUTTE le SANZIONI.
- **SCISSIONE** (art. 30): resta ferma la responsabilità dell'ente scisso per i reati commessi anteriormente alla data in cui la scissione ha avuto effetto, con obbligazione solidale dei beneficiari della scissione in ordine alle sanzioni dovute dall'ente a seguito della scissione, nel limite del patrimonio netto. NO responsabilità per CONFISCA.
- **CESSIONE O CONFERIMENTO** (art. 33): ferma la responsabilità solidale tra cessionario e cedente, cessionario e conferitario non subentrano nella posizione processuale di cedente e conferente (successione a titolo particolare, influente sull'identità del cedente o e del conferente): Cessionario responsabile SOLO PER SANZIONI PECUNIARIE
- **AFFITTO DI AZIENDA** (d.lgs 231/2001: tace): non si applica 2560 c.c.: si trasferisce solo il godimento dell'azienda, NON la responsabilità (principio tassatività art. 33)

NECESSITÀ DI TENERE CONTO DEGLI ASSETTI SOCIETARI NELLA *CORPORATE TAX GOVERNANCE*

PROBLEMI IN CASO DI CONTESTAZIONI A **GRUPPI DI SOCIETÀ**:

problemi applicativi in caso di **RIPARTIZIONE DI RESPONSABILITÀ TRA HOLDING E CONTROLLATE** ALL'INTERNO DEI GRUPPI DI SOCIETÀ (anche MULTINAZIONALI):

- il d.lgs. 231/2001 non disciplina specificatamente il problema.

M.O.G. E GRUPPI DI SOCIETÀ'

giurisprudenza oscillante:

- **TESI RIGOROSA:** **responsabilità alla società controllante per fatti posti in essere dalla controllata** (per la quale la holding avrebbe una posizione di garanzia ex art. 40 cpv. c.p.); Art. 5 co. 1 lett. a (persone che esercitano anche di fatto gestione controllo ente)
- MA *perplexità* circa i rischi di una responsabilità «a cascata» per fatti altrui correlata alla possibilità che ogni società possa (e quindi “debba”, in un’ottica inquisitoria) controllare ogni società del gruppo, e non solo le controllate.

- **TESI GARANTISTA:** *«nessun obbligo di vigilanza ed intervento incombe sul socio come tale, indipendentemente dalla misura della sua partecipazione e dall’eventuale capacità di influenza dominante»*

In particolare, *«è onere della pubblica accusa una puntuale dimostrazione che dalla holding è pervenuta non una generica direttiva all'ottenimento di determinati risultati imprenditoriali (...) quanto veri e propri suggerimenti penalmente illegittimi, sì che le direttrici generali del programma contengono già in nuce, sufficientemente predeterminati, almeno i tratti essenziali dei singoli comportamenti delittuosi poi realizzati dai compartecipi»*.(G.I.P. di Milano del 2009, Impregilo).

AGGIORNAMENTO DEL MODELLO 231

M.O.G. E GRUPPI DI SOCIETÀ

SOLUZIONE MIGLIORE ai fini dell'affermazione di responsabilità della controllante per il fatto della controllata:

- Necessario l'accertamento della **sussistenza di un rapporto concorsuale ex art. 110 c.p.** tra il soggetto che agisce per conto delle stesse ed il soggetto che commette il reato.
- Se si aderisce alla tesi dell'amministratore di fatto: necessario **l'accertamento della continuità e significatività potere gestorio ex art. 2639 c.c.**
- Necessario **l'accertamento che l'interesse all'illecito sia del gruppo**, e non di una sola entità.

Cass. Pen. Sez. II 9.12.2016 n. 52316: *HOLDING può essere chiamata a rispondere del reato commesso nell'ambito dell'attività di una società controllata appartenente al medesimo gruppo purché nella consumazione del reato presupposto **concorra anche almeno una persona fisica** che agisca per conto della "holding" stessa o dell'altra società facente parte del gruppo, perseguendo anche l'interesse di queste ultime, **non essendo sufficiente** - per legittimare un'affermazione di responsabilità ai sensi del D. Lgs. n. 231 del 2001 della holding o di altra società appartenente ad un medesimo gruppo - l'enucleazione di un **generico riferimento al gruppo, ovvero ad un c.d. generale «interesse di gruppo».***

GRUPPO IN SENSO SOSTANZIALE: ESTENSIONE RESPONSABILITÀ ALLE SOCIETÀ ANCHE *SOLO SOSTANZIALMENTE COLLEGATE*, anche fuori dai casi in cui sia formalmente configurabile la sussistenza del gruppo di imprese in senso civilistico.

M.O.G. E GRUPPI DI SOCIETA'

- **FONDAMENTALE LA GOVERNANCE DI FONDO** (es.: problemi se amministratore della controllante è lo stesso della controllata oppure l'impresa è retta interamente da familiari; se coincidenza tra OdV controllata e OdV controllante).
- **COMPOSIZIONE ODV** (231/01 tace sul punto; *soft law* attraverso linee guida emanate da organismi di settore (Confindustria, Assonime, Assosim, Abi etc.): invito ad adottare modelli ed Organismi di Vigilanza autonomi per ogni società del gruppo e composti da soggetti diversi con requisiti imparzialità, indipendenza e competenza

SOLUZIONE AUSPICABILE: specifica regolamentazione del tema da parte del legislatore, oppure formalizzazione unitaria delle *soft law* in materia di gruppi societari ed organi di controllo.



IN OGNI CASO, LA BUSSOLA E' DATA DAL 110 C.P.



Avv. MARCO A. MORABITO

20122 MILANO – Via della Moscova, 40/7

www.lexiura.it marco.morabito@lexiura.it