4
Aprile 2020

SistemaFrizzera24 | Il Sole 24 ORE

www.guidaaicontrollifiscalidigital.com

Periodico mensile / Anno XV / n. 4

GCF

Guida ai Controlli Fiscali

La riforma dei reati tributari

a cura di **Laura Ambrosi, Antonio Iorio e Gaetano Murano**

Reati tributari, una riforma da "perfezionare"

Misure "stringenti" per il reato di dichiarazione fraudolenta

Ondivago l'orientamento della Cassazione sul patteggiamento

Responsabilità degli enti estesa ai reati tributari più gravi

GRUPPO 24 ORE

Dl 124/2019; legge di conversione 157/2019; Dlgs 231/2001

Antonio Iorio

Responsabilità degli enti estesa ai reati tributari più gravi

Tra le **novità** di maggior rilievo del decreto legge 124/2019 la previsione dell'applicazione del **sequestro per sproporzione o allargato** ai reati tributari che presentano specifiche caratteristiche di offensività e, successivamente, in caso di condanna o patteggiamento della pena, la **confisca**. La Guardia di Finanza, nel corso di Telefisco 2020, ha fornito chiarimenti sull'applicabilità delle nuove misure.

È in vigore la responsabilità amministrativa delle società per i **reati tributari più gravi**. Per evitare ulteriori sanzioni in presenza di delitti fiscali sarà necessario predisporre i **modelli organizzativi di prevenzione specifici** per questi illeciti. Per le imprese che invece hanno già predisposto tali modelli sarà necessario un aggiornamento estendendo le procedure preventive anche a questi nuovi delitti.

Sono queste, in estrema sintesi, le conseguenze più rilevanti a seguito delle **novità introdotte** dal Dl 124/2019, convertito dalla legge 157/2019.

La nuova normativa include nel novero dei **reati rilevanti** ai fini del Dlgs 231/2001:

a) la **dichiarazione fraudolenta mediante** uso di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** per **imponibili superiori a 100mila euro** con previsione di una sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi **inferiori ai citati 100mila euro**, con previsione di una sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) la dichiarazione fraudolenta **mediante altri artifici** con sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) l'**emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** sia per importi superiori a 100mila euro, con sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote, sia inferiori con sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

e) l'**occultamento o distruzione di documenti contabili** con sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) la **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** con sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Viene ancora prevista:

- l'applicazione delle **sanzioni interdittive** del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e "eventuale revoca di quelli già concessi; del divieto di pubblicizzare beni o servizi
- se, in seguito alla commissione di uno dei delitti tributari indicati in precedenza l'ente abbia conseguito un **profitto di rilevante entità**, la **sanzione** pecuniaria sia **aumentata di un terzo**.

In concreto, nel caso di contestazione di uno di questi reati al rappresentante legale della società o ad altra persona fisica legata alla società, i

l Pm annoterà anche l'illecito amministrativo a carico dell'ente nel registro delle notizie di reato. In **caso di condanna**, la **persona fisica** (rappresentante legale o altro) va incontro ad una **pena detentiva**, mentre la **società** riceverà una **sanzione pecuniaria fino a 400 o 500 quote** a seconda del reato.

Il valore della quota può variare da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1.549 euro: l'importo finale della sanzione irrogabile a cura del giudice penale sarà, dunque, il prodotto della singola quota e il

numero di quote da applicare, per un ammontare complessivo di 619.600 euro (400 quote x 1.549,00 euro) ovvero di 774.500 euro (500 quote x 1.549,00 euro).

Se poi l'ente ha conseguito un **profitto di rilevante entità**, la **sanzione** pecuniaria viene **aumentata di un terzo** con la conseguenza che per gli illeciti puniti fino a 400 quote la sanzione potrà giungere fino a 815.333 euro (619.000 + 1/3) e per quelli fino a 500 quote la sanzione giungerà fino a 1.032.666 euro (774.500+1/3).

Nel caso di condanna della persona fisica per il reato tributario contestato, la **sanzione amministrativa** nei confronti della società è **pressoché automatica** salvo non si riesca a dimostrare l'adozione di tutti gli accorgimenti necessari preventivi (in termini di procedure e controlli interni) per evitare l'illecito, a quel punto ascrivibile esclusivamente all'infedeltà del vertice aziendale.

Il decreto sulla lotta contro le frodi Ue

Occorre segnalare che il decreto legislativo sulla lotta contro le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione, approvato dal Consiglio dei ministri, interviene anche sull'ulteriore **ampliamento del "catalogo"** degli illeciti da cui scaturisce la responsabilità delle società a norma del Dlgs 231/2001.

In sintesi, limitatamente a questi aspetti, il decreto amplia il catalogo **dei reati tributari per i quali è considerata responsabile anche la società** (ai sensi del Dlgs 231/2001) includendovi i delitti di dichiarazione infedele, omessa presentazione e di indebita compensazione (sempre in presenza dell'elemento della transnazionalità, e di evasione Iva non inferiore euro a 10 milioni).

Si ritiene che tale estensione della responsabilità delle società anche ad altri reati tributari, rispetto a quelli già inclusi recentemente dal Dl 124/2019, di cui si è detto, **non** sia **particolarmente equilibrata**.

Infatti, vengono ora previste le seguenti **nuove sanzioni** (se i relativi delitti sono commessi anche nel territorio di altro Stato Ue e con un'evasione Iva non inferiore ai 10 milioni di euro):

- fino a **300 quote** per la dichiarazione infedele;
- fino a **400 quote** per l'omessa dichiarazione e per l'indebita compensazione Iva.

Con il Dl 124/2019 per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di false fatture per un imponibile non inferiore a 100mila euro è stata prevista invece prevista una sanzione a carico della società fino a **500 quote** (fino a 774.500 euro). Per imponibili inferiori ai citati 100mila euro la sanzione è fino a 400 quote (fino a 619.600 euro)

Ne consegue che:

a) se una società inserisce in dichiarazione false fatture per un imponibile di mille euro (Iva evasa pari a 220 euro) la pena edittale è fino a 400 quote cioè fino a 619.600 euro;

b) se il citato falso imponibile è di 100mila euro (Iva evasa pari a 22mila euro) la pena edittale è fino a 500 quote (fino a 774.500 euro);

c) se infine omette di fatturare 100 milioni di euro (con evasione Iva di ben 22 milioni) la sanzione edittale - ferma restando l'applicazione delle aggravanti - è fino a 300 quote cioè fino a 464.700 euro, ben **inferiore** rispetto alle precedenti, **nonostante l'evasione Iva sia più bassa**.

Sarebbe allora **auspicabile una più coerente previsione** di tali sanzioni edittali, evitando di demandare al giudice un soggettivo bilanciamento nell'irrogazione della pena che difficilmente riuscirà a tenere in debito conto tutte queste circostanze.

La prevenzione

Al fine di evitare conseguenze in capo alla società il cui rappresentante legale si è reso responsabile di uno dei delitti tributari più gravi diventa **determinante** la **predisposizione di modelli di organizzazione, gestione e controllo** volti a disciplinare procedure e controlli interni per la prevenzione degli illeciti in questione.

Nel caso di società che già hanno adottato il sistema di prevenzione previsto dal Dlgs 231/2001, come evidenziato di recente dall'Ufficio del Massimario della Suprema corte (relazione n. 3/2020), è necessario **aggiornarne i contenuti** al fine di implementare efficaci sistemi di gestione del rischio fiscale.

Al riguardo occorre tener presente che l'estensione di tale normativa ai reati tributari ha efficacia dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione (legge n. 157/2019) avvenuta il 24 dicembre dello scorso anno. Quindi la **rilevanza** di questo tipo di responsabilità interessa sostanzialmente i reati commessi **da tale data**.

Sequestro per sproporzione

Anche ai reati tributari più gravi si applica il **sequestro per sproporzione o allargato e**, successivamen-

I REATI TRIBUTARI CHE FANNO SCATTARE LA RESPONSABILITÀ DELLA SOCIETÀ

DELITTO TRIBUTARIO	SANZIONE PECUNIARIA PER QUOTE *(1 QUOTA: DA 258 A 1.549 EURO)*
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per imponibili pari o superiori a 100mila euro	fino a 500 quote
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori a 100mila euro	fino a 400 quote
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	fino a 500 quote
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi pari o superiori a 100mila euro	fino a 500 quote
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori a 100milaeuro	fino a 400 quote
Occultamento o distruzione di documenti contabili	fino a 400 quote
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	fino a 400 quote
Dichiarazione infedele Iva se presenta elemento transnazionalità (Stato Ue) e con evasione Iva non inferiore ai 10 milioni di euro	fino a 300 quote
Omessa presentazione dichiarazione Iva se presenta elemento transnazionalità (Stato Ue) e con evasione Iva non inferiore ai 10 milioni di euro	fino a 400 quote
Indebita compensazione Iva se presenta elemento transnazionalità (Stato Ue) e con evasione Iva non inferiore ai 10 milioni di euro	fino a 400 quote

te, in caso di condanna o patteggiamento della pena, la**confisca**.

I **reati tributari** per i quali viene consentita la confisca allargata sono quelli che secondo il legislatore presentano **specifiche caratteristiche di offensività**. Si tratta dei seguenti delitti:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200mila euro;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, quando l'imposta evasa è superiore a 100mila euro;
- emissione di fatture per operazioni inesistenti quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore a 200mila euro;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e interessi è superiore a 100mila euro
- indicazione nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale di elementi attivi inferiori agli effettivi od elementi passivi fittizi superiori per un ammontare oltre i 200mila euro.

È questa certamente una delle **novità più importanti e delicate** apportate dal decreto n. 124/2019 in materia di reati tributari.

Il nuovo art. 12-*ter*del Dlgs 74/2000 dispone, infatti, in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per i citati delitti fiscali l'applicazione del particolare**istituto previsto dall'art. 240-bis c.p.** In sostanza viene introdotta la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non possa 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 o** alla propria **attività economica**.

Viene cioè meno il **nesso di pertinenzialità o di continenza** che ordinariamente deve sussistere tra beni sequestrati e reato.

Per comprendere la **severità di questa nuova previsione** va ricordato che essa trova origine nel contrasto alla criminalità organizzata per aggredire la ricchezza non giustificata ritenuta frutto dell'accumulazione illecita in base ad una presunzione legale.

Sinora il sequestro preventivo, sin dalle fasi delle indagini preliminari finalizzato alla futura confisca, riguardava il prodotto o il profitto del reato (l'ammontare dell'evasione), nell'ottica di riprendersi dal reo ciò che avesse sottratto all'Erario con la commissione del reato tributario. Ora in aggiunta vi sarà la **possibilità di sequestrare e** poi, in caso di condanna, **confiscare, anche ciò che appare sproporzionato** rispetto a quanto dichiarato ed all'attività economica svolta.

Per espressa previsione normativa trova applicazione solo alle condotte poste in essere successiva-

mente alla data di entrata in vigore della legge di conversione e pertanto a far tempo dal 25 dicembre 2019.

Nel caso quindi dei reati dichiarativi, le prime dichiarazioni interessate alla nuova misura saranno verosimilmente le dichiarazioni annuali Iva da presentare nei prossimi mesi).

Da evidenziare che, secondo l'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione (relazione n. 3/2020) questa tipologia di sequestro e confisca potrà essere disposta **anche con riferimento a beni acquisiti in epoca anteriore all'entrata in vigore delle disposizioni** in esame.

Ciò in quanto il principio di irretroattività opera solo con riguardo alle confische aventi nature sanzionatorie e non anche per quelle (come nella specie) da ricomprendere nelle misure di sicurezza (in tal senso Cass., sez. II pen., n. 56374/2018)

Più in concreto per l'applicazione del nuovo istituto si trasferisce 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 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 (per tutte Cass., sez. Un., 36499/2018).

COME FUNZIONANO LE NUOVE MISURE

REATO	APPLICABILITÀ DEL SEQUESTRO/CONFISCA PER SPROPORZIONE
Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti (art. 2)	Si se l'ammontare degli elementi passivi fittizi superiore a duecentomila euro
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)	Si se l'imposta evasa è superiore a centomila euro
Dichiarazione infedele (art. 4)	No
Omessa dichiarazione imposte sui redditi/Iva e sostituto d'imposta (art. 5)	No
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)	Si se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a duecentomila euro
Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)	No
Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis)*	No
Omesso versamento di Iva (art. 10-*ter*)	No
Indebita compensazione con crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1)	No
Indebita compensazione con crediti inesistenti (art. 10-*quater*, comma 2)	No
Sottrazione fraudolenta pagamento imposte (art. 11)	Si se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore a centomila euro
Sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale (art. 11 comma 2)	Si se l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a centomila euro

La verifica della sproporzione

È evidente che con i reati tributari occorrerà comprendere in che modo gli investigatori prima, e il Pm dopo, riescano a distinguere la posizione della società, che normalmente commette la violazione fiscale, rispetto a quello della persona fisica (rappresentante legale) che invece commette il reato. Si tratterà cioè di comprendere le **modalità di verifica dell'eventuale sproporzione** tra disponibilità e redditi conseguiti, se cioè debbano essere riferite a entrambi (società e persona fisica) o solo ad uno di essi.

Sul punto dei primi chiarimenti sono giunti dalla **Guardia di Finanza** in occasione di **Telefisco 2020.**

Secondo il Comando generale della Guardia di Finanza nella nuova confisca "allargata" per reati tributari in cui è coinvolta una società, la **sproporzione** tra i redditi dichiarati e le disponibilità economiche possedute, deve essere **valutata in capo al rappresentante legale e non all'impresa.**

La questione posta al Comando generale della GdF

La questione posta all'attenzione dell'organo di vertice della Guardia di Finanza concerneva le **ipotesi in cui il delitto tributario sia ascrivibile al rappresentante legale** di una Spa/Srl e non ad un imprenditore individuale o a un professionista.

In questi casi, il **"beneficiario" dell'illecito** non è il rappresentante legale ma la **società**, nonostante, in virtù del principio di personalità della responsabilità penale, il delitto sia ascrivibile al rappresentante legale.

È stato così richiesto se la **verifica della sproporzione** delle attività economiche e patrimoniali possedute, rispetto a quanto dichiarato, che potrebbe legittimare il sequestro per sproporzione, **sarà eseguita con riferimento** alla **persona fisica**, alla **società di capitali** o anche in modo incrociato (redditi dell'uno rispetto alla disponibilità dell'altro).

L'orientamento dell'organo di vertice

Secondo la Guardia di Finanza, in questi casi, la **verifica** del requisito della sproporzione va **operata esclusivamente sul legale rappresentante**. Ciò in quanto occorre seguire le stesse regole in ordine all'irrogazione della sanzione penale che, come noto, colpiscono la persona fisica e non la società.

Ne consegue che, in caso di accertato squilibrio economico-reddituale tra i beni facenti parte del patrimonio personale del legale rappresentante (soggetto condannato) e le sue disponibilità ufficiali, la confisca potrà riguardare solo **beni facenti parte del patrimonio personale della persona fisica** e non anche dell'ente.

Nella risposta, viene anche chiarito che per l'individuazione dell'eventuale sproporzione dovranno essere **censiti e quantificati tutti gli investimenti posti in essere dal soggetto** in un arco temporale ragionevolmente prossimo alla data di commissione del reato, comprese le eventuali somme versate nella società a titolo di capitale di rischio (conferimenti, partecipazioni a successivi aumenti di capitale, ecc.), che, sul piano patrimoniale, corrispondono alla titolarità di una partecipazione all'interno della società stessa sotto forma, a seconda dei casi, di quote o azioni.

Va da sé, come condivisibilmente evidenziato dal Comando generale, che in presenza di **enti** che costituiscono **costruzioni giuridiche artificiose e strutture interposte** nella titolarità di beni, l'accertamento della sproporzione dovrà essere effettuato in capo all'autore del reato fiscale tenendo conto sia del suo patrimonio personale, sia di quello intestato fittiziamente all'ente. ☛

SistemaFrizzera

CODICE DEL PROCESSO TRIBUTARIO 2020

di E. M. Ruffini

Il Codice del processo tributario, contenente sia la normativa fiscale sia il Codice di procedura civile, completa la linea dei Codici Fiscali Frizzera: uno strumento essenziale per il professionista che si accinge ad affrontare una controversia di natura tributaria

SPESE DI SPEDIZIONE GRATIS

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME

SHOPPING 24 ON LINE

NELLE LIBRERIE PROFESSIONALI

Pagg. 368
€ 34,00

www.shopping24.it - Link diretto al prodotto:
offerte.ilsole24ore.com/codiceprocessotributario

SERVIZIO CLIENTI LIBRI - tel. 02/30.300.600 - servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

GRUPPO24ORE