

## Reati tributari e responsabilità amministrativa degli enti

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*La mancata inclusione dei reati tributari elencati nel D.Lgs. 74/2000 nel novero dei reati-presupposto previsti dal D.Lgs. 231/2001 sulla "Responsabilità amministrativa degli enti" ha da sempre suscitato notevoli perplessità. La giurisprudenza, in attesa di un intervento da parte del Legislatore, sembra voler perseguire indirettamente le imprese, per le violazioni tributarie poste in essere, per mezzo delle altre fattispecie di reato prescritte dal D.Lgs. 231/2001 e mediante l'applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente anche ai reati tributari, nei limiti e alle condizioni previsti. Per evitare la comminatoria delle sanzioni stabilite sarà necessario per gli enti implementare i modelli organizzativi e adottare nuovi sistemi di controllo che assicurino una corretta gestione del rischio fiscale.*

### Il D.Lgs. 231/2001 e i reati tributari

La possibilità di estendere la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti dettata dal D.Lgs. 231/2001 anche ai reati tributari è da sempre un argomento dibattuto sia in dottrina sia in giurisprudenza. Ancora oggi il Legislatore sembra restio a includere le fattispecie criminose previste dal D.Lgs. 74/2000 tra i reati-presupposto idonei a far sorgere, ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 231/2001, una responsabilità penale in capo all'ente per i fatti illeciti commessi, nel suo interesse o vantaggio, dai soggetti posti ai vertici aziendali o da coloro che sono sottoposti all'altrui direzione o vigilanza.

Ulteriori dubbi sull'eventuale applicabilità della normativa prevista dal D.Lgs. 231/2001 anche in caso di commissione di reati tributari scaturiscono anche dal mancato coordinamento tra la disciplina penalistica e tributaria. Infatti, sebbene l'articolo 19, comma 1, D.Lgs. 74/2000 ribadisca il principio di specialità secondo cui "quando un fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede la sanzione amministrativa, si applica la disciplina speciale", tale assunto sembra essere vanificato dal dettato del comma 2 dove si afferma che:

*"permane in ogni caso la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, D.Lgs. 472/1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato".*

Così, qualora i reati tributari venissero compresi nell'ambito di applicazione della normativa del D.Lgs. 231/2001, a fronte di una violazione tributaria commessa da un "dipendente o dal rappresentante

o dall'amministratore anche di fatto, di una società, associazione o ente, con o senza rappresentante legale o dipendente di una persona giuridica", nell'interesse della medesima, l'impresa verrebbe sanzionata sia sotto il profilo amministrativo sia sotto il profilo penalistico.

Da un lato vi è, tuttavia, chi ha sottolineato come la sola applicazione della sanzione penale nei confronti della persona fisica, autore materiale del reato, non sia dotata di una reale efficacia deterrente e non sia idonea a svolgere una funzione realmente afflittiva nei confronti dell'ente.

Al contrario, vi è chi ha evidenziato come l'estensione della normativa prevista dal D.Lgs. 231/2001 anche alle ipotesi legate alla commissione di reati tributari comporterebbe una triplicazione delle sanzioni (amministrativa e penale per l'ente collettivo, oltre che penale per il soggetto fisico) in aperto contrasto al principio del *ne bis in idem* (sul punto, si ricordi che già con la sentenza 4 marzo 2014 – "Grande Stevens" – la Corte Europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo, pronunciandosi in tema di *market abuse*, ha richiamato il Legislatore italiano in ordine alle eventuali violazioni del diritto a un equo processo e del diritto a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto).

Nonostante i reati tributari non siano espressamente inclusi nel D.Lgs. 231/2001, si è discusso se siano suscettibili di rientrarvi in via indiretta per mezzo delle altre fattispecie criminose previste.

Ad esempio, ci si è chiesti se la responsabilità dell'ente può rilevare in caso di duplice contestazione per i reati di frode fiscale e truffa ai danni dello Stato ex

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

articolo 640, comma 2, n. 1) c.p.. Di recente, la Cassazione con la sentenza n. 21872/2016 ha chiarito che:

*“il delitto di frode fiscale è in rapporto di specialità rispetto a quello di truffa aggravata p.e p. dall’articolo 640, c.p., comma 2, n. 1, c.p. essendo connotato da uno specifico artificio e da una condotta a forma vincolata. La negazione della sussistenza di un rapporto di specialità tra la frode fiscale e la truffa ai danni dell’Erario, si porrebbe in palese contrasto con la linea di politica criminale e con la stessa ratio che ha ispirato il Legislatore nel dettare le linee portanti della riforma introdotta con il D.Lgs. 74/2000”.*

In altre occasioni, invece, si è fatto ricorso alla figura delittuosa dell’associazione a delinquere ex articolo 416, c.p., anche a carattere transnazionale (L. 146/2006) per sanzionare le c.d. “frodi carosello”, intese come quelle operazioni fraudolente finalizzate all’evasione dell’Iva nelle quali vengono coinvolti plurimi soggetti in qualità sia di acquirenti di beni a prezzi indebitamente competitivi sul mercato, sia in veste di rappresentanti legali di società fittizie costituite appositamente allo scopo di evadere gli obblighi fiscali verso l’Erario.

Qualora, infatti, ricorrano i requisiti dell’articolo 416, c.p. e risulti che le infrazioni fiscali siano state commesse, nell’interesse o vantaggio dell’ente, da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, amministrazione o di direzione anche di fatto o da soggetti a loro subordinati, la giurisprudenza di legittimità si è pronunciata anche sulla responsabilità penale dell’ente applicando le sanzioni interdittive e pecuniarie previste e ordinando la confisca del prezzo o del profitto del reato ex articolo 19, D.Lgs. 231/2001<sup>1</sup>.

Si è discusso inoltre se i reati tributari possano rilevare, ai fini della responsabilità penale dell’ente, per mezzo del reato di autoriciclaggio ex articolo 648-bis1, c.p. introdotto con la L. 186/2014. Non è chiaro infatti se il “delitto non colposo” quale reato-base da cui derivano il denaro, i beni e le altre utilità in seguito impiegati, sostituiti o trasferiti in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative

debba necessariamente configurarsi come uno dei reati compresi nel novero dei reati-presupposto del decreto o se, al contrario, possa consistere anche in una fattispecie delittuosa diversa tra quelle elencate. A livello internazionale è stato pacificamente riconosciuto che i reati fiscali ben possono configurarsi quali reati-base dell’anticiclaggio. In tal senso, basti citare le Raccomandazioni GAFI 2012 o quanto affermato dalla Direttiva UE anticiclaggio 2015/849 del 20 maggio 2015 che estende il concetto di “attività criminosa”, contenuta nell’articolo 3, comprendendo oltre alla frode grave ai danni degli interessi finanziari dell’Unione, anche tutti i reati fiscali relativi a imposte dirette e indirette, per i quali sia prevista una pena superiore nel massimo di un anno e, nel caso di Stati membri nei quali è prevista una soglia minima di pena, che questa sia superiore a 6 mesi.

I giudici di legittimità, pronunciandosi in tema di riciclaggio<sup>2</sup> hanno affermato che il Legislatore, utilizzando la locuzione “altre utilità” – ripresa anche nel dettato dell’articolo 648-bis1, c.p. – ha voluto ricomprendere non solo tutti quegli elementi che comportano un incremento del patrimonio, ma anche tutto ciò che impedisce che il patrimonio si impoverisca. Di conseguenza, nei casi di frode fiscale, l’agente, non pagando le imposte dovute, consegue un indebito risparmio di spesa che si traduce in un’evidente utilità economica. Dunque è chiaro come l’ente potrebbe rispondere per un reato tributario commesso da coloro che operano al suo interno qualora, successivamente, i proventi dell’evasione siano impiegati o utilizzati occultandone in concreto la provenienza illecita.

La circolare n. 19867/2015 di Confindustria ha tuttavia sollevato perplessità in ordine alla scelta di far rientrare tra i reati-base dell’anticiclaggio anche altre categorie di reato non comprese nel catalogo 231, sottolineando come ciò comporterebbe un illegittimo rinvio ad altre fattispecie delittuose diverse da quelle indicate tassativamente in violazione del principio di legalità. Secondo quanto esposto nella circolare, la determinazione della responsabilità penale in capo all’ente discende dal perfezionamento del reato di autoriciclaggio e non dal reato tributario eventualmente commesso a monte. Per non incorrere nell’applicazione delle sanzioni fissate dal D.Lgs. 231/2001, a parere di Confindustria, è sufficiente che l’ente si sia previamente munito di modelli organizzativi che stabiliscano specifici protocolli per con-

<sup>1</sup> Cassazione, n. 28960/2014: “In presenza di reati fiscali commessi facendo ricorso a una associazione a delinquere avente carattere transnazionale, operando i diversi associati in una pluralità, di Stati nazionali, è possibile disporre il sequestro preventivo di beni di valore equivalente al profitto ricavato anche se non di titolarità dei responsabili dell’illecito, ma presenti nel patrimonio delle persone giuridiche coinvolte e avvantaggiate dalla frode tributaria”.

<sup>2</sup> Cassazione, n. 6061/2012.

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

trastare i fenomeni di *money laundering*.

In realtà, con le recenti riforme che hanno investito l'ordinamento tributario, è stato posto l'accento sulla necessità di aggiornare i modelli organizzativi presenti nelle imprese integrandoli con nuovi presidi di prevenzione non solo dell'autoriciclaggio ma anche di altri reati-satellite (quali i reati tributari) che possono rilevare indirettamente ai fini della responsabilità penale dell'ente.

## Il sequestro preventivo e la confisca per equivalente in caso di reati tributari nei confronti della persona giuridica

La giurisprudenza ha dovuto inoltre affrontare la spinosa problematica riguardante la possibilità di applicare la confisca per equivalente, finalizzata a recuperare i proventi dei reati tributari, anche in capo alle persone giuridiche.

Si ricordi che la confiscabilità dei beni per equivalente, in caso di reati tributari commessi dalle persone fisiche, era già stata ammessa con l'articolo 1, comma 143, L. 244/2007 sostituito con il D.Lgs. 158/2015 dall'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000 il quale stabilisce che:

*“nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengono a persona estranea al reato, ovvero quando essa non è possibile, a confisca dei beni di cui il re o ha la disponibilità per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto”.*

Occorre mettere in relazione l'articolo 12-bis con l'articolo 19, D.Lgs. 231/2001 laddove si afferma che:

*“nei confronti dell'ente è sempre disposta con la sentenza di condanna la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che non può essere restituita al danneggiato”,* prescrivendo inoltre nel comma 2 che *“quando non è possibile la confisca norma del comma 1, la confisca può avere a oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di vantaggio equivalente al prezzo o al profitto del reato”.*

La giurisprudenza si è pronunciata più volte sulla tematica in oggetto, cercando di risolvere il problema derivante dal mancato coordinamento tra le norme, nonché dalla mancata inclusione dei reati tributari nel catalogo dei delitti del D.Lgs. 231/2001.

In *primis*, la Corte di Cassazione a SS.UU. già con la sentenza n. 10561/2014 ha enunciato alcuni principi di diritto gettando le basi per successive argomentazioni. In tale occasione, i giudici di legittimità hanno affermato che:

*“è consentito disporre il sequestro preventivo nei confronti di una persona giuridica finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica quando tale profitto sia nella disponibilità di tale persona giuridica”.*

Per disporre invece il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti dell'ente, qualora non sia stato reperito il profitto del reato tributario, la giurisprudenza interviene a precisare che esso è consentito solo nelle ipotesi in cui la persona giuridica assuma le vesti di un mero schermo fittizio attraverso il quale l'amministratore agisce come effettivo titolare.

È evidente come la scelta del Legislatore di non includere i reati tributari nella disciplina prevista dal D.Lgs. 231/2001 privi l'Erario di uno strumento di tutela che assicuri di agire direttamente nei confronti dell'ente al fine di recuperare le imposte non corrisposte dal contribuente.

In mancanza di un intervento legislativo chiarificatore, la Cassazione, n. 19761/2015 ha ribadito che, salva l'applicazione della suddetta misura sanzionatoria nei confronti delle persone fisiche (amministratori, liquidatori) autori materiali delle condotte illecite fiscali, è possibile disporre la confisca per equivalente in capo all'ente solo nelle ipotesi in cui esso rappresenti un mero apparato fittizio nel quale l'amministratore si atteggi a effettivo titolare servendosi della struttura aziendale solo per commettere illeciti. In tal caso è possibile disporre la misura cautelare in quanto la società risulta essere priva di un'autonomia effettiva e di non possedere realmente i beni che invece sono nella disponibilità del reo<sup>3</sup>.

È bene considerare che, spesso, la mancanza di una netta separazione tra la società e le persone fisiche che agiscono in nome e per conto della medesima

<sup>3</sup> Cassazione, n. 19761/2015 afferma che *“soltanto in una simile ipotesi infatti, la traslazione del profitto del reato in capo all'ente non si attegga alla stregua di trasferimento effettivo di valori, ma quale espediente fraudolento non dissimile dalla figura della interposizione fittizia; con la conseguenza che il denaro o il valore trasferito devono ritenersi pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in “apparente” vantaggio dell'ente ma, nella sostanza, a favore proprio”.*

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

non può essere desunta solamente dalla mera composizione e ripartizione delle quote sociali, ma sarà necessario evidenziare la sussistenza di un rapporto di immedesimazione tra i soci e la società. Spetta al giudice provare che la società “*costituisce un apparato fittizio utilizzato per commettere illeciti*” e che i beni sono intestati alla stessa per evitarne l'apprensione da parte delle Autorità pubbliche competenti. Non sempre risulta agevole individuare le suddette ipotesi, soprattutto quando l'ente sia dotato di autonomia patrimoniale perfetta e di un assetto organizzativo presumibilmente distinto dai soggetti che operano all'interno. La pronuncia della Cassazione sembra creare una disparità di trattamento tra le società di medie/grandi dimensioni quelle con più ristretta base proprietaria generando a una sorta di “impunità fiscale” delle prime a discapito delle seconde.

La mancata chiarezza delle disposizioni normative non garantisce un'adeguata risposta sanzionatoria alle condotte illecite compiute dalle persone giuridiche in spregio agli obblighi fiscali imposti in capo alle stesse; nonostante gli orientamenti espressi dalla Cassazione è comunque auspicabile un intervento del Legislatore che coordini la disciplina tributaria con l'apparato sanzionatorio penalistico colmando le lacune esistenti.

## Impatto dei reati tributari sui modelli 231

Il nostro Legislatore, adeguandosi a quanto già vigente in altri Paesi e alle indicazioni dell'Ocse, con l'articolo 6, Legge delega 23/2014 (attuata con il D.Lgs. 128/2015) ha espressamente previsto che, al fine di promuovere nuove forme di cooperazione tra le autorità fiscali ispirate ai principi di correttezza e di trasparenza, le imprese di maggiori dimensioni debbano adottare:

*“sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale (c.d. “Tax Control Framework”), con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni”.*

La predisposizione di opportuni presidi di controllo e di specifiche procedure finalizzate alla corretta gestione del “rischio fiscale” diviene un elemento essenziale della *corporate governance* aziendale poiché consente di mettere in atto un processo di autovalutazione dei potenziali rischi presenti nell'impresa, oltre che di eliminare le eventuali criticità rilevate, durante lo svolgimento delle attività aziendali,

adottando tempestivamente le misure correttive che si ritengono necessarie.

Il sistema di controllo interno dovrà risultare idoneo a prevenire qualunque infrazione tributaria configurabile sia come una condotta che violi espressamente specifiche norme fiscali sia come un comportamento illecito che, seppur formalmente rispettoso delle regole, risulti contrario ai principi fondamentali e alle finalità dell'ordinamento tributario, nonché diretto a conseguire indebiti vantaggi fiscali (elusione/abuso del diritto)<sup>4</sup>.

È necessario un coinvolgimento dei vertici aziendali che saranno chiamati nella scelta delle misure di prevenzione più adeguate e nella definizione dei ruoli e delle responsabilità, nonché degli organi di controllo ai quali compete monitorare periodicamente il corretto funzionamento delle procedure aziendali inserite.

Si consideri che è in ogni caso consentito alle imprese scegliere autonomamente i sistemi di controllo interni che tengano conto delle esigenze di *business* e delle specifiche peculiarità proprie dell'attività imprenditoriale svolta.

È indispensabile, inoltre, che i sistemi di controllo scelti per la gestione del rischio fiscale si coordinino con il quadro complessivo di regole e procedure preesistenti nella società, soprattutto con i modelli organizzativi che le società devono adottare ai sensi dell'articolo 6, D.Lgs. 231/2001. Sebbene la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti non preveda a oggi la gestione del rischio fiscale, quest'ultima è destinata ad assumere rilevanza per mezzo degli altri rischi esplicitamente considerati, quali, ad esempio, il più volte citato rischio di riciclaggio.

Ciò significa che i protocolli specifici stabili dai modelli dovranno integrarsi con le altre procedure aziendali predisposte al fine di garantire la tracciabilità dei movimenti finanziari, il rispetto della segregazione dei compiti decisa dal *management* dell'impresa e la regolarità nella tenuta della documentazione inerente.

Alla luce degli ultimi interventi normativi, sarà necessario per le società aggiornare i modelli 231 in modo

<sup>4</sup> Il D.Lgs. 128/2015 ha inserito nella L. 212/2000 “Statuto del Contribuente”, l'articolo 10-bis il quale afferma che “*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”.

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

da adeguarli anche ai sistemi aziendali adottati per la gestione del rischio fiscale per ottenere maggiore efficienza delle attività operative, tutelarsi da qualsiasi successiva contestazione di reato mossa a fronte di violazioni tributarie commesse e per acquisire maggiore affidabilità verso terze parti sul mercato.

## Conclusioni

Alla luce delle considerazioni esposte è auspicabile che il Legislatore intervenga per chiarire i rapporti tra la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti e i reati tributari in modo da dissolvere le criticità emergenti dal mancato coordinamento tra le due normative; specularmente sorge per le società la necessità di aggiornare i modelli organizzativi integrandoli con nuovi sistemi aziendali di controllo

ormai indispensabili per assicurare un'efficace gestione del rischio fiscale nonché per prevenire conseguentemente la commissione di violazioni tributarie. Invero, la dottrina ha rilevato come il nuovo onere imposto alle imprese di adeguarsi alle indicazioni dettate in tema di *Tax Control Framework* sia solo un'anticipazione di quello che sembra essere il naturale epilogo dell'estensione della disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti alla categoria dei reati tributari così come il tentativo di farli rientrare per mezzo delle altre categorie di reato già previste (quali il delitto di autoriciclaggio) non fa altro che svelare il reale intento del Legislatore di includere anche le violazioni fiscali descritte nel D.Lgs. 74/2000 nel catalogo 231.



 Euroconference

## EUROCONFERENCE PASS

Con **Euroconference Pass** Ti iscrivi a **Master Breve 2016/2017** e hai accesso a tutto il nostro catalogo di formazione e informazione a partire da **87 euro al mese**

... se sei già abbonato e porti un amico per Te in omaggio l'upgrade all'abbonamento **Euroconference Pass Full**

SCOPRI DI PIÙ