

## Scissione per **riorganizzazione d'azienda e passaggio generazionale**: profili di (non) elusività

### Decreto fiscale:

- **limite all'uso del contante**, obbligo di tracciabilità e incentivi premiali
- deducibilità degli **interessi passivi** più ampia nel *project financing*
- stretta alle **compensazioni** effettuate con il Mod. F24
- **reati tributari** tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti

**Esclusione da IRAP**: anche le associazioni professionali possono fornire la prova contraria

Detraibilità dell'IVA nelle spese per i **servizi infragruppo**

Trasferimento del credito IVA nelle **operazioni straordinarie**

Ruolo internazionale del professionista fiscale e diritti dei contribuenti: la "**Torino-Busan Declaration**"

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco  
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.

SCARICA  
GRATIS LA APP



edicola professionale

## Approfondimento

### Accertamento

<b>Scissione per riorganizzazione d'azienda e passaggio generazionale: profili di (non) elusività</b> di Emma Ferrara .....	4107
<b>Limite all'uso del contante, obbligo di tracciabilità e incentivi premiali</b> di Saverio Capolupo .....	4115

### Redditi di impresa

<b>Deducibilità degli interessi passivi più ampia nel <i>project financing</i></b> di Luca Gaiani .....	4123
--	------

### Riscossione

<b>Stretta alle compensazioni effettuate con il Mod. F24 per contrastare l'evasione</b> di Luigi Lovecchio .....	4127
---	------

### Reati tributari

<b>Reati tributari tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti</b> di Alessandro Palasciano e Giuseppe Palasciano .....	4133
---	------

### IRAP

<b>Esclusione da IRAP: anche le associazioni professionali possono fornire la prova contraria</b> di Gianfranco Ferranti .....	4141
---	------

### IVA

<b>La detraibilità dell'IVA nelle spese per i servizi infragruppo</b> di Diego Avolio .....	4151
<b>Il trasferimento del credito IVA nelle operazioni straordinarie</b> di Gian Marco Committeri e Chiara Lo Re .....	4155

### Fiscalità internazionale

<b>Ruolo internazionale del professionista fiscale e diritti dei contribuenti: la "Torino-Busan Declaration"</b> di Alessandro Valente .....	4159
---	------

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

<b>IVA - Detrazione - Acquisti - Inerenza - Necessità - Prime operazioni attive poste in essere diversi anni dopo gli acquisti - Indetraibilità</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Mocchi, Est. Conti - Ord. n. 24126 del 15 maggio 2019, dep. il 27 settembre 2019)</i> con commento di Alessandro Borgoglio .....	4167
<b>IVA - Detrazione - Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti - Onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria - Prova della oggettiva fittizietà del fornitore e della consapevolezza del destinatario - Necessità - Unica prova della inesistenza di sede del cedente-fornitore - Insufficienza</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Greco, Est. Luciotti - Ord. n. 25013 del 17 aprile 2019, dep. il 7 ottobre 2019)</i> con commento di Giorgio Emanuele Degani e Damiano Peruzza .....	4170

Decreto fiscale

# Reati tributari tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti

di Alessandro Palasciano (\*) e Giuseppe Palasciano (\*\*)

---

La Legge di delegazione europea 2018, in ottemperanza agli obblighi comunitari derivanti dalla c.d. Direttiva PIF, prevede, tra l'altro, l'estensione ai reati tributari della disciplina sulla responsabilità amministrativa a carico delle imprese, al fine di contrastare, attraverso il diritto penale, le frodi gravi lesive degli interessi finanziari dell'UE. Inoltre, l'art. 39 del D.L. n. 124/2019, c.d. Decreto fiscale, ha effettuato una prima apertura a favore dell'ingresso dei reati tributari nel campo del D.Lgs. n. 231/2001, introducendo, per ora, soltanto il reato di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti" di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, senza, però, la previsione di sanzioni interdittive. Il suddetto duplice intervento legislativo consentirà di superare le incertezze derivanti dall'applicazione del D.Lgs. n. 231/2001 ai reati tributari, non dovendosi più ricorrere all'espedito della contestazione dei reati tributari quali reati-scopo dell'associazione per delinquere o reati-presupposto dei delitti di riciclaggio o autoriciclaggio, essendo questi ultimi già annoverati nel catalogo dei reati-presupposto per la responsabilità degli enti. Inoltre, le nuove norme permetteranno di applicare la confisca per equivalente del profitto del reato fiscale confluito nel patrimonio dell'ente a favore del quale il delitto è stato perpetrato.

---

## 1. Premessa

A distanza di soli 4 anni dalla modifica dei reati tributari ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, il Governo è nuovamente intervenuto, questa volta con un Decreto legge, a mettere mano alla disciplina *de qua*. Tuttavia, le modifiche apportate dal D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, c.d. Decreto fiscale, entreranno in vigore soltanto 15 giorni dopo la legge di conversione.

La nuova riforma, denominata "**manette agli evasori**", suona come un ritorno al passato: la memoria non può non rimandare alla Legge n. 516/1982, denominata anch'essa manette agli evasori, che prevedeva la repressione di condotte prodromiche all'evasione, l'inasprimento del-

le sanzioni, nonché l'eliminazione della nota pregiudiziale tributaria.

Tra le novità assumono particolare rilievo: l'aumento delle sanzioni, le soglie di rilevanza penale più basse, la previsione della confisca allargata anche per i reati tributari e, infine, l'inserimento dei **delitti tributari** nel catalogo dei **reati-presupposto per la responsabilità degli enti**.

Il tema dell'introduzione dei reati tributari, o, più precisamente, la questione del loro mancato inserimento nel catalogo dei reati-presupposto, è stata, senza dubbio, uno dei temi più controversi e dibattuti in materia di responsabilità amministrativa degli enti.

Più nello specifico, il comma 2 dell'art. 39 del D.L. n. 124/2019 (1) innova la disciplina della re-

---

(\*) Avvocato in Catanzaro.

(\*\*) Avvocato in Bologna.

(1) Pubblicato in G.U. n. 252 del 26 ottobre 2019.

sponsabilità amministrativa da reato dell'ente, estendendone il perimetro applicativo al delitto di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000 (2). Viene introdotto nel corpo del D.Lgs. n. 231/2001 l'art. 25-*quinqüiesdecies*, il quale sancisce che: "in relazione alla commissione del delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** previsto dall'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote".

Inoltre, come è noto, il 5 luglio 2017 è stata approvata la c.d. **Direttiva PIF** (Direttiva UE 2017/1371) relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, la quale, tra le varie innovazioni, ha espressamente incluso le **frodi IVA** connotate da gravità tra i reati presupposto della responsabilità delle persone giuridiche. Il legislatore italiano, al fine di dare attuazione alla Direttiva comunitaria, è, dunque, ora chiamato ad includere gli illeciti penali-tributari nel catalogo dei reati-presupposto. Ciò è avvenuto con la Legge di delegazione europea (Legge 4 ottobre 2019, n. 117), emanata il 4 ottobre 2019, con cui si affida al Governo il recepimento della Direttiva 2017/1371. In particolare, sarà compito del Governo "integrare le disposizioni del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, recante disciplina della **responsabilità amministrativa delle persone giuridiche**, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo Decreto legislativo".

## 2. Inserimento dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti

Circa l'inserimento dei reati tributari nel novero dei reati-presupposto, nel corso degli anni si sono fronteggiate due opposte visioni: l'una negativa tale possibilità, per un verso, sulla base di un'asserita incompatibilità strutturale tra la indelegabilità degli adempimenti tributari e l'archetipo di responsabilità delineato dal D.Lgs. n. 231/2001, e, per altro verso, al fine di scongiura-

re una evidente duplicazione di sanzioni, essendo già previste dall'art. 19, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 sanzioni amministrative a carico dell'ente; l'altra, muovendo da una critica alla teoria opposta, propendeva per l'introduzione dei delitti tributari nel campo applicativo del D.Lgs. n. 231/2001, ritenendo non ostativa la proliferazione di sanzioni e la natura personale degli adempimenti tributari.

### 2.1. Motivi ostativi

Sono molteplici i motivi, avallati da autorevole dottrina (3), per cui finora il legislatore ha escluso dal catalogo dei reati-presupposto i delitti tributari.

In primo luogo, l'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000, dopo aver previsto al comma 1 il **principio di specialità tra sanzione penale e sanzione amministrativa**, sancisce al comma 2 che "permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11 comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato". Dunque, in presenza di un reato tributario commesso dal legale rappresentante, l'ente è già destinatario di una **sanzione amministrativa**: l'introduzione della disciplina dettata dal D.Lgs. n. 231/2001 comporterebbe l'applicazione di un **secondo tipo di sanzioni a carico dell'ente** (quelle previste dall'art. 9 del D.Lgs. n. 231/2001) che si aggiungerebbero a quelle già previste dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 richiamato, come detto, dall'art. 19, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, con conseguente ingiustificato aggravio sanzionatorio nei confronti dell'ente.

In secondo luogo, un'ulteriore ragione della mancata previsione potrebbe essere ravvisata nella circostanza che, a differenza - per esempio - dei reati societari in relazione ai quali la giurisprudenza ammette la **delega di funzioni** al subordinato, per i reati tributari, al contrario, l'ammissibilità della delega di funzioni viene tendenzialmente esclusa sul presupposto del carattere personale delle obbligazioni tributarie (4). Pertanto, risulterebbe strutturalmente inapplicabile ai delitti tributari una parte della disciplina di cui al D.Lgs. n. 231/2001: secondo l'autore "ad essi non appare, perciò, logicamente e strutturalmente riferibile la disciplina del-

(2) Cfr., Relazione illustrativa D.L. fiscale n. 124/2019.

(3) Cfr., sul punto I. Caraccioli, "Reati tributari e responsabilità degli enti", in *Rivista 231*, n. 1/2007, pag. 155.

(4) Circa il superamento di tale impostazione sia consentito

il rinvio a A. Palasciano - G. Palasciano, "Delega di funzioni in materia tributaria: superamento del dogma d'inammissibilità?", in *il fisco*, n. 44/2018, pag. 4249.

l'art. 6, D.Lgs. n. 231/2001 che costituisce il 'cuore' di questo tipo di responsabilità, incentrata, appunto, sull'esistenza di direttive di comportamento ai dipendenti in posizione apicale e sulla violazione fraudolenta dei relativi obblighi" (5).

Inoltre, seguendo tale impostazione, non troverebbe applicazione, altresì, l'art. 7 del D.Lgs. n. 231/2001, il quale prevede l'ipotesi di reati commessi da "soggetti sottoposti all'altrui direzione", stante l'impossibilità di delegare a questi ultimi gli adempimenti tributari.

## 2.2. Motivi favorevoli

La tesi favorevole alla introduzione dei delitti tributari nel catalogo dei reati-presupposto di cui al D.Lgs. n. 231/2001 muoveva dalla critica alle argomentazioni della tesi contraria sopra esaminata (6). Innanzitutto, all'ordinamento non sono sconosciuti modelli sanzionatori che, in relazione al medesimo fatto, prevedono una **responsabilità penale**, una **responsabilità amministrativa** e una **responsabilità amministrativa dipendente da reato**, con relative sanzioni: a condizione che vi sia un meccanismo di **raccordo tra le varie sanzioni**. A supporto di ciò è stato portato l'esempio della legislazione in tema di **market abuse**. In particolare, l'art. 25-sexies del D.Lgs. n. 231/2001 prevede la responsabilità dell'ente derivante da illecito penale in presenza dei reati di abuso di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato previsti dal T.U.F.; parallelamente l'art. 187-quinquies T.U.F. prevede una responsabilità dell'ente per illeciti amministrativi di cui al capo III (abuso di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato); a sua volta l'art. 187-terdecies, quale norma di raccordo tra le varie sanzioni, prevede che, ove all'ente sia stata applicata una sanzione amministrativa, la riscossione della sanzione amministrativa dipendente da reato è limitata alla parte eccedente quella già riscossa dalla autorità amministrativa.

Inoltre, secondo la stessa dottrina, i due archetipi di responsabilità presentano caratteristiche autonome quanto a natura giuridica, presupposti, caratteri e conseguenze sanzionatorie (7).

Infine, non sarebbe di ostacolo alla introduzione dei reati tributari, neanche la natura personalissima dell'obbligo tributario, posto che i

modelli organizzativi previsti agli artt. 6 e 7, D.Lgs. n. 231/2001 non postulano alcun sistema di deleghe, ma soltanto la predisposizione di un sistema orientato ad evitare la commissione dei reati-presupposto.

Escluse le ragioni ostative, si è ritenuto che, a favore della introduzione dei reati tributari tra i reati-presupposto, spingesse la considerazione secondo cui nel settore tributario la condotta posta in essere dalla persona fisica sia, nella maggioranza dei casi, finalizzata al profitto ed all'interesse dell'ente.

## 3. Art. 39 Decreto legge recante "disposizioni urgenti in materia fiscale"

L'art. 39 del Decreto legge fiscale collegato alla Legge di bilancio 2020, al comma 2, prevede l'introduzione del nuovo art. 25-quinquiesdecies all'interno del D.Lgs. n. 231/2001, il quale estende la responsabilità amministrativa dell'ente al reato di **dichiarazione fraudolenta** mediante fatture o altri documenti per **operazioni inesistenti** di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, con la previsione della **sanzione pecuniaria sino a 500 quote**.

Con l'estensione della responsabilità amministrativa dell'ente al reato di cui al citato art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, il legislatore ha posto fine alla suesposta diatriba concernente la inclusione o meno dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto.

Infatti, nella Relazione illustrativa all'art. 39 si legge espressamente che: "Con l'introduzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i più gravi reati tributari commessi nel loro interesse o a vantaggio delle medesime, si inizia a colmare un vuoto di **tutela degli interessi erariali** che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con la 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).

L'introduzione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000) all'interno dell'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. n. 231/2001 risponde, seppur in parte, alle richieste provenienti dall'Unione Euro-

(5) Cfr., sul punto I. Caraccioli, op. cit.

(6) Cfr., P. Ielo, "Reati tributari e responsabilità degli enti", in *Rivista* 231, n. 3/ 2007, pag. 7.

(7) Per un maggiore approfondimento sul punto si rinvia a

P. Ielo, op. cit., pag. 8.

(8) Cfr., Relazione illustrativa all'art. 39 del Decreto legge fiscale.

pea, concernenti la **tutela degli interessi finanziari dell'Unione** mediante, tra l'altro, l'inclusione dei reati tributari nella disciplina della responsabilità degli enti.

A fronte di una prima lettura dell'art. 39, si possono trarre le seguenti considerazioni: innanzitutto la norma è circoscritta all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, con la conseguenza che rimarranno escluse dal novero dei reati-presupposto tutte le altre fattispecie dichiarative od omissive; si pensi alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, D.Lgs. n. 74/2000, alla dichiarazione infedele di cui all'art. 4, alla omessa dichiarazione di cui all'art. 5, ed all'omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10-ter.

Atteso che il catalogo dei reati-presupposto è tassativo, non appare possibile né una interpretazione estensiva dell'art. 25-*quinqüesdecies* volta ad estendere il perimetro applicativo della norma fino a ricomprendervi i reati tributari rimasti esclusi, né tanto meno una interpretazione analogica *in malam partem* vietata dall'art. 25 c.2 della Costituzione.

In secondo luogo, considerato che l'art. 13 del D.Lgs. n. 231/2001 prevede che le **sanzioni interdittive** si applichino soltanto ai reati per i quali sono espressamente previste, le stesse non potranno trovare applicazione con riferimento all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, in quanto l'art. 39 prevede soltanto la sanzione pecuniaria fino a 500 quote; il che comporta che le misure interdittive non potranno essere applicate all'ente neanche in via cautelare *ex art.* 45, D.Lgs. n. 231/2001. La *ratio* di tale scelta è quella di scongiurare l'applicazione di misure molto gravose ed incisive che paralizzerebbero l'attività dell'ente, portandolo "alla morte".

L'introduzione della norma consentirà, altresì, di superare i problemi applicativi derivanti dalla **inclusione "indiretta" dei reati tributari** nel catalogo dei reati-presupposto, attraverso la contestazione degli stessi quali reati-fine dell'associazione a delinquere o reati-presupposto del riciclaggio o dell'autoriciclaggio.

Allo stesso modo la norma consentirà di risolvere il problema concernente l'**applicazione della confisca** (in particolare la confisca per equivalente) del profitto del debito tributario che con-

fluisce nelle casse dell'ente a favore del quale è stato commesso il delitto. In passato la giurisprudenza ha cercato di aggirare l'ostacolo mediante la previsione di ipotesi particolari in cui si ammetteva la confisca del patrimonio dell'ente: si pensi al caso "Gubert" affrontato dalla nota sentenza delle SS.UU. della Corte di cassazione (9) nella quale è stato delineato il diverso regime applicativo della "confisca diretta" (detta anche "confisca di proprietà") e della "confisca per equivalente" (detta anche "confisca di valore") nei confronti dell'ente. In tema di reati tributari tale distinzione assume particolare rilievo, in quanto il profitto confiscabile corrisponde a qualsiasi vantaggio patrimoniale derivante dalla realizzazione del reato e può consistere anche in un risparmio di spesa, come quello scaturente dal mancato pagamento di un tributo, sicché, in questi casi, l'investimento in altri beni del denaro risparmiato consente la confisca diretta dei beni acquistati. Pertanto, le Sezioni Unite hanno ritenuto che la **confisca diretta** del profitto del reato sia possibile anche nei confronti di una persona giuridica per i reati tributari commessi dal legale rappresentante nell'interesse della stessa, quando il profitto o i beni ad esso direttamente riconducibili siano rimasti nella disponibilità della persona giuridica. Per contro, le stesse Sezioni Unite hanno statuito che non è mai ammessa la **confisca per equivalente** nei confronti della persona giuridica per la violazione fiscale commessa dal legale rappresentante, salvo il caso in cui la persona giuridica sia un mero schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni (10).

Con l'inclusione dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto ad opera dell'art. 39 del Decreto fiscale n. 124/2019, sarà, quindi, possibile procedere direttamente alla "confisca diretta" o alla "confisca per equivalente" del patrimonio dell'ente *ex art.* 19 del D.Lgs. n. 231/2001, nonché al sequestro preventivo di cui all'art. 53 dello stesso Decreto.

Infine, la riconduzione dei reati tributari entro il nuovo art. 25-*quinqüesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001 obbliga le società che adottano un **Modello organizzativo** ai sensi del D.Lgs. n.

(9) Cass., SS.UU., 5 marzo 2014, n. 10561.

(10) Per un approfondimento sulla sentenza Gubert, cfr. T. Trinchera, "La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali", in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it) del 12 marzo 2014; sul punto cfr. altresì C.E. Paliero - F. Mucciarelli, "Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: for-

zature semantiche e distorsioni ermeneutiche", in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it) del 20 aprile 2015; sul tema delle confische nel diritto penale tributario, cfr. F. Colaianni - M. Monza, "Le confische nel diritto penale tributario: una pluralità di istituti ablatori a confronto", in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it) del 22 novembre 2018.

231/2001 a doverne aggiornare i contenuti, al fine di implementare efficaci sistemi di gestione del rischio fiscale ed evitare la relativa sanzione.

#### 4. Legge di delegazione europea n. 117/2019 in attuazione della Direttiva PIF 2017/1371

In data 4 ottobre 2019 il Parlamento italiano ha emanato la Legge di delegazione europea, la quale detta, tra l'altro, i principi e i criteri direttivi per l'attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF), concernente la lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale.

Preliminarmente è opportuno evidenziare la finalità e l'ambito di applicazione della Direttiva PIF (11).

Quanto alla finalità, la Direttiva si preoccupa di fronteggiare le frodi ed altri reati (quali corruzione, appropriazione indebita, riciclaggio o autoriciclaggio) lesivi degli interessi finanziari dell'Unione (art. 1 Direttiva PIF).

Quanto all'ambito di applicazione, l'art. 2 prevede che la Direttiva si applichi unicamente ai casi di **reati gravi contro il sistema comune dell'IVA**. L'articolo specifica ulteriormente che i reati in materia di IVA sono considerati gravi "qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'art. 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 euro".

L'art. 3 della Direttiva impone degli **obblighi di criminalizzazione** di determinate condotte agli Stati membri, i quali devono adottare "le misure necessarie affinché, se commessa intenzionalmente, la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, costituisca reato". Più nello specifico, il paragrafo 2, lett. c), del suddetto art. 3, delinea il concetto di **frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione** in materia di **entrate diverse dall'IVA**, prescrivendo la repressione penale delle seguenti condotte: i) di utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegua la diminuzione illegittima delle risorse del bilancio dell'Unione o dei bilanci gestiti da quest'ultima o per suo conto; ii) mancata comunicazione di

una informazione in violazione di un obbligo specifico; iii) distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto. Al paragrafo 2, lett. d), relativo alle frodi in materia di IVA, la Direttiva richiede che vengano punite penalmente quelle stesse condotte di cui ai punti *sub* i) e ii) della precedente lett. c), nonché le condotte di "presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA".

A ben vedere, queste condotte risultano già punite nel nostro ordinamento: si pensi ai reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10-*ter* del D.Lgs. n. 74/2000, nonché le fattispecie codicistiche di "Indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato" di cui all'art. 316-*ter* c.p.; "Truffa ai danni dello Stato" *ex* art. 640, comma 2, n. 1, c.p.; "Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche" di cui all'art. 640-*bis* c.p.; o ancora "Falsità commessa da privato in atto pubblico" *ex* art. 483 c.p.

Dunque, il diritto penale italiano risulta già in linea con gli *standard* di tutela penale previsti dall'Unione Europea. Ciò su cui, invero, è necessario che il legislatore italiano intervenga, riguarda l'introduzione di alcuni reati tributari nell'elenco dei reati che rappresentano il presupposto per la responsabilità degli enti. In particolare, l'art. 6 della Direttiva PIF, rubricato "**responsabilità delle persone giuridiche**", impone agli Stati membri di adottare "le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili di uno dei reati di cui agli artt. 3, 4 e 5 commessi a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione preminente in seno alla persona giuridica"; ovvero, al paragrafo 2, di adottare "inoltre le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili qualora la mancata sorveglianza o il mancato controllo da parte di un soggetto tra quelli di cui al paragrafo 1 del presente articolo abbiano reso possibile la commissione, da parte di una persona sottoposta all'autorità di tale soggetto, di uno dei reati di cui all'art. 3, 4 o 5, a vantaggio di tale persona giuridica".

(11) Per un approfondimento sul tema concernente l'inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati-presupposto per la responsabilità degli enti a seguito della Direttiva PIF, cfr. G. Tartaglia Polcini, "L'inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati-presupposto per la responsabilità degli enti, in

*Rivista 231*, n. 2/2019, pag. 9; sul punto cfr., altresì, N. Mungari, "La Direttiva PIF e i reati tributari nel D.Lgs. 231/2001: le nostre imprese rischiano se non versano l'IVA?", in [www.diritto24.it/Sole24ore.com](http://www.diritto24.it/Sole24ore.com).

Dalla lettura del combinato disposto degli art. 3, paragrafo 2, lett. c) e lett. d), e art. 6 della Direttiva PIF si desume che il legislatore italiano dovrebbe introdurre nel campo applicativo del D.Lgs. n. 231/2001 i seguenti reati tributari: Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, *ex art. 2 D.Lgs. n. 74/2000*; Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, *ex art. 3 D.Lgs. n. 74/2000*; Dichiarazione infedele, *ex art. 4 D.Lgs. n. 74/2000*; Omessa dichiarazione, *ex art. 5 D.Lgs. n. 74/2000*; Omesso versamento IVA, *ex art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000*. Ai sensi dell'art. 9 della Direttiva PIF, gli enti nel cui interesse siano commessi i reati di cui sopra saranno chiamati a rispondere, non solo di sanzioni pecuniarie, ma anche di un ampio novero di sanzioni interdittive, le quali spaziano dall'esclusione dal godimento di un beneficio o di un aiuto pubblico a provvedimenti ben più gravosi come il commissariamento giudiziale, lo scioglimento dell'ente o la chiusura temporanea o permanente degli stabilimenti che sono stati usati per commettere il reato.

La portata della nuova norma, apparentemente dirompente, in realtà risulta circoscritta a **fenomeni di rilevante entità**. La Direttiva, infatti, in materia di IVA, impone la criminalizzazione delle condotte lesive degli interessi dell'Unione Europea, soltanto in presenza di due condizioni: 1) la condotta deve essere connessa al territorio di due o più Stati membri dell'Unione Europea; 2) la condotta deve cagionare un danno finanziario complessivo pari ad almeno 10.000.000 di euro.

In attuazione della Direttiva PIF, come detto, in data 4 ottobre 2019 è stata emanata la Legge di delegazione europea n. 117/2019 (pubblicata in G.U. il 18 ottobre 2019, entrata in vigore il 2 novembre 2019), con la quale il Parlamento detta i principi ed i criteri direttivi affinché il Governo possa recepire i contenuti della Direttiva europea.

In particolare l'art. 3 della Legge di delegazione rubricato "Principi e criteri direttivi per l'attuazione della Direttiva UE 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale", alla lett. e) demanda al Governo il compito di "integrare le disposizioni del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, recante disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuri-

diche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo Decreto legislativo".

La Legge di delegazione si limita a rimandare al contenuto della Direttiva PIF ed a delegare il Governo al recepimento della stessa, senza nulla aggiungere di specifico rispetto a quanto prescritto dal legislatore europeo.

Dunque, appare necessaria ed opportuna una analisi critica della Direttiva al fine di comprendere l'effettiva portata applicativa della stessa nel nostro ordinamento.

Si prenda in considerazione la prima condizione indicata dall'art. 2 della Direttiva: i reati contro il sistema comune IVA sono considerati gravi qualora la condotta sia connessa al **territorio di uno o più Stati membri dell'Unione Europea**. La condizione richiesta dal legislatore europeo è stata interpretata sotto quattro significati differenti (12): a) l'ente da sanzionare deve avere sede in un Paese dell'Unione Europea, ma omette l'IVA in un altro Stato membro; b) l'ente deve avere sede in un Paese dell'Unione Europea ed omettere l'IVA nel proprio Paese di appartenenza e almeno in un altro Stato membro; c) l'ente deve avere una sede principale in uno Stato membro ed almeno un'altra di carattere secondario presso un altro Paese membro, omettendo l'IVA anche solo in uno dei due Stati membri; d) l'ente deve avere una sede principale in uno Stato membro ed almeno un'altra presso un altro Paese membro, omettendo il versamento dell'IVA contemporaneamente in entrambi gli Stati membri.

È evidente come, a seconda dell'interpretazione che si vuole dare alla "**clausola di gravità**", muti il campo di applicazione della responsabilità dell'ente in relazione ai reati tributari: accedere a una o alle altre letture comporta che la norma si riferisca, in ogni caso, a **enti con ingente fatturato** e, alternativamente, ad enti che abbiano sede in uno Stato membro e traffici commerciali in altri Stati membri o ad enti che abbiano una sede principale in uno Stato membro ed una sede secondaria in un altro Stato membro.

A nostro avviso, è da ritenere che tutti e quattro gli scenari sopra prospettati siano suscettibili di

(12) Cfr. G. Tartaglia Polcini, *op. cit.*, pag. 20; N. Mungari, *op. cit.*, pag. 3.



rientrare nel campo di applicazione della norma. Tuttavia, la locuzione **“danno complessivo di 10.000.000”**, unitamente alla circostanza che la norma prescrive che l'azione o l'omissione debbano essere connesse al territorio di due o più Stati membri e non la sede societaria, induce a ritenere che, ai fini dell'applicazione della norma, sarebbe sufficiente che l'evasione dell'IVA avvenisse anche solo in uno Stato membro (diverso da quello di appartenenza), senza la necessità che l'ente evada l'imposta comunitaria sia nel suo Stato di appartenenza sia in un altro Stato membro, o che l'ente abbia sede in uno Stato membro ed almeno un'altra in un altro Stato membro ed evada l'IVA contemporaneamente in entrambi.

In ogni caso, qualunque sia l'interpretazione, potrebbero restare **fuori dal perimetro applicativo** della nuova disciplina le **“piccole e medie imprese”** (PMI), di cui il panorama imprenditoriale italiano è maggiormente caratterizzato. La novità pare, dunque, rivolta alle multinazionali, le quali, come è stato efficacemente osservato in dottrina (13), al fine di eludere la disciplina *de qua*, potrebbero spacchettare le società di maggiore fatturato in più soggetti autonomi.

### 5. Considerazioni alla luce del principio del *ne bis in idem*

In assenza di una parallela riforma della disciplina delle sanzioni amministrative a carico delle persone giuridiche, l'estensione della responsabilità da reato degli enti ai delitti tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, è suscettibile di porsi in conflitto con il principio del *“ne bis in idem sostanziale”*.

Come detto, infatti, l'art. 19, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000, in deroga al principio di specialità, afferma che “permane in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato”.

In forza di ciò, la commissione di un reato tributario comporterà l'irrogazione in capo all'ente sia delle sanzioni amministrative già previste

dal D.Lgs. n. 472/1997, sia le sanzioni di cui al D.Lgs. n. 231/2001.

Atteso che già con la nota sentenza Grande Stevens c. Italia (14) è stata riconosciuta natura sostanzialmente penale alle sanzioni amministrative tributarie, a primo acchito, la previsione di ulteriori sanzioni (anch'esse afflittive) a carico dello stesso ente e per gli stessi fatti, comporta una palese violazione del divieto di *bis in idem*. Tuttavia, occorre riportare tale conclusione a quanto statuito dalla sentenza A & B c. Norvegia (15), con cui la Grande Chambre ha sancito che non vi è violazione del principio del *ne bis in idem* se i due procedimenti sono connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico (criterio della *sufficiently close connection in substance and time*). In base a tale pronuncia, ciò che elimina la violazione del principio del *ne bis in idem* è la consapevolezza in capo al “contribuente” che i due procedimenti siano legati da una **connessione sufficientemente stretta in senso cronologico e nella sostanza**. Se tale condizione si verifica, il soggetto non potrà lamentare la violazione del suddetto principio, in quanto sarà come se subisse un unico procedimento seppur materialmente sdoppiato. Per usare le parole della Corte, è necessario verificare se la strategia adottata da ogni singolo Stato appaia il “prodotto di un **sistema integrato** che permetta di affrontare i diversi aspetti dell'illecito in maniera prevedibile e proporzionata nel quadro di una strategia unitaria” (16).

Alla luce di quanto appena esposto, il legislatore delegato, nell'attuare la Direttiva PIF come recepita dalla Legge di delegazione, dovrà prevedere un **meccanismo di coordinamento tra le sanzioni** pecuniarie di cui al D.Lgs. n. 472/1997 e le sanzioni di cui al D.Lgs. n. 231/2001, in modo tale che l'entità della sanzione complessivamente irrogata sia proporzionata alla violazione commessa: solo così la nuova norma non sarà in contrasto con il principio del *ne bis in idem*.

### 6. Conclusioni

L'analisi sin qui compiuta consente di osservare come il legislatore, con la emanazione del D.L. n. 124/2019, pur avendo introdotto i reati tributari nel novero dei reati-presupposto per la re-

(13) Cfr. G. Tartaglia Polcini, op. cit., pag. 20.

(14) Sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo del 4 marzo 2014 - Ricorso n. 18640/10 - Grande Stevens e altri c. Italia.

(15) Corte EDU (Grande Camera), sent. 15 novembre 2016, A&B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11; per un commen-

to alla sentenza cfr. F. Viganò, “La Grande Camera della Corte di Strasburgo su *ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio”, in *www.dirittopenalecontemporaneo* del 18 novembre 2016.

(16) Cfr. par. 122 sentenza A&B c. Norvegia.

sponsabilità degli enti, non ha pienamente recepito quanto richiesto dalla Direttiva PIF, nonostante gli ampi riferimenti a quest'ultima contenuti nella Relazione illustrativa allo schema di Decreto. Innanzitutto, ha inserito nel suddetto catalogo esclusivamente il reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazione inesistenti), mentre la Direttiva PIF impone l'**allargamento anche ad altri reati tributari** (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 D.Lgs. n. 74/2000; dichiarazione infedele, art. 4; omessa dichiarazione, art. 5; omesso versamento IVA, art. 10-ter). In secondo luogo, non ha tenuto conto dell'ambito di applicazione della Direttiva limitato alle **frodi gravi**, intendendosi per tali le frodi che hanno carattere transfrontaliero e che cagioni-

no un danno finanziario per l'Unione di almeno 10.000.000 di euro.

Infine, l'art. 39, comma 2, del D.L. n. 124/2019 prevede a carico dell'ente, responsabile dell'illecito fiscale commesso nel suo interesse o vantaggio, soltanto la sanzione pecuniaria fino a 500 quote, mentre, come visto, l'art. 9 della Direttiva PIF impone anche la previsione di **sanzioni interdittive**.

Posto che il Governo dovrà dare attuazione alla Legge di delegazione mediante la emanazione di Decreti legislativi all'interno dei quali, con tutta probabilità, verranno recepite integralmente le indicazioni provenienti dal legislatore europeo, è evidente che il D.L. n. 124/2019 non è diretto tanto all'attuazione della Direttiva PIF, quanto piuttosto a fronteggiare situazioni ritenute urgenti ed indifferibili come il contrasto all'evasione.