

Responsabilità penale delle società: estensione ai reati tributari in materia di IVA e “confisca per equivalente”

La “confisca per sproporzione” sul patrimonio della persona fisica autore del reato

Il D.Lgs. No. 75 del 14 Luglio 2020 ha recepito la direttiva UE 2017/1371 (PIF) (che prevede misure contro le frodi che ledono gli interessi finanziari dell’Unione) ed ha esteso ad alcuni reati tributari in materia di IVA (infedele dichiarazione, omessa dichiarazione ed indebita compensazione di crediti Iva) eccedenti la soglia di € 10 ML, la responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. 231/2001 (già introdotta per altri reati tributari, a far data dal 25 dicembre 2019 dal D.L. No. 124/2019). Si rammenta inoltre che detto DL 124 ha introdotto una nuova misura di sicurezza a carico della persona fisica autore del reato che è oggi esposta al rischio di “confisca per sproporzione” del proprio patrimonio di cui non giustifichi l’origine economica.

Warning & Actions:

L’emergenza sanitaria ha distolto l’attenzione da un’importante novità penale/tributaria entrata in vigore alla fine del 2019.

Le società sono oggi soggette alla responsabilità patrimoniale per taluni reati tributari ai sensi del D.Lgs. 231/2001 e sono quindi esposte al rischio di confisca per equivalente di beni fungibili nei limiti delle imposte evase e relative sanzioni. Per mitigare od escludere tale rischio è necessario aggiornare o predisporre il modello organizzativo ex D.Lgs. 231 per garantire il rispetto degli adempimenti tributari.

Un’ulteriore novità riguarda le persone fisiche che a seguito di sentenza di condanna penale o patteggiamento per taluni reati tributari sono esposte al rischio della c.d. “confisca per sproporzione” del patrimonio personale che



appaia “sproporzionato” rispetto al reddito imponibile dichiarato e di cui non si fornisca dimostrazione circa l’origine economica. Per mitigare gli effetti di questa nuova misura di sicurezza di ampia ed incerta portata è opportuno valutare o rivedere per tempo gli strumenti di segregazione del proprio patrimonio personale e familiare rispetto ai beni esposti al rischio d’impresa.

1. La responsabilità amministrativa degli enti per reati tributari ex D.Lgs. 231/2001 e la “confisca per equivalente”

1.1 Il regime applicabile agli enti e società fino al 24.12.2019

Come è noto la responsabilità penale per i reati tributari è esclusivamente ascrivibile alla persona fisica e mai a società od enti i quali potevano essere oggetto di sanzioni amministrative e provvedimenti di sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro od altri beni fungibili riconducibili al profitto del reato tributario (commesso dalla persona fisica), meglio nota come “confisca diretta” del profitto. Tuttavia il nesso causale (necessario) tra profitto del reato ed i beni fungibili da esso derivanti e da assoggettare a sequestro non era sempre agevole da provare vanificando spesso l’efficacia della misura ablativa.

Sino al 2013, la Suprema Corte si era espressa con decisioni contrastanti in merito alla responsabilità patrimoniale degli enti e delle persone giuridiche in caso di condanna penale per reati tributari. In particolare, si dibatteva se fosse applicabile alle società la “confisca per equivalente”, laddove non fosse possibile identificare il profitto del reato (ai sensi dell’art. 12-bis, (1) del D.Lgs. No. 74 del 10.3.2000).

La Cassazione ha quindi rimesso alle Sezioni Unite il quesito se *“sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per la violazione tributaria commessa dall’amministratore o dal legale rappresentante della società”* ovvero dalla persona fisica che in base alle deleghe sociali ha provveduto a sottoscrivere le dichiarazioni o gli atti aventi rilevanza penale.

D’altro canto, la “confisca per equivalente” su altri beni dell’ente (più agevole da eseguire in quanto non richiedeva la prova del nesso causale con il provento del reato) era stata ritenuta dalla Cassazione non applicabile alla persona giuridica in quanto la responsabilità amministrativa degli enti per i reati tributari non era prevista dall’ordinamento, non essendo



detti reati inclusi nell'elenco tassativo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti disciplinata dal D.Lgs. No. 231/2001 (Cfr. Cass. Pen., sez. III, n. 25774 del 14.06.2012).

Il conflitto giurisprudenziale tra le diverse sezioni della Cassazione è stato quindi risolto con la sentenza a Sezioni Unite n. 10561 del 30.01.2014 (caso GUBERT) secondo cui *“non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto del reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio”*. L'iter argomentativo della Cassazione sostanzialmente ha escluso il sequestro per equivalente nei confronti degli enti in quanto gli enti non sono penalmente responsabili ed i reati tributari non erano ricompresi nell'elenco tassativo dei reati presupposto previsti dal D.Lgs. 231/2001.

1.2 Il regime applicabile agli enti e società dal 25.12.2019

A seguito della sentenza della Cassazione a SSUU nel caso Gubert, il Legislatore con il DL No. 124 del 26.10.2019 ha inserito tra i reati presupposto elencati nel D.Lgs. 231/2001, l'art. 25-*quinqüesdecies*. Trattasi di reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000 e connotati da elementi di frode e pericolosità, le cui azioni od omissioni intenzionali siano commesse con lo scopo di evadere le imposte o sottrarre i beni alla riscossione. In particolare, le fattispecie penali rilevanti sono:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) o mediante altri artifici (art. 3);
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto (art. 8);
- Occultamento o distruzione di documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione (art. 10); e
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte al fine di rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva quando l'evasione di imposta, pari almeno a euro cinquantamila, avvenga tramite atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, o siano occultati in occasione di una transazione fiscale.

Con l'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto già previsti dal D.Lgs. 231, la responsabilità amministrativa degli enti per violazioni penali commesse dagli organi sociali si estende oggi anche alla materia tributaria esponendo le società e gli enti al rischio di



confisca per equivalente sui beni sociali, indipendentemente dal vincolo o connessione causale con i proventi del reato.

Resta naturalmente ferma la responsabilità penale discendente dalla condanna o “patteggiamento” per reati tributari, con applicazione delle pene detentive, interdittive e della confisca diretta del profitto del reato o per equivalente, nei confronti degli amministratori e rappresentanti della società, a seconda delle circostanze del caso.

2. Estensione dei reati fiscali presupposto in materia di Iva (D.Lgs. No. 75 del 14 luglio 2020)

Da ultimo in ordine di tempo, il Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n.75 (Decreto No. 75), recante “Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale” (c.d. Direttiva PIF) – ha esteso ulteriormente il catalogo dei reati tributari presupposto della responsabilità degli enti ai sensi del D.Lgs. 231/01.

In un’ottica di lotta all’evasione fiscale in chiave europea, l’art. 5 del Decreto No. 75 ha quindi integrato il novero dei delitti tributari che legittimano l’applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria in capo all’ente, *“con il limite oggettivo rappresentato dall’esclusiva rilevanza delle condotte connotate da fraudolenza e incidenti sull’imposta sul valore aggiunto”*¹.

In particolare, sono stati inclusi nel D.Lgs. 231/2001 i seguenti reati, se commessi nell’ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri ed al fine di evadere l’IVA per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro:

- “Dichiarazione infedele” (art. 4), a cui viene applicata una sanzione pecuniaria fino a 300 quote². Si precisa al riguardo che, all’esito dell’emanazione del Decreto Fiscale 2020, la dichiarazione si considera infedele allorché il totale degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, sia superiore al 10% degli elementi attivi dichiarati o, comunque, sia superiore a euro due milioni;

¹ Relazione illustrativa al D. Lgs. 75/2020

² Ai sensi dell’art. 10 comma 3 del D. Lgs. 231/01, l’importo di una quota va da un minimo di € 258 ad un massimo di € 1.549



- “Omessa dichiarazione” (art. 5), a cui viene applicata una sanzione pecuniaria fino a 400 quote. Occorre precisare che la dichiarazione si considera omessa laddove sia presentata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine; e
- “Indebita compensazione” (art. 10-*quater*), a cui viene applicata una sanzione pecuniaria fino a 400 quote laddove l’ente utilizzi in compensazione crediti non spettanti o inesistenti per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

In aggiunta, si segnala che il Decreto No. 75 ha altresì anticipato, in talune circostanze, la punibilità a titolo di tentativo di alcune delle suddette fattispecie di reato (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e dichiarazione infedele).

3. Il regime della responsabilità penale “patrimoniale” delle persone fisiche (amministratori, “tax directors”, imprenditori) - La “confisca per sproporzione” applicabile dal 25.12.2019

L’art. 39 del D.L. 124/2019 non si è limitato ad inserire i reati tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, ma, introducendo l’art. 12-*ter* del D.Lgs. 74/2000, ha altresì previsto l’applicazione della c.d. “confisca per sproporzione” ex art. 240-bis c.p. a danno del reo nei cui confronti sia stata emessa una sentenza di condanna (definitiva) o una richiesta di applicazione della pena su richiesta delle parti (“patteggiamento”) per taluni reati tributari connotati da uno spiccato intento fraudolento (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), ricorrendo talune condizioni (superamento di alcune soglie a seconda dei reati: Euro 100.000 di imposta evasa e sanzioni od Euro 200.000 di minore imponibile dichiarato).

In virtù di tale misura di sicurezza, il reo sarà privato del proprio patrimonio di cui non riesca a giustificare la provenienza economica prima che giuridica ed il cui valore venga ritenuto sproporzionato rispetto a quanto dichiarato ai fini fiscali, senza che il giudice penale sia vincolato a procedere alla previa confisca diretta del frutto del reato od alla confisca per equivalente.

Si precisa al riguardo che *“in ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o*



reimpiego dell'evasione fiscale salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge". Inoltre, potrebbe non risultare sufficiente al reo allegare la prova della legittimità (giuridica) delle risorse economiche impiegate per l'acquisto dei beni di cui al momento dell'esecuzione del provvedimento si trova in possesso. Dovrà fornire la prova dell'origine economica delle risorse finanziarie utilizzate per l'acquisto di ogni singolo bene costituente il patrimonio personale.

Ancora, in assenza di precise indicazioni normative in tema di collegamento temporale tra disponibilità del bene e reato tributario per cui si è proceduto, è indubbio il rischio che l'arco temporale fino al quale potrebbe spingersi la valutazione di sproporzione sia rimesso a valutazioni discrezionali dell'autorità giudiziaria, sebbene la Suprema Corte abbia ritenuto che la presunzione di illegittima acquisizione debba essere circoscritta in un non meglio definito ambito di "ragionevolezza temporale" (Cfr. Cass. Pen. n. 41100/2014).

Per ogni approfondimento rimaniamo a vostra disposizione

Avv. Francesco Bonichi (Tax Partner)

Tel. 06 4522401 – Mobile +39 3357114656

francesco.bonichi@cdplex.it



Avv. Antonio Festa (Tax Associate)

Tel: 06 4522401 – Mobile + 39 3891223737

antonio.festa@cdplex.it

