RICHIESTA DI INTERVENTO IN QUALITÀ DI RELATORE
EVENTO FORMATIVO

ASSOCIAZIONE FORENSE BOLOGNA

"SEMINARIO DI RIFLESSIONE GIURIDICA
IN MATERIA DI DIRITTO PENALE E PROCEDURA PENALE"

"LA RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI CONTENUTA NEL DECRETO FISCALE N. 124/2019"

Denominazione: Associazione Forense Bologna, Via Ugo Bassi n. 15 Bologna;

Natura giuridica: Associazione senza scopo di lucro, creata esclusivamente per finalità formative gratuite a cui aderiscono avvocati e praticanti legali del Distretto di Corte di Appello di Bologna;

Sede legale: Via Ugo Bassi n. 15, 40121, Bologna;

Partita IVA: 03743930715;

Segreteria organizzativa: Avv. Matteo Murgo, del Foro di Bologna;

Telefono: 051/234963;

Fax: 051/234963;

E-mail: associazioneforensebologna@hotmail.it

Materie trattate: artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione), 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili), 10 *bis* (omesso versamento di ritenute dovute o certificate), 12 *ter* (confisca allargata), 13 (circostanza attenuante pagamento del debito tributario) D.Lgs. n. 74/2000; art. 240 *bis* c.p. (confisca allargata); artt. 24 ss. D.Lgs. n. 231/2001 (responsabilità amministrativa delle persone giuridiche), art. 77 Costituzione.

Luogo: Convento San Domenico Bologna, Sala della Traslazione, Piazza San Domenico n. 13.

Data: Venerdì 13 marzo 2020.

Ora: dalle 15.00 alle 18.30.

Tipologia evento: seminario di riflessione giuridica.

PROGRAMMA:

Relazione introduttiva:

Avv. Matteo Murgo, *Presidente Associazione Forense Bologna*

Relatori (in ordine alfabetico):

1) **Avv. Enrico Fontana** *del Foro di Modena*;
2) **Dott. Marco Imperato,** *P.M. presso la Procura della Repubblica di Bologna;*
3) **Avv. Gian Luigi Pieraccini** *del Foro di Ferrara*;

PRESENTAZIONE

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale allo spirare del termine, il D.L. 26/10/19 n. 124 è diventato Legge, con la pubblicazione della legge di conversione del 19 dicembre 2019, n. 157 pubblicato in GU n. 301 del 24-12-2019.

Il testo è stato approvato con il nuovo titolo "*Conversione in legge, **con modificazioni**, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*" ed è entrato in vigore il 25/12/2019.

I primi quattro capi del c.d. decreto fiscale contengono norme di misura tributaria e, in particolare, misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ed alle frodi fiscali (Capo I), disposizioni in materia di giochi (Capo II), nonché **la disciplina penale in materia tributaria e della responsabilità amministrativa degli enti, inserita al Capo IV, costituito dal solo art. 39**; mentre il Capo V contiene disposizioni eterogenee, emanate per esigenze indifferibili.

In particolare, l'articolo 39 del decreto-legge n. 124/2019 inasprisce le pene per i reati tributari e abbassa alcune soglie di punibilità; introduce inoltre, in caso di condanna, la confisca dei beni di cui il condannato abbia disponibilità per un valore sproporzionato al proprio reddito (c.d. confisca allargata).

La disposizione modifica, inoltre, la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, per prevedere specifiche sanzioni amministrative quando alcuni reati tributari sono commessi a vantaggio dell'ente.

Le disposizioni dell'art. 39 sono destinate ad avere efficacia solo dopo la conversione in legge del decreto in commento.

A seguito dell'esame presso la Camera, l'inasprimento delle pene è stato attenuato per le condotte non caratterizzate da fraudolenza, per le quali è stata anche esclusa la confisca allargata; è stata inoltre consentita, anche per le condotte fraudolente, l'applicazione della

causa di non punibilità in caso di integrale pagamento del debito tributario ed è stato ampliato il catalogo dei reati tributari che danno luogo a responsabilità amministrativa dell'ente.

Nello specifico, sono diverse e rilevanti le novità apportate dal c.d. decreto fiscale alla disciplina in materia di reati tributari e, in particolare, **il comma 1 dell'articolo 39**, modifica molte delle fattispecie penali previste dal decreto legislativo n. 74 del 2000, recante "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*"[1] e vi introduce una nuova disciplina della confisca penale. Analiticamente, le lettere a) e b) intervengono sul delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, novellando l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo.

Si tratta della disposizione che qualifica come delitto – attualmente punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni - la condotta di chiunque, per evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto (IVA), indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, elementi passivi fittizi attraverso fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La fattispecie penale non richiede alcuna specifica soglia di punibilità e dunque trova applicazione qualunque sia l'ammontare di imposta evaso (sul punto v. infra) Il comma 2 della disposizione precisa che, affinché si integri la fattispecie penale, tali fatture o documenti devono essere registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Per effetto delle modifiche in commento la pena è elevata (lett. a) prevedendo la reclusione da 4 a 8 anni (oggi da un anno e 6 mesi a 6 anni). Inoltre, la lett. b) inserisce un comma 2-*bis* in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni) quando l'ammontare del passivo fittizio è inferiore a 100 mila euro.

Il decreto-legge prevede, inoltre, l'applicazione della confisca allargata (v. infra, lett. q), ma solo quando i passivi fittizi sono superiori a 200 mila euro (valore innalzato nel corso dell'esame presso la Camera dei

[1] Si ricorda che la disciplina del d.lgs. n. 74 del 2000 è stata recentemente modificata dal decreto legislativo n. 158 del 2015 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23).

deputati rispetto agli originari 100 mila euro), e la responsabilità amministrativa dell'ente (v. infra, comma 2). Dunque, mentre per l'applicazione della pena più grave è sufficiente che i passivi fittizi ammontino a 100 mila euro, per l'applicazione della confisca allargata occorre che tale cifra sia raddoppiata.

Infine, a seguito di una modifica introdotta dalla Camera, anche il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti per operazioni inesistenti può estinguersi attraverso l'integrale pagamento del debito tributario a seguito di ravvedimento, purché lo stesso intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di una indagine a suo carico (v. infra, lett. q-*bis*).

Il legislatore introduce dunque una soglia – 100 mila euro di false fatturazioni – superata la quale l'illecito è ritenuto di maggiore gravità. Al di sotto di tale soglia opera la disciplina attuale.

Il tema della applicabilità della fattispecie penale di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000, a prescindere da una soglia di evasione fiscale, e dunque qualunque sia l'ammontare di imposta evaso è stato recentemente affrontato dalla Corte costituzionale che, con la sentenza n. 95 del 2019, ha dichiarato la norma costituzionalmente legittima. In particolare, il giudice a quo aveva rilevato che l'articolo 2 non prevede alcuna soglia di punibilità in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, a differenza di quanto avviene per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del d.lgs. n. 74 del 2000) che invece prevede due distinte soglie: una riferita all'ammontare dell'imposta evasa, l'altra all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, ovvero dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta. La Corte ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale svolgendo le seguenti argomentazioni: anzitutto, ha premesso che la configurazione delle fattispecie criminose e la determinazione della pena costituiscono materia affidata alla discrezionalità del legislatore, le cui scelte sono censurabili, in sede di sindacato di legittimità costituzionale, solo ove sconfinino nella manifesta irragionevolezza o nell'arbitrio. Quindi, in relazione al caso specifico, la Corte ha rilevato che l'articolo 2 intende "isolare", tra i mezzi fraudolenti utilizzabili a supporto di una dichiarazione mendace, uno specifico artificio ritenuto, sulla base dell'esperienza, particolarmente insidioso per gli interessi dell'erario: si tratta appunto della falsa fatturazione intesa a comprovare operazioni in tutto o in parte non eseguite – in assoluto, o dai soggetti ai quali esse

vengono riferite – ovvero con corrispettivi o IVA "gonfiati", in funzione di una indebita deduzione di costi o detrazione di imposta da parte del ARTICOLO 39 175 contribuente. L'intento del legislatore di contrastare con rigore il fenomeno si manifesta, a parere della Corte, nella mancata previsione di soglie di punibilità per il delitto. Ciò riguarda anche le imposte dirette, peraltro, in quanto la fattura (o il documento equiparato) assolve un ruolo di rilievo, costituendo lo strumento tipico attraverso il quale il contribuente attesta il proprio diritto a dedurre voci di spesa dalla propria base imponibile o a effettuare detrazioni dall'imposta, in conformità a quanto previsto dalla legislazione tributaria. La Consulta non ha dunque considerato arbitraria la scelta legislativa di riservare alla fattispecie un trattamento distinto e più severo di quello prefigurato in rapporto alla generalità degli altri artifici dei quali si occupa l'articolo 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, che tra l'altro costituisce una norma sussidiaria - a parere della Corte – in quanto fa esplicitamente salve le disposizioni di cui al precedente articolo 2.

La lettera c) innalza la pena per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000).

La fattispecie si applica fuori dai casi previsti dall'art. 2, a chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30 mila euro; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a 1,5 milioni di euro, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30 mila euro. Il delitto è attualmente punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni e dunque con la stessa pena prevista per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Nell'innalzare la pena, il decreto-legge diversifica la gravità tra questa fattispecie e quella di cui all'art. 2, che viene ritenuta più grave individuando il minimo in 4 anni, in luogo dei 3 anni previsti per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. La lett. q) della disposizione in commento prevede poi la confisca allargata, ma solo quando l'imposta evasa è superiore a 100 mila euro (v. infra).

Da ultimo, a seguito **di una modifica introdotta dalla Camera**, anche il delitto di dichiarazione fraudolenta può estinguersi attraverso l'integrale pagamento del debito tributario a seguito di ravvedimento, purché lo stesso intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di una indagine a suo carico (v. infra, lett. q-*bis*). **Le lettere d), e), f) e g) modificano l'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, relativo al delitto di dichiarazione infedele.**

Questa fattispecie è stata ampiamente modificata anche dalla riforma del 2015. A legislazione vigente l'art. 4 si applica in via residuale rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli articoli 2 e 3 del d.lgs. 74/2000 e punisce con la reclusione da 1 a 3 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 150.000 euro (fino al 2015 la soglia era fissata a 50.000 euro); b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 3 milioni di euro (fino al 2015 la soglia del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione era di 2 milioni). La riforma del 2015 ha aggiunto due ulteriori commi in base ai quali per applicare la fattispecie non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali (comma 1-bis). Inoltre, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette e degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità (comma 1-ter).

In sintesi, il decreto-legge dopo l'esame presso la Camera dei deputati:

1) innalza la pena della reclusione, portando il minimo da 1 a 2 anni e il massimo da 3 anni a 4 anni e 6 sei mesi. Il testo originario del decreto-legge prevedeva come pena massima la reclusione fino a 5 anni, rendendo conseguentemente in astratto applicabile la misura

della custodia cautelare in carcere (ai sensi dell'art. 280, comma 2, c.p.p.). Nel corso dell'esame presso la Camera, tale pena massima è stata ridotta a 4 anni e 6 mesi: la custodia cautelare in carcere non sarà dunque applicabile;

2) abbassa le soglie di punibilità del reato intervenendo tanto sul valore dell'imposta evasa (da 150 mila a 100 mila euro) quanto su quello degli elementi attivi sottratti a imposizione (da 3 a 2 milioni di euro; la soglia dei 2 milioni di euro era già prevista dall'originaria formulazione del d.lgs. n. 74/2000, in vigore fino alla riforma del 2015);

3) modifica la disposizione che esclude la punibilità quando le valutazioni differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette (comma 1-*ter*). Diversamente dal testo del decreto-legge, che abrogava questa disposizione, il testo approvato dalla Camera conserva l'esclusione di punibilità ma solo quando le valutazioni complessivamente considerate (e non singolarmente considerate) differiscono da quelle corrette in misura inferiore al 10%;

4) non consente la confisca allargata. La disposizione originaria del decreto-legge che la consentiva, è stata infatti soppressa nel corso dell'esame presso la Camera.

Le lettere h) ed i) intervengono sul delitto di omessa dichiarazione, di cui all'articolo 5 del d.lgs. n. 74/2000.

Si tratta della fattispecie – anch'essa modificata nel 2015 - che punisce con la reclusione da un anno e 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore a 50.000 euro (comma 1). Stessa pena è prevista per il sostituto d'imposta che omette la dichiarazione quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro (comma 1-bis). Non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto (comma 2).

La riforma innalza le pene tanto per l'omessa dichiarazione del contribuente quanto per l'omissione del sostituto d'imposta: mentre il testo originario del decreto-legge prevede in entrambi i casi la reclusione da 2 a 6 anni, nel corso dell'esame alla Camera il massimo edittale è stato fissato in 5 anni di reclusione.

A seguito della modifica approvata in sede di conversione resta comunque applicabile all'indagato la misura della custodia cautelare in carcere (l'art. 280, co. 2, c.p.p. richiede la reclusione non inferiore nel massimo a 5 anni); con l'abbassamento della pena massima da 6 a 5 anni di reclusione è però applicabile a questo delitto l'art. 131-bis c.p., che esclude la punibilità per particolare tenuità del fatto ed è invece escluso, nel corso delle indagini, l'utilizzo delle intercettazioni (l'art. 266 c.p.p. le consente nei procedimenti per delitti non colposi puniti con la reclusione superiore nel massimo a 5 anni).

Inoltre, nel corso dell'esame in presso la Camera, sono state soppresse le disposizioni del decreto-legge che consentivano, in caso di condanna per questi delitti, la confisca allargata (v. infra, lett. q) quando l'imposta evasa (comma 1) o le ritenute non versate (comma 1-*bis*) fossero di importo superiore a 100 mila euro.

Le lettere l) e m) modificano il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000, che attualmente punisce con la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il decreto-legge **aumenta la pena**, analogamente a quanto fatto per il parallelo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (v. sopra, modifica all'art. 2 del d.lgs. 74/2000). Inoltre, la lett. m) inserisce un comma 2-*bis* in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni) quando l'importo indicato nelle fatture o nei documenti e relativo ad operazioni inesistenti è inferiore, per il periodo d'imposta considerato, a 100 mila euro.

Il decreto-legge prevede inoltre l'applicazione della confisca allargata (v. infra, lett. q), ma solo quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti **è superiore a 200 mila euro**; tale valore **è stato raddoppiato nel corso dell'esame alla Camera in quanto il testo originario del decreto-legge prevede un valore soglia di 100 mila euro.** Dunque, mentre per l'applicazione della pena più grave è sufficiente che i passivi fittizi ammontino a 100 mila euro, per l'applicazione della confisca allargata tale importo deve essere raddoppiato.

La lettera n) innalza la pena detentiva per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, di cui all'art. 10 del decreto legislativo n. 74 del 2000.

Si tratta della fattispecie, che si applica in via residuale, ove non ricorra un più grave reato, che punisce attualmente con la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Il decreto-legge innalza il minimo edittale da un anno e sei mesi a 3 anni e il massimo edittale da 6 a 7 anni.

Per effetto delle modifiche approvate dalla Camera, a questo delitto non è applicabile – diversamente da quanto disposto dal testo originario del decreto-legge – l'istituto della confisca allargata; la commissione del delitto può dar luogo, invece, a responsabilità amministrativa dell'ente.

La lettera o) del decreto-legge, che modifica l'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, relativo all'omesso versamento di ritenute dovute o certificate, è stata soppressa dalla Camera.

Si ricorda che l'art. 10-bis punisce chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti. Il testo originario del decreto-legge, senza innalzare la pena, stabilita nella reclusione da 6 mesi a 2 anni, abbassa la

soglia di punibilità dell'omesso versamento dagli attuali 150.000 euro a 100.000 euro. Analogamente, la Camera dei deputati ha soppresso la lettera p) del decreto-legge che interviene sull'art. 10-ter del d.lgs. n. 74/2000, in tema di omesso versamento di IVA.

In base al testo originario del decreto-legge, ferma restando la reclusione da 6 mesi a 2 anni, la fattispecie ricorre in caso di mancato versamento, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 150.000 euro, in luogo degli attuali 250.000.

La lettera q) inserisce nel decreto legislativo n. 74 del 2000 l'articolo 12-*ter*, in forza del quale è consentita la confisca allargata.

Si ricorda che il d.lgs. n. 74/2000 già prevede, all'art. 12-bis, la confisca penale obbligatoria anche per equivalente: in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per un delitto in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca per equivalente, cioè di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario, anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Il nuovo articolo 12-*ter* prevede, in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e IVA, l'applicazione della c.d. confisca allargata di cui all'art. 240-*bis* del codice penale e dunque la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito.

L'art. 240-bis è stato inserito nel codice penale dal d.lgs. n. 21 del 2018, in attuazione della delega sulla riserva tendenziale di codice nella materia penale (legge n. 103 del 2017) e disciplina la confisca c.d. allargata, diretta e per equivalente, già prevista all'art. 12-sexies del decreto-legge

n. 306 del 1992. Nella confisca allargata, che trova la sua origine nella lotta alla criminalità organizzata, viene meno il nesso di pertinenzialità o di continenza tra res sequestrata e reato, per aggredire invece l'intera ricchezza non giustificata ritenuta frutto dell'accumulazione illecita ai sensi di una presunzione legale. L'art. 240-bis c.p. prevede infatti che – in relazione a specifici gravi reati, tra i quali quelli attribuiti alla competenza della procura distrettuale, i delitti contro la pubblica amministrazione e alcune ipotesi di associazione a delinquere – sia sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. 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. La confisca allargata può essere effettuata anche per equivalente, attraverso l'apprensione di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona. Attualmente, la confisca allargata si può applicare in caso di condanna per uno dei seguenti reati: associazione per delinquere finalizzata alla tratta di persone (art. 416, 6° co.), riduzione o mantenimento in schiavitù o servitù, tratta di persone, acquisto e alienazione di schiavi (artt. 600, 601, 602), associazione di tipo mafioso (art. 416 bis), estorsione (art. 629), sequestro di persona a scopo di estorsione (art. 630), usura (art. 644), ricettazione (art. 648, 1° co.), riciclaggio (art. 648 bis), trasferimento fraudolento di valori (art. 12-quinques, 1° co., L. 7.8.1992, n. 356); ovvero per taluno dei reati relativi al traffico di sostanze stupefacenti previsti dall'art. 73 (escluse le fattispecie di lieve entità) e dall'art. 74 TU stupefacenti; ed inoltre per uno dei delitti commessi avvalendosi delle condizioni previste dall'art. 416 bis c.p., ovvero al fine di agevolare l'attività delle associazioni previste dallo stesso articolo; nonché per il delitto in materia di contrabbando nei casi di cui all'art. 295, 2° co., D.P.R. 23.1.1973, n. 43, e per delitti in materia di terrorismo anche internazionale. Inoltre, con la legge finanziaria 2007 sono stati inseriti fra i delitti sopra elencati anche quelli dei pubblici ufficiali contro la P.A. (artt. 314, 316, 316 bis, 316 ter, 317, 318, 319, 319 ter, 320, 322, 322 bis, 325); con la legge n. 99 del 2009 è stato aggiunto il delitto di cui all'art. 416, realizzato allo scopo di commettere delitti previsti dagli artt. 473, 474, 517 ter e 517 quater; con la legge n. 172 del 2012 sono stati aggiunti i delitti di cui agli artt. 600-bis, 1° co., 600-ter, 1° e 2° co., 600-quater.1, relativamente alla condotta di produzione o commercio di materiale pornografico, 600-quinquies; con la legge n. 190 del 2012 è stato aggiunto il delitto di cui all'art. 319 quater; con la legge n. 68 del 2015 sono stati aggiunti i delitti di cui agli artt.

452-quater, 452-octies, 1° co. e 260 del Codice dell'ambiente (ora art. 452-quaterdecies c.p.). Da ultimo, con la legge n. 199 del 2016 è stato inserito il delitto di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro (art. 603-bis c.p.); con il d.lgs. n. 202 del 2016 sono stati inseriti il delitto di associazione per delinquere (art. 416), realizzato allo scopo di commettere i delitti previsti dagli artt. 453, 454, 455, 460, 461; il delitto di autoriciclaggio (art. 648 ter.1); il delitto di corruzione tra privati (art. 2635 c.c.); il delitto di uso indebito di carta di credito (art. 55, 9° co., D.Lgs. 21.11.2007, n. 231); i delitti di cui agli artt. 617-quinquies, 617-sexies, 635-bis, 635-ter, 635-quater, 635-quinquies quando le condotte ivi descritte riguardano tre o più sistemi. Per la giurisprudenza, la confisca allargata si basa su di «un'insindacabile scelta politico criminale, una presunzione iuris tantum d'illecita accumulazione, nel senso che il provvedimento ablatorio incide su tutti i beni di valore economico non proporzionato al reddito o all'attività economica del condannato e dei quali questi non possa giustificare la provenienza, trasferendo sul soggetto, che ha la titolarità o la disponibilità dei beni, l'onere di dare un'esauriente spiegazione in termini economici (e non semplicemente giuridico-formali) della positiva liceità della loro provenienza, con l'allegazione di elementi che, pur senza avere la valenza probatoria civilistica in tema di diritti reali, possessori e obbligazionari, siano idonei a vincere tale presunzione» (cfr. Cass., Sez. I, 13.5.2008; Cass., S.U., 17.12.2003 e, più di recente Cass., Sez. I, 6.6- 30.7.2018, n. 36499).

La disciplina concernente il procedimento applicativo della confisca allargata e l'amministrazione dei beni è ora contenuta nelle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale (artt. 104-*bis* e 183-*ter*). Tali disposizioni consentono il sequestro preventivo dei beni confiscabili e rimandano per l'amministrazione dei beni e la tutela dei terzi al Codice antimafia (D.Lgs. n. 159 del 2011, artt. 52 e ss).

La Cassazione ha affermato che, ai fini del sequestro preventivo di beni confiscabili, è necessario accertare, quanto al fumus commissi delicti, l'astratta configurabilità, nel fatto attribuito all'indagato, di uno dei reati in esso indicati e, quanto al periculum in mora, la presenza di seri indizi di esistenza delle medesime condizioni che legittimano la confisca, sia per ciò che riguarda la sproporzione del valore dei beni rispetto al reddito o alle attività economiche del soggetto, sia per ciò che attiene alla mancata giustificazione della lecita provenienza dei beni stessi (Cass., Sez. VI, 24.3.2015, n. 26832).

Il decreto-legge, dunque, integra l'elenco dei delitti per i quali il legislatore consente la confisca allargata con i reati tributari di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, che presentino specifiche caratteristiche di offensività. In particolare, a seguito dell'esame presso la Camera dei deputati, la confisca allargata è consentita solo in relazione a delitti caratterizzati da condotte fraudolente. L'art. 12-*ter,* infatti, precisa che si applica l'art. 240-*bis* c.p. **solo in caso di condanna (o patteggiamento di pena)** per i seguenti delitti e in presenza di specifici presupposti:

1) dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74/2000), quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro (il testo originario del decreto-legge prevedeva la più bassa soglia di 100mila euro);

2) dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, d.lgs. n. 74/2000), quando l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro;

3) emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, d.lgs. n. 74/2000) quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore a 200.000 euro (anche in questo caso il testo originario del D.L. prevedeva una soglia di 100.000 euro);

4) sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000) quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e interessi è superiore a 100.000 euro ovvero quando l'ammontare degli elementi attivi o passivi fittizi è superiore all'ammontare effettivo di oltre 200.000 euro. Quest'ultima soglia è stata così elevata, rispetto ai 100 mila euro previsti dal decreto-legge, nel corso dell'esame del ddl alla Camera.

Si ricorda che l'art. 11, comma 1, punisce con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a 50.000 euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni

idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore a 200.000 euro si applica la reclusione da 1 a 6 anni. Il comma 2 punisce con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a 50.000 euro. Se l'ammontare è superiore a 200.000 euro si applica la reclusione da 1 a 6 anni.

La Camera dei deputati è inoltre intervenuta sul testo del decreto-legge per escludere la confisca allargata per:

1) il delitto di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74/2000);

2) il delitto di omessa dichiarazione del contribuente (art. 5, co. 1, d.lgs. n. 74/2000) e di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta (art. 5, co. 1-*bis*, d.lgs. n. 74/2000) quando l'imposta evasa e le ritenute non versate siano superiori a 100.000 euro;

3) il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, d.lgs. n. 74/2000);

4) il delitto di indebita compensazione (art. 10-*quater,* d.lgs. n. 74/2000) quando ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a 100.000 euro.

Le previsioni del decreto-legge che consentivano anche in questi casi la confisca allargata sono state soppresse.

A completamento dell'introduzione dell'istituto della confisca allargata per i reati tributari, la Camera ha specificato (comma 1-*bis*) che tale istituto potrà essere applicato solo in relazione a fatti commessi dopo l'entrata in vigore della riforma. Il legislatore riconduce dunque questo istituto al diritto penale sostanziale, escludendo una applicazione retroattiva, sfavorevole al reo.

Nel corso dell'esame presso la Camera è stata introdotta una ulteriore lettera q-*bis*) attraverso la quale si modifica l'articolo 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000, che consente la non

punibilità di alcuni reati tributari a fronte del tempestivo pagamento del debito tributario.

In particolare, l'art. 13 prevede la non punibilità:

a) dei reati di omesso versamento di ritenute (art. 10-*bis*) o di IVA (art. 10-*ter*) e di indebita compensazione (art. 10-*quater*) se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari (comprese sanzioni amministrative e interessi), sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti. A tal fine possono essere applicate le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché il ravvedimento operoso (comma 1);
b) dei reati di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) se i debiti tributari (comprese sanzioni e interessi), sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, purché il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (comma 2). Se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione, è concesso un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo e la prescrizione è sospesa.

Il provvedimento interviene sul comma 2 per aggiungere – tra i reati che **si estinguono con l'integrale pagamento del debito tributario prima che l'interessato abbia notizia dell'apertura del procedimento a suo carico – il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. n. 74/2000) e il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del d.lgs. n. 74/2000).**

Il comma 2 dell'articolo 39, ampliato nel corso dell'esame presso la Camera, **introduce nel decreto-legislativo n. 231 del 2001 la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche in relazione alla commissione di reati tributari.**

La disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche si fonda sui seguenti principi: le disposizioni contenute nel d.lgs. n. 231/2001 trovano applicazione nei confronti degli «enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica», mentre non rientrano nella sfera di apprensione della riforma lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli enti pubblici non economici nonché gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale (art. 1); la responsabilità della persona giuridica sorge per connessione con la realizzazione di un reato, compreso tra quelli espressamente indicati dal legislatore (art. 24 e ss.), da parte di una persona fisica che sia legata all'ente da un rapporto funzionale, che potrà essere di rappresentanza o di subordinazione; il criterio di collegamento fra l'illecito e l'ente collettivo ha natura, per così dire, oggettiva, e consiste nella circostanza che il reato sia stato realizzato nell'interesse od a vantaggio dell'ente; il tipo di rapporto funzionale che lega l'autore (persona fisica) del reato all'ente è determinante per individuare il criterio di imputazione soggettiva della responsabilità dell'ente. Al riguardo, sono individuati dal legislatore due tipi di rapporto (art. 5): il rapporto di rappresentanza ed il rapporto di subordinazione. Con riferimento alla prima ipotesi, nel caso in cui cioè il reato sia stato commesso da soggetti in posizione apicale, la persona giuridica risponde dell'illecito nella misura in cui essa non sia stata in grado di provare di aver comunque adottato, prima della realizzazione del reato, misure organizzative idonee a prevenire la commissione di illeciti da parte dei suoi organi di vertice. Nell'ipotesi invece in cui l'illecito penale sia stato posto in essere da soggetto sottoposto all'altrui direzione, l'ente risponde in caso vi sia stato un deficit di sorveglianza o di organizzazione con conseguente mancato controllo del responsabile dell'illecito che ha potuto così commettere il reato; all'ente sono applicabili sanzioni interdittive, sanzioni pecuniarie, confisca e pubblicazione della sentenza; la sanzione pecuniaria, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 231/2001, è applicata per quote, in un numero non inferiore a 100 né superiore a 1.000. L'importo di una quota varia da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1.549 euro. Nella commisurazione della sanzione pecuniaria (art. 11) il giudice determina il numero delle quote tenendo conto della gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente, nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti. L'importo della quota è fissato sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente allo scopo di assicurare l'efficacia della sanzione.

In particolare, il decreto-legge inserisce **l'articolo 25-*quinquiesdecies*** nel catalogo dei reati che, in base al decreto legislativo n. 231/2001, costituiscono presupposto della responsabilità amministrativa degli enti. La previsione originaria del decreto-legge - che prevede sanzioni amministrative solo a fronte della commissione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - è stata integrata nel corso dell'esame presso la Camera dei deputati, prevedendo a carico dell'ente sanzioni amministrative.

Tutte le sanzioni sono aumentate di un terzo se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità (comma 2).

Inoltre, agli enti si applicano anche le seguenti sanzioni interdittive: il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi. Si ricorda, che la Direttiva UE 2017/1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale - la cui attuazione nell'ordinamento è prevista dall'art. 3 della recente legge di delegazione europea 2018 (L. 4 ottobre 2019, n. 117) - demanda agli Stati membri di prevedere la responsabilità delle persone giuridiche che abbiano tratto beneficio dalla consumazione di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, qualora tali reati siano stati commessi da parte dei membri apicali delle stesse, ovvero a seguito dell'omissione di controlli da parte dei vertici societari (art. 6).

Infine, **il comma 3 individua per le disposizioni dettate dall'art. 39 una efficacia temporale diversa da quella prevista per l'intero decreto-legge dall'art. 60** (in base al quale il D.L. entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale).

Le disposizioni dell'art. 39, relative alla modifica delle norme penali (comma 1), alla confisca allargata e alla previsione della responsabilità amministrativa degli enti (comma 2) si applicheranno infatti solo **dopo**

la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto-legge.

Si ricorda, inoltre, che le disposizioni sulla confisca allargata, per espressa disposizione normativa, potranno applicarsi solo ai fatti commessi dopo l'entrata in vigore della riforma.

Ad adesione intervenuta seguirà delimitazione contenutistica dei singoli interventi.

Con deferenza.

Bologna, 16 gennaio 2020

Il Presidente dell'Associazione Forense

(Avv. Matteo Murgo)

info@associazioneforensebologna.it