

Alert

Tax Review

Attuazione della direttiva PIF - Ampliamento del catalogo dei reati tributari presupposto per la responsabilità degli enti e altre novità penali-tributarie.

Con il nostro Alert Tax del 10 giugno u.s. ([La gestione del rischio fiscale e di reati tributari nel Modello 231](#)), abbiamo commentato il tema dell'introduzione dei reati tributari nel catalogo di quelli idonei a determinare la responsabilità degli enti ex D. Lgs. 231/2001 (Decreto 231).

Un ampliamento di tale catalogo con riferimento (anche) ai reati tributari è ora apportato dal D. Lgs. n.75/2020, pubblicato la scorsa settimana in G.U.

Il provvedimento attua la Direttiva (UE) 2017/1371 relativa alla lotta contro le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

La Direttiva, meglio nota come "direttiva PIF", si pone come principale obiettivo quello di implementare il processo di armonizzazione del diritto penale degli Stati membri, con particolare riferimento alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione.

In tale contesto, particolare rilevanza è data all'introduzione all'interno dei singoli ordinamenti nazionali di forme di responsabilità giuridica a carico degli enti con riferimento alle frodi in materia IVA.

LE MODIFICHE ALL'ART. 25 QUINQUIESDECIES DEL DECRETO 231.

Come abbiamo dato conto nel nostro Alert Tax in precedenza richiamato, la responsabilità amministrativa degli enti in relazione ai reati tributari è stata introdotta nel nostro ordinamento per la prima volta nel 2019 con il D.L. 124/2019 (come modificato in sede di conversione dalla L. 157/2019).

Tale provvedimento normativo ha inserito nel Decreto 231, l'art. 25 *quinquiesdecies* (*Reati tributari*) che richiede la predisposizione di opportuni presidi atti a prevenire la commissione dei seguenti reati previsti dal D. Lgs. 74/2000:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8);
- Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10);
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Alert

Tax Review

L'art. 5 del D. Lgs. 75/2020 dispone ora un ampliamento del catalogo dei reati tributari, mediante l'introduzione del comma 1 *bis* all'art. 25 *quinquiesdecies*, secondo il quale la responsabilità amministrativa degli enti – e dunque la necessità di introdurre opportuni presidi atti ad escludere tale responsabilità – è prevista anche in relazione ai seguenti ulteriori reati tributari previsti dal D. Lgs. 74/2000:

- Dichiarazione infedele (art. 4);
- Omessa dichiarazione (art. 5);
- Indebita compensazione (art. 10 *quater*).

In proposito, occorre osservare che, a differenza di quanto accade per il primo gruppo di reati tributari sopra citati (artt. 2, 3, 8, 10, 11 del D. Lgs. 74/2000) – la cui operatività ai fini del Decreto 231 non è condizionata all'avveramento di particolari condizioni se non di quelle richieste per la loro configurazione – la responsabilità amministrativa degli enti in relazione ai reati di cui agli artt. 4, 5 e 10 *quater* D. Lgs. 74/2000 è espressamente condizionata al fatto che tali reati siano commessi:

- a) nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri; nonché
- b) al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Anche con riferimento alla commissione di questo secondo gruppo di reati tributari è prevista l'applicazione in capo agli enti delle sanzioni interdittive consistenti:

- nel divieto di contrattare con la pubblica amministrazione;
- nell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- nel divieto di pubblicizzare beni o servizi.

LE ALTRE NOVITA' PENALI-TRIBUTARIE INTRODOTTE CON IL D. LGS. 75/2020.

Il D. Lgs. 75/2000 reca due ulteriori interventi dal punto di vista penale-tributario.

Il primo intervento riguarda l'introduzione nel Decreto 231 dell'art. 25 *sexiesdecies* (*Contrabbando*), il quale prevede la responsabilità amministrativa degli enti in relazione alla commissione dei reati di cui al D.P.R. 43/1973 (*Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale*).

Per espressa previsione dell'art. 25 *sexiesdecies*, in caso di commissione di taluno dei reati di contrabbando di cui sopra, si applicano agli enti le medesime sanzioni interdittive previste dall'art. 25 *quinquiesdecies*.

Il secondo intervento riguarda una importante modifica all'art. 6 (*Tentativo*) del D. Lgs. 74/2000.

Alert

Tax Review

Il nuovo art. 6 prevede ora una eccezione alla regola secondo cui i reati previsti dagli artt. 2, 3 e 4 non sono punibili a titolo di tentativo.

La nuova versione della disposizione in questione prevede che tali reati (cioè: artt. 2, 3 e 4, D.lgs. 74/2000) sono punibili a titolo di tentativo, a condizione che siano “*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.*”

Dunque, la punibilità a titolo di tentativo dei reati in questione viene prevista unicamente per le condotte che presentino congiuntamente i seguenti requisiti:

- a) siano realizzate almeno in due Stati membri; e
- b) abbiano ad oggetto una frode IVA per importi pari o superiori a dieci milioni di euro.

Il nuovo art. 6 del D.L. 74/2000 presenta non poche problematiche di ordine interpretativo, in quanto – soprattutto con riferimento ai reati di *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* e *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* – sarà difficile stabilire quando potrà ritenersi configurato il tentativo, visto che per la sua configurazione sono richiesti “*atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere un delitto*” (art. 56 c.p.).

In proposito, ci si chiede se gli “*atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere*” i reati di cui agli artt. 2 e 3 D. lgs. 74/2000 saranno ritenuti configurati già al momento della mera consumazione delle condotte fraudolente prodromiche richieste per la configurazione di tali delitti (ad esempio: registrazione in contabilità di fatture per operazioni inesistenti o compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente) ovvero se essi saranno ritenuti configurati unicamente nei casi in cui tali attività fraudolente prodromiche effettivamente trovino riflesso nelle dichiarazioni dei redditi (ad esempio: indicazione di elementi fittizi avvalendosi delle condotte fraudolente prodromiche).

Si tratta di un problema molto rilevante, la cui soluzione avrà grandi riflessi sulla gestione fiscale delle società, in particolare per quelle di grandi dimensioni con un alto volume di operazioni.

LA GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE.

Con le novità introdotte dal D. Lgs. 75/2020, viene confermata l’attualità del tema della gestione del rischio fiscale per le grandi imprese, che comprende anche quello della attuazione di efficaci modelli di organizzazione e gestione (cd. Modelli 231) atti a prevenire anche i reati tributari.

Come abbiamo sottolineato nel nostro Alert Tax del 10 giugno scorso, le società, soprattutto quelle di grandi dimensioni che sono normalmente coinvolte in operazioni transfrontaliere, devono cogliere l’occasione per organizzare efficacemente la gestione del rischio fiscale, non limitandosi semplicemente ad implementare i propri Modelli 231 con l’introduzione dei reati tributari.

Alert

Tax Review

In un sistema fiscale particolarmente complesso come il nostro, è opportuno per le grandi imprese non limitarsi alla predisposizione dei Modelli 231, ma anche progettare o rafforzare un sistema di controllo che consenta il monitoraggio della mappatura dei rischi ed identifichi i poteri autorizzativi ed i flussi informativi relativi a ciascuna decisione che possa comportare violazioni di carattere fiscale.

Si tratta di un esercizio certamente utile per accrescere la sensibilità e la cultura aziendale verso le conseguenze tributarie dell'attività d'impresa, ed allo stesso tempo per accrescere la conoscenza e la sensibilità verso i Modelli 231 da parte di tutte le figure aziendali, anche di quelle non apicali.

Questa necessità diventa ancor più imperativa, soprattutto con riferimento alla responsabilità penale personale, a seguito delle importanti incognite che porta con sé la punibilità a titolo di tentativo dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 D.L. 74/2000.

22.07.2020

La presente Newsletter ha il solo scopo di fornire aggiornamenti e informazioni di carattere generale. Non costituisce pertanto un parere legale né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza legale specifica.

Claudio Giordano, Partner

E: c.giordano@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Alice Cogliati Dezza, Associate

E: a.cogliatidezza@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Vasillaq Buta, Associate

E: v.but@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Per chiarimenti o informazioni potete contattare gli autori oppure il Vostro Professionista di riferimento all'interno dello Studio

www.nunziantemagrone.it