

Capitolo 1

Avv. Serena Silvestri - Avv. Valeria Raimondo

Reati tributari quali nuovi reati presupposto: processi aziendali a rischio e riflessi sul Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo

1.1. Inquadramento normativo: il nuovo art.25 *quinquiesdecies* del D.Lgs. n.231/2001

1.1.1. Premessa

Quando fu emanato il D.Lgs. 231/2001 sulla responsabilità amministrativa degli enti, i delitti tributari di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74 non furono inseriti nel novero dei reati presupposto e bisognerà attendere addirittura il 2019 per vederli espressamente contemplati nei confronti dell'ente.

Forse, le ragioni di questa mancanza andavano rinvenute nel fatto che già esistevano, ed esistono ancora oggi, delle gravi sanzioni a carico degli enti, nel caso di illeciti fiscali, che peraltro andavano e vanno ad aggiungersi a quelle contemplate avverso le persone fisiche che materialmente commettevano e commettono il fatto illecito¹.

Comunque, la questione negli anni aveva acceso un aspro dibattito tra quanti avevano un'opinione favorevole all'estensione della responsabilità amministrativa dell'ente anche per i reati tributari, basandosi sulla necessità di colpire la c.d. "*criminalità del profitto*", e coloro che invece osteggiavano la novella normativa essenzialmente in ragione di un cumulo sanzionatorio che di fatto si sarebbe verificato, violando peraltro il principio del *ne bis in idem* sostanziale².

¹ Cfr. Caraccioli, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in Resp. Amm. Soc. ed Enti, 2007, 1, p.155; Cavallini - Ingrassia, *Brevi riflessioni sulla relazione tra il D.Lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*, in Rivista 231, 2016, n.3, pp.61 e ss.

² Per un *excursus* sul dibattito vedi Scarcella, *I reati tributari "entrano" nel decreto 231: luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d'urgenza*, in Rivista 231, 2020, n.2.

1.1.2. L'“inclusione di fatto” dei reati tributari tra quelli presupposto della responsabilità amministrativa degli enti: forzature giurisprudenziali

La spinta verso l'inclusione dei crimini fiscali nell'impianto normativo del D.Lgs. n.231/2001 prende le mosse, oltre che da ripetute istanze sovranazionali, dalla nota sentenza pronunciata il 30 gennaio 2014 dalle Sezioni Unite Penali della Suprema Corte di Cassazione, laddove si sollecitava “un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile la responsabilità amministrativa dell'ente”, sottolineando l'incoerenza della loro esclusione tra i delitti presupposto³.

Inoltre, già prima della novella normativa, da tempo parte minoritaria della dottrina riteneva utile un intervento in tal senso del legislatore⁴ e alcuna giurisprudenza – peraltro forzando i fondamentali principi di determinatezza, legalità e tassatività che, com'è noto, devono invece caratterizzare i meccanismi di imputazione penale – aveva riconosciuto la penale responsabilità degli enti proprio per il verificarsi di crimini tributari.

Gli strumenti interpretativi a cui alcuni Giudici della Suprema Corte erano ricorsi per riuscire a forzare il sistema, si basavano alternativamente sulla valutazione dei reati fiscali quali “reati fine” dei delitti di criminalità organizzata (previsti e puniti dall'art.24 *ter* del Decreto)⁵ o quali “reati scopo” dei delitti di riciclaggio e autoriciclaggio (*ex art.25 octies* del medesimo Decreto)⁶.

³ Cass. Pen., SS. UU., sentenza n.10561/2014.

⁴ Alagna, *I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Econ.*, 2012, p.397; Tartaglia - Polcini, *L'inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto per la responsabilità degli enti*, in *Rivista* 231, 2019, n.2, pp.9 e ss.

⁵ In giurisprudenza Cass. Pen., Sez. III, Sentenza n.46162/2015; Cass. Pen., Sez. III, Sentenza n.26721/2015; Cass. Pen., Sez. II, 26 giugno 2014, n.28960/2014; Cass. Pen., Sez. III, 27 marzo 2013, n.24841; Cass. Pen., Sez. III, 27 gennaio 2011, n.5869; Cass. Pen., Sez. III, 24 febbraio 2011, n.11969.

⁶ In dottrina, Ielo, *Reati tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, in *Rivista* 231, 2010, n.1; Seminara, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2016, pp.1631 e ss; Troyer, *Autoriciclaggio e responsabilità degli enti tra problemi dogmatici e suggerimenti pratici*, in *Le Società*, 2016, pp. 626 e ss.; Piergalini, *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell'ente: un groviglio di problematica ricomposizione*, in *Criminalia*, 2015, pp.739 e ss.; Rossi, *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del D.Lgs. 231 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni e azzardi esegetici*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2015, n.1, pp.124 e ss.; Sgubbi, *Il nuovo delitto di “Autoriciclaggio”: una fonte inesauribile di “effetti perversi” dell'azione legislativa*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2015, n.1, pp.137 e ss.

Tale atteggiamento, di certo non condivisibile, colmava tuttavia un vuoto fonte di molteplici criticità⁷.

In primis, la logica stessa che aveva originariamente mosso il Legislatore ad introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finiva per risultare compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto, considerato che la persona fisica che realizza la condotta in quel tipo di crimini non può che operare proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo.

1.1.3. Il nuovo art.25 *quinquiesdecies* del D.Lgs. n.231/2001

L'attesa riforma, come vedremo non risolutiva delle molteplici criticità emerse sul tema, si è concretizzata con due interventi normativi diversi; dapprima è stata la volta del D.L. 26 ottobre 2019, n.124 (recante "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*", c.d. "decreto fiscale"), convertito con modifiche nella Legge 19 dicembre 2019, n.157, che ha introdotto l'art.25 *quinquiesdecies* nel D.Lgs. n.231/23001; e successivamente è stata la volta del D.Lgs. 14 luglio 2020, n.75, sollecitato dall'urgenza di dare attuazione alla Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio (in relazione alla "*lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*", c.d. "Direttiva PIF").

Si è iniziato così "*a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce della più recente normativa eurounitaria, sia in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale*"⁸.

Nello specifico, il primo intervento normativo ha introdotto l'art.25 *quinquiesdecies* nel D.Lgs. n.231/2001, includendo al primo comma le seguenti fattispecie:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.2, comma 1 e comma 2 *bis*, D.Lgs. n.74/2000);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art.3, D.Lgs. n.74/2000);
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

⁷ Per un *excursus* sul tema vedi Tartaglia - Polcini, *L'inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto per la responsabilità degli enti*, op. cit.

⁸ Relazione illustrativa del c.d. "*Decreto Fiscale*".

- (art.8, comma 1 e comma 2 *bis*, D.Lgs. n.74/2000);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (art.10, D.Lgs. n.74/2000);
 - sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art.11, D.Lgs. n.74/2000).

Successivamente, l'art.5, comma 1, lett. c), n.1 del D.Lgs. n.75/2020 ha inserito il comma 1 *bis* nell'art.25 *quinquiesdecies* del D.Lgs. n.231/2001, aggiungendo non solo il reato di dichiarazione infedele, ma anche quello di omessa dichiarazione e di indebita compensazione (rispettivamente, artt.4, 5 e 10 *quater* del D.Lgs. n.74/2000). Tuttavia, elemento questo caratterizzante la seconda riforma, in relazione a tali delitti la responsabilità dell'ente sussiste solo nel caso in cui siano commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo peraltro non inferiore a dieci milioni di euro.

Quindi, a differenza dei reati tributari di cui al primo comma, che potenzialmente rilevano laddove siano semplicemente integrate le rispettive fattispecie incriminatrici – fatti salvi, ovviamente, gli altri requisiti d'imputazione – i delitti di cui al comma 1 *bis*, invece, producono effetti solo a condizione che siano perfezionati nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e con la finalità di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a € 10.000.000.

Alla luce delle riforme citate, è anche previsto un aumento di un terzo della sanzione se, a seguito della commissione del reato, l'ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità.

Inoltre, sono applicabili all'ente le sanzioni interdittive, previste dall'art.9 del D.Lgs. n.231/2001:

- 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;
- divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Infine, per effetto dell'inserimento dei reati tributari nel catalogo dei delitti presupposto, si è resa applicabile sia la confisca diretta che quella per equivalente del prezzo o profitto del reato.