



I REATI TRIBUTARI NEL DECRETO LEGISLATIVO 231/2001

In data 24 dicembre 2019 è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale (serie generale n. 301) la Legge 19 dicembre 2019, n. 157 che ha convertito, con modificazioni, il Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124 recante di “**Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili**”.

Allo scopo di contrastare gli illeciti fiscali, la legge è intervenuta sul D. Lgs. n. 74/2000 in materia di reati sulle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ridisegnando le fattispecie criminose (aumentando – tra l’altro – le pene e abbassando le soglie di rilevanza penale) e introducendo alcune fattispecie penal-tributarie nel catalogo dei reati presupposto ex D. Lgs. n. 231 del 2001 (“**Decreto 231**”).

Nel mirino: i reati tributari rilevanti ai fini della responsabilità amministrativa degli enti

L’art. 39, comma 2, del Decreto Legge n. 124 del 2019 ha introdotto l’art. 25-*quinquiesdecies* nel Decreto 231 estendendo la responsabilità amministrativa degli enti alle seguenti fattispecie penal - tributarie:

- ✓ **Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D. Lgs. 74/2000)**

Ai sensi dell’art. 2, comma 1, è punito con la **reclusione da quattro a otto anni 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**. La sanzione pecuniaria ex Decreto 231 è stabilita fino a 500 quote.

Ai sensi dell’art. 2, comma 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**. La sanzione pecuniaria ex Decreto 231 è stabilita fino a 400 quote.

Per la configurabilità del reato:

- non sono previste soglie di punibilità e, dunque, l’illecito fiscale si realizza qualunque sia l’ammontare di imposta evaso;
- è necessario il dolo specifico e, quindi, l’intento di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, attuato mediante presentazione della dichiarazione basata su fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- le fatture o gli altri documenti devono essere registrati nelle scritture contabili obbligatorie oppure sono detenuti a fine di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria.

Secondo l’interpretazione della Corte di Cassazione, il reato *de quo* è configurabile ogni qualvolta il contribuente usi fatture o altri documenti che attestino operazioni realmente non effettuate, non rilevando che la falsità sia ideologica o materiale.

✓ **Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. 74/2000)**

Ai sensi dell'art. 3, ... (omissis) è punito con la reclusione **da tre a otto anni 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 30.000 Euro;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a 1.500.000 Euro, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 Euro..

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.**

Ai sensi di legge, 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.

La condotta illecita si realizza nel **precostituirsi elementi fittizi** per documentare e supportare una dichiarazione mendace e così ostacolare l'accertamento delle maggiori imposte dovute e indurre l'amministrazione finanziaria in errore.

Rispetto al reato di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, per il reato di *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* conta il modo in cui l'operazione viene documentata (e non la natura dell'operazione come nell'altra fattispecie delittuosa).

La sanzione pecuniaria ex Decreto 231 è stabilita fino a 500 quote.

✓ **Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D. Lgs. 74/2000)**

Ai sensi dell'art. 8, comma 1, è punito con la reclusione **da quattro a otto anni 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.** La sanzione pecuniaria ex Decreto 231 è stata stabilita fino a 500 quote.

Ai sensi dell'art. 8, comma 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**. La sanzione pecuniaria ex Decreto 231 è stabilita fino a 400 quote.

Per la configurabilità del reato:

- non è necessario che le fatture o gli altri documenti siano emessi esclusivamente per favorire l'evasione fiscale di terzi, potendo anche sussistere un fine personale;
- trattandosi di un reato istantaneo, è sufficiente l'emissione della fattura o, nel caso di più condotte criminose, l'emissione dell'ultima delle fatture.

✓ Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D. Lgs. 74/2000)

Ai sensi dell'art. 10, *salvo che il fatto costituisca più grave reato*, è punito con la reclusione da **tre a sette anni 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**. La sanzione pecuniaria ex Decreto 231 è stabilita fino a 400 quote.

Il reato si configura soltanto qualora non ricorrano più gravi reati.

✓ Sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposta (art. 11 D. Lgs. 74/2000)

Ai sensi dell'art. 11, comma 1, è 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**.

Ai sensi dell'art. 11, comma 2, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé 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**.

La sanzione pecuniaria ex Decreto 231 è stata stabilita fino a 400 quote.

Gli impatti sugli enti

L'art. 39, comma 2, del Decreto Legge n. 124 del 2019 ha dunque esteso la responsabilità degli enti a taluni reati tributari in risposta alle richieste dell'Unione Europea di incrementare le forme di tutela degli interessi finanziari ed erariali.

In aggiunta alle sanzioni pecuniarie che possono essere aumentate di un terzo se, in forza del reato, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, agli enti si applicano anche le sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, lett. c), d) ed e) del Decreto 231, ossia:

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

Pertanto, trova applicazione ai sensi dell'art. 19 del Decreto 231 l'istituto della confisca.

* . * . *

Le società che adottano un modello di organizzazione, gestione e controllo ex Decreto 231 sono chiamate ad adeguare i propri modelli e così – previo e sulla base del *risk assessment* delle aree / processi aziendali a rischio reato – integrare i sistemi di gestione del rischio fiscale.

Il *risk assessment* consentirà di “mappare” e “quantificare” il rischio di commissione di reati tributari mediante: (a) l’ **analisi preliminare**, (b) l’**individuazione dei rischi**, e conseguente (c) **misurazione e valutazione del rischio residuo**, con l’obiettivo di abbassare il rischio al c.d. “livello di accettabilità” oppure, laddove possibile, ridurre a zero il rischio residuo.

I processi aziendali che risultano maggiormente esposti al rischio reato includono, tra gli altri e a mero titolo esemplificativo:

- la gestione anagrafica clienti e fornitori;
- la gestione della *supply chain*, processo di selezione fornitori e attività di verifica e monitoraggio del fornitore;
- la gestione della contabilità in generale: tenuta della contabilità; registrazione fatture o documenti contabili nelle scritture contabili obbligatorie; detenzione fatture o documenti a fine di prova (nei confronti dell’amministrazione finanziaria);
- gestione delle attività volte alla determinazione dei tributi, imposte;
- presentazione della dichiarazione dei redditi – imposte sul valore aggiunto.

Il nostro suggerimento: non sono da sottovalutare le conseguenze in caso di commissione di uno dei reati penal-tributari e, nell’interesse dell’azienda, sarebbe bene che ciascun ente valutasse consciamente il rischio fiscale all’interno della propria organizzazione aziendale e istituisca presidi *ad hoc* per la prevenzione del rischio fiscale.

Area di attività: *Compliance 231*

Contatti:



Avv. Maria Luisa Muserra mlmuserra@rinaldilawf.com



Avv. Sofia Zuffi szuffi@rinaldilawf.com

La presente news ha scopi meramente informativi e non può essere intesa quale consulenza legale o volta a fornire un parere legale.