

INTEGRAZIONE AL MODELLO ORGANIZZATIVO DI SIAER

(ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001)

(gennaio 2020)

Premessa

È stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 301 del 24.12.2019 la legge 17 dicembre 2019, n. 157, che ha convertito il decreto legge n. 124/2019 (c.d. decreto fiscale), contenente, fra le varie disposizioni, anche alcune modifiche della disciplina dei reati tributari e l'inserimento di alcuni di questi fra i reati presupposto di cui al D.Lgs. n. 231/2001.

L'art. 39 del decreto legge in esame, rubricato "Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti", prevede infatti al comma 2 che, dopo l'art. 25-quaterdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, sia aggiunto il seguente art. 25-quinquiesdecies, rubricato Reati tributari:

"1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)".

Le disposizioni contenute nel citato art. 39 del decreto legge n. 124/2019 sono in vigore dal 25 dicembre 2019.

In sostanza, con l'estensione della responsabilità amministrativa dell'ente al reato di cui all'art. 2 del D. lgs. n. 74/2000, il legislatore ha posto fine alla diatriba concernente l'inclusione o meno dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto.

I reati tributari che sono stati inseriti nel catalogo dei reati presupposto

La norma che interessa è circoscritta agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11 del D.lgs. n. 74/2000, con la conseguenza che solamente i delitti ivi contemplati vengono in rilievo.

Rimangono escluse dal novero dei reati presupposto tutte le altre fattispecie dichiarative od omissive, quali la dichiarazione infedele di cui all'art. 4, la dichiarazione omessa di cui all'art. 5 e l'omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10-ter.

Le condotte penalmente rilevanti

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

E' una delle fattispecie più gravi tra i reati tributari, la cui disciplina è fissata dal D. Lgs. n. 74/2000. La norma penale, contenuta nell'art. 2 del decreto, sanziona la condotta di colui che utilizza fatture o altri documenti probatori per dichiarare passività inesistenti all'interno della dichiarazione IVA o nella dichiarazione dei redditi, al fine di ridurre fraudolentemente l'imponibile oggetto del prelievo fiscale. oggetto attivo del reato può essere unicamente il *contribuente*, cioè il soggetto obbligato alla tenuta di scritture contabili ai fini del pagamento dell'IVA (oppure amministratore, liquidatore o rappresentante del contribuente soggetto ad imposizione, art. 1, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 74/2000), ma anche il soggetto tenuto soltanto all'obbligatoria presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

In base all'art. 1, lett a), per "*fatture e i documenti per operazioni inesistenti*" rilevano tutti quei documenti aventi valore probatorio per l'Amministrazione tributaria emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte, o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Il reato è consumato nel momento della presentazione della dichiarazione fraudolenta, pertanto, in presenza di plurime dichiarazioni fraudolente, si avranno più violazioni della norma penale.

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

La norma punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo se, congiuntamente,

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a ciascuna delle singole imposte, a trentamila euro;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore ad un milione e cinquecentomila 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 trentamila euro.

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

La pena per questo reato è stata inasprita (reclusione da 4 a 8 anni) atteso il grande disvalore della condotta di chi, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'IVA, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Occultamento e distruzione di documenti contabili

Il reato di distruzione e occultamento della contabilità, previsto nel nostro ordinamento dall'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni (*prima della modifica era prevista la reclusione da sei mesi a cinque anni*) chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, o di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti fiscali di cui è obbligatoria la conservazione, per non consentire di conseguenza la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

L'art. 11 del D.lgs. n.74/2000 punisce chiunque al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o dell'IVA ovvero di interessi o sanzioni amministrative di ammontare complessivo superiore ad € 50.000, 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.

La sanzione prevista è la reclusione da sei mesi a quattro anni, elevati ad un anno fino a sei anni nel caso in cui l'ammontare dell'imposta, sanzioni ed interessi sia superiore ad € 200.000.

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte presidia l'interesse alla regolare percezione dei tributi da parte dello Stato contro eventuali azioni fraudolente dirette ad intaccare la garanzia patrimoniale dei contribuenti verso il Fisco.

Il concetto di operazioni inesistenti

La più recente giurisprudenza ha provveduto a precisare la nozione di operazione inesistente che viene in rilievo ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 quale elemento centrale della fattispecie.

Innanzitutto, relativamente al soggetto che emette la fattura/documento per l'operazione inesistente, la Cassazione ha superato l'orientamento che limitava l'operatività della fattispecie *de qua* ai casi in cui le fatture siano state emesse da terzi, in tal modo evidenziando la differenza con i delitti puniti agli artt. 3 e 8 del medesimo decreto. Nel ragionamento della Corte, la condotta sanzionata dall'art. 2 è *“la falsificazione della dichiarazione dei redditi che si consuma attraverso la rappresentazione di operazioni inesistenti, essendo indifferente che la documentazione falsa provenga dallo stesso autore della dichiarazione piuttosto che da terzi. (...) Si ritiene, in conclusione che la fattispecie prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 sanziona i comportamenti che si risolvono nella presentazione di una dichiarazione dei redditi che rappresenti operazioni inesistenti, nulla rilevando che le fatture o i documenti che attestano tali operazioni siano creati dalla stessa persona che presenta la dichiarazione o da terzi”* (Cass., Sez. fer., n. 47603/2017).

L'inesistenza dell'operazione, a cui si riferisce la norma dell'art. 2, può essere sia di natura oggettiva che soggettiva.

L'inesistenza è oggettiva nel caso in cui sia stata documentata in fattura un'operazione mai avvenuta o avvenuta solo in parte.

L'inesistenza è soggettiva, invece, nel caso in cui l'operazione sia avvenuta tra soggetti differenti da quelli indicati in fattura. In tal senso la Cassazione ha precisato che *“la falsità può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione, intendendosi per “soggetti diversi da quelli effettivi”, ai sensi del citato d.lgs., art. 1, lett. a), coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale”* (Cass., Sez. III, n. 47823/2017).

Le sanzioni

Le sanzioni pecuniarie a carico dell'ente variano: fino ad un massimo di 400 quote (artt. 8, comma 2-bis, 10 e 11 del D. Lgs. n. 74/2000) e fino ad un massimo di 500 quote (artt. 2, 3 e 8, comma 1 del D. Lgs. n. 74/2000).

Si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e), vale a dire:

- c) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- d) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- e) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

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 all'art. 2 del D. lgs. n. 74/2000 è suscettibile di porsi in conflitto con il principio del *“ne bis in idem sostanziale”*.

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, del 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.

Attività di prevenzione

Completata la fase di aggiornamento del Modello organizzativo, è necessario operare una valutazione del rischio. Tale attività è necessaria per individuare le esigenze di adeguamento procedurale.

L'adeguamento, che avviene mediante l'aggiornamento dei protocolli di controllo, è volto a mitigare e/o eliminare il rischio.

Ovviamente, le eventuali modifiche dovranno divenire parte integrante di ogni singolo documento che costituisce il modello (codice etico e protocolli).

Nel caso di specie, sarà opportuno procedere per stadi al fine di definire una mappatura delle aree a rischio, una mappatura documentata delle potenziali modalità di commissione degli illeciti nelle aree a rischio e, infine, adeguare, se necessario, il sistema di controllo preventivo.

In sostanza, occorrerà individuare e analizzare i processi e le attività cosiddette sensibili nel cui ambito è più probabile che venga commesso il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Nel caso di SIAER appare sin d'ora adeguato il sistema dei processi aziendali e, conseguentemente, appare efficace la struttura dei controlli in essere.

Al fine di rendere l'Ente esente da responsabilità anche per la commissione del reato in esame, si raccomanda di consolidare e, all'occorrenza, implementare, le procedure idonee a prevenire tale delitto, mantenendo, ad esempio, un rigoroso controllo sulla rispondenza dei documenti fiscali utilizzati (sia quelli emessi che quelli ricevuti) con la effettiva attività svolta, incrociando i dati contabili con quelli finanziari (flussi di cassa).