

LE ULTIME NOVITÀ PER L'IMPRESA DAL SISTEMA PENALE-TRIBUTARIO

Introduzione

La presente nota analizza in ambito penale le leggi di recepimento della direttiva PIF – la legge 19 dicembre 2019, n. 157 e il decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75 rubricato Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili (decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio del 2020) – prestando particolare attenzione ai profili di criticità per l'impresa, nazionale e sovranazionale, che emergono dall'attuazione della normativa in questione.

Con la legge n. 157 del 2019, come è noto, non solo si amplia l'ambito di applicazione del sistema della responsabilità delle imprese ad alcune fattispecie tributarie mediante la modifica dell'art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. n. 231/2001, ma si inasprisce altresì il trattamento sanzionatorio delle violazioni tributarie e se ne riducono le soglie di rilevanza penale.

A questo intervento normativo ha fatto seguito il d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della legge di delegazione europea 2018, con cui si completa l'opera di recepimento della direttiva.

Con l'obiettivo di creare uno spazio unico europeo dell'IVA che sostenesse un mercato unico e contribuisse a incentivare l'occupazione, la crescita, gli investimenti e la concorrenza, sul versante tributario, la Commissione europea ha rilevato l'esigenza di traghettare l'Europa verso un sistema IVA definitivo per gli scambi di beni tra Stati membri dell'UE.

Cosa è successo

A tal proposito è stato ideato il cosiddetto Piano d'azione IVA e messo a punto nella Comunicazione (2016) 148 del 7 aprile 2016. Nel citato documento la Commissione afferma l'urgenza di riformare il sistema, specialmente perché è necessario che esso sia più semplice ed efficace (soprattutto per le piccole e medie imprese) e che si basi su una maggiore fiducia tra le imprese e le amministrazioni fiscali.

La riforma del sistema IVA prevede quattro punti essenziali:

- i. la nuova funzione che assumerà il numero di identificazione IVA mediante il quale opera l'acquirente nelle cessioni intra-UE di beni;
- ii. le nuove disposizioni in tema di call-off stock;
- iii. le modifiche relative alle cessioni a catena;
- iv. gli elementi che costituiscono la prova di tali cessioni.

Tali modifiche, ormai entrate in vigore il 1° gennaio 2020 nel silenzio del legislatore nazionale, trovano come referenti normativi la direttiva 2018/1910 – che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri e il cui recepimento è scaduto il 31 dicembre 2019 – e il relativo regolamento attuativo 2018/1912, approvati dal Parlamento europeo e dal Consiglio il 4 dicembre 2018.

Dato conto del complesso stato dell'arte, di seguito si cercherà di cogliere i profili di maggiore problematicità.

Aspetti problematici

In primo luogo, la lettera *a*) del comma 1 dell'art. 3 della L. 117/2019 prescrive che il Governo individui le fattispecie incriminatrici lesive degli interessi finanziari dell'Unione e che costituiscono frode al bilancio. Questi dunque i settori determinati:

- nella prima categoria si possono annoverare: la malversazione (316-*bis* c.p.), l'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (316-*ter* c.p.), la truffa e quella aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (640 e 640-*bis* c.p.), frode informativa aggravata (640-*ter* c.p.), frode nelle pubbliche forniture (356 c.p.) conseguimento indebito di erogazioni a carico totale o parziale del Fondo europeo agricolo di garanzia e di quello per lo sviluppo (L. 23 dicembre 1986, n. 898) e, da ultimo, i delitti di contrabbando (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43);
- la categoria concernente le risorse proprie provenienti dall'IVA comprende i reati tributari – previsti dal d.lgs. 74/2000 – quali, dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte;
- altra categoria comprende i reati contro la pubblica amministrazione, tra cui figurano, il peculato (314), la concussione (317 c.p.), i reati di corruzione (318, 319, 320, 322 c.p.), corruzione in atti giudiziari (319-*ter* c.p.), induzione indebita (319-*quater* c.p.), l'abuso d'ufficio (323 c.p.) e da ultimo il reato di cui all'art. 322-*bis* c.p. In relazione a questa ultima disposizione, recentemente, la norma è stata modificata recentemente dalla legge Spazza corrotti, che, oltre a aver eliminato dall'art. 322-*bis* c.p. il riferimento alle operazioni economiche internazionali, ha aggiunto il reato di corruzione passiva previsto dall'art. 322 comma 3 e 4 c.p. ai membri delle assemblee parlamentari internazionali o di un'organizzazione internazionale o sovranazionale e ai giudici e funzionari delle corti internazionali, ma ha continuato a prevedere l'applicazione ai pubblici funzionari di Stati terzi del solo art. 322 comma 1 e 2 c. p., e, quindi, della sola induzione alla corruzione attiva;
- l'ultima categoria, infine, concerne i reati di riciclaggio, autoriciclaggio, impiego di denaro beni e altre utilità di provenienza illecita (648, 648-*bis* e 648-*ter* c.p.), trasferimento fraudolento di valori (512-*bis* c.p.) nelle ipotesi in cui le condotte risultino lesive degli interessi finanziari europei.

Tra le novità che creano maggiori perplessità figurano l'art. 3 lettera *c*) della L. 117/2019. La disposizione prevede l'abrogazione delle norme che non consentono di punire a titolo di concorso e di tentativo i reati che ledono gli interessi finanziari comunitari. Il tema acquisisce rilevanza con riferimento ai reati tributari perché, per questi ultimi, gli artt. 6 e 9 del d.lgs. 74/2000 escludono la configurabilità di entrambi gli istituti.

In secondo luogo, l'art. 3 della legge di delegazione europea, alla lettera *e*), delega il Governo a integrare le disposizioni del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, recante disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche nel caso di compimento di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non siano già previsti da tale norma.

Un primo passo per il recepimento della citata disposizione è stato compiuto dal decreto fiscale (D.Lgs. 124 del 2019) convertito nella legge n. 157/2019, che oltre a inserire alcune fattispecie penal-tributarie nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità delle imprese ex d.lgs. 231/2001, ha apportato una serie di modifiche (non richieste dalla direttiva PIF), che riformano ulteriormente la disciplina.

Le linee direttrici della schizofrenica riforma “*manette agli evasori*” – il cui nome evoca già la finalità fortemente repressiva dell’intervento normativo – sono essenzialmente tre:

- (A) l’innalzamento delle cornici edittali delle principali fattispecie penal- tributarie
- (B) l’abbassamento delle soglie di rilevanza penale dell’imposta evasa o degli elementi attivi sottratti all’imposizione
- (C) l’estensione dell’art. 240-*bis* c.p. a specifici reati tributari.

In particolare, l’art. 39 comma 1, lett a) e b) del d.l. n. 124 del 2019 modifica il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all’art. 2 del D.Lgs. 74/2000 prevedendo la pena della reclusione da 4 anni a 8 anni (precedentemente da 18 mesi a 6 anni). La novella inserisce, inoltre, il comma 2-bis, in base al quale quando l’ammontare degli elementi passivi è inferiori a 100.000 euro il trattamento sanzionatorio risulta quello previgente.

Si noti che l’inasprimento sanzionatorio è preoccupante soprattutto in quei casi in cui venga contestato il reato di dichiarazione fraudolenta per fatturazioni soggettivamente inesistenti a imprenditori, che inconsapevoli della identità reale del fornitore o dell’idoneità di quest’ultimo a effettuare la prestazione fatturata, vengano coinvolti in un sistema di frodi carosello.

Con riferimento all’art. 3 del d.lgs. 74/2000 rubricato dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici l’art. 39, comma 1, lett c) del d.l. 124 del 2019 ha innalzato la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni alla pena da tre anni a otto anni, senza modificare le soglie di punibilità previste.

Maggiormente incisiva – dall’art. 39 comma 1 lett. d) del decreto fiscale – risulta, invece, la fattispecie residuale di dichiarazione infedele, di cui all’art. 4 del d.lgs. 74/2000, con la quale si punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una dichiarazione annuale elementi attivi per un ammontare inferiore o elementi passivi inesistenti quando congiuntamente l’imposta evasa è superiore a 100.000 euro (prima 150.000 euro) e quando l’ammontare degli elementi attivi sottratti a imposizione è superiore al 10% dell’ammontare complessivo degli elementi attivi in dichiarazione, o comunque, è superiore a 2 milioni (prima 3 milioni). Viene modificato anche il trattamento sanzionatorio che passa dalla reclusione da uno a tre anni alla reclusione da due a quattro anni e sei mesi.

L’inasprimento sanzionatorio riguarda anche il reato di omessa dichiarazione di cui all’art. 5 del D.Lgs. 74/2000. Si passa dalla pena della reclusione da due a cinque anni in luogo di quella precedente da diciotto mesi a quattro anni (art. 39 comma 1 lett. h) e i).

Una modifica rilevante concerne i reati di omesso versamento di cui all’art. 10- *bis* (ritenute dovute o certificate) e 10-*ter* (IVA), fattispecie per le quali si è previsto un abbassamento delle soglie di punibilità: nel primo caso la soglia di 150.000 euro viene portata a 100.000, nella seconda fattispecie la soglia di 250.000 viene ridotta a 150.000.

Il quadro si completa con l’art. 12-*ter*, concernente la applicazione della confisca allargata o per sproporzione ad alcune delle fattispecie tributarie, che in virtù del comma 1-*bis* dell’art. 39 del decreto fiscale e in deroga al principio del *tempus regit actum* che regola la materia delle misure di sicurezza, si applicherà esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (25 dicembre 2019).

Il d.l. 124/2019 estende, dunque, ai reati tributari caratterizzati da un comportamento fraudolento la misura di sicurezza della confisca allargata, strumento con il quale si confisca al contribuente denaro, beni o altre utilità rientranti nella sua disponibilità, o per interposta persona, di cui non sia in grado di giustificare la provenienza, ovvero sulla base di una presunzione relativa di ingiustificata locupletazione, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell’art. 444 c.p.p.

In terzo luogo, l’art. 39 comma 2 del D.Lgs. 124/2019 e l’art. 5 del decreto legislativo n. 75/2020 hanno arricchito l’elenco dei reati la cui commissione comporta la responsabilità amministrativa delle imprese.

- (A) Il primo intervento ha introdotto l'art. 25-*quinquiesdecies* nel D.Lgs. 231/01, con il quale si prevede la responsabilità amministrativa dell'impresa per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d. lgs. 74/2000), di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), di emissione di false fatture o documenti per operazioni inesistenti (art. 8), di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) e, infine, di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11);
- (B) Il secondo intervento normativo, invece, ha ampliato il catalogo con le fattispecie tributarie rimaste escluse dal D.Lgs. 124/2019 quali, la dichiarazione infedele (art. 4), l'omessa dichiarazione (art. 5), l'indebita compensazione (10-*quater*), alle quali si aggiungono anche le ipotesi di delitto tentato dei reati fiscali che presentano l'elemento della transnazionalità, se l'imposta evasa non è inferiore a 10 milioni di euro. L'elenco dei reati presupposto viene ulteriormente ampliato da alcuni dei reati contro la pubblica amministrazione non ancora presenti – tra i quali si rinvengono il peculato, il peculato per profitto dell'errore altrui e abuso di ufficio (314, 316, 323 c.p.) e, da ultimo, dalle fattispecie della frode nelle pubbliche forniture, di frode in agricoltura e reato di contrabbando (nuovo art. 25-*sexiesdecies*) qualora i diritti di confine superino i 100.000 euro.

Dal punto di vista pratico-operativo l'introduzione dei reati suddetti nel D.Lgs. 231/01 richiede necessariamente l'adeguamento del modello organizzativo 231 – partendo da una analisi preliminare della storia fiscale della società e dei modelli di compliance già adottati da quest'ultima e da una mappatura dei processi e delle attività esposte al rischio di commissione dei reati tributari predetti – al fine individuare le carenze all'interno del contesto societario e di prevedere, attraverso la redazione del MOG, un sistema prevenzionale aggiornato ed efficace di gestione del rischio – ovvero sia atto a formalizzare i principi di controllo – che consenta di monitorare i livelli di efficienza e di legalità dell'impresa. Ciò sarà possibile solo rafforzando le funzioni aziendali maggiormente coinvolte nella gestione dei reati fiscali, quali quella relativa al controllo interno, – il cui fulcro è rappresentato dal rapporto tra i componenti principali del controllo con il dirigente preposto – quella amministrativa e fiscale incaricata di eseguire sistematicamente i controlli per verificare *ex post* la congruità e la corrispondenza della fatturazione e della documentazione fiscale, e infine quella legale, di supporto rispetto alle precedenti, volta a individuare la qualificazione normativa delle operazioni poste in essere dalla società.

In quarto luogo, da un punto di vista teorico – ma non privo di conseguenze applicative rilevanti – il problema con cui l'interprete deve misurarsi è il rischio, tutt'altro che remoto, della violazione del principio del *ne bis in idem*.

Le citate ulteriori sanzioni applicate in virtù del d.lgs. 231/01, infatti, equivarrebbero a una duplicazione – se non una triplicazione – ingiustificata di quelle particolarmente severe e gravose già previste dal diritto tributario. A ben vedere, prima dell'introduzione dei reati tributari nel novero del catalogo 231, l'ordinamento rispondeva alle violazioni suddette con una doppia tutela: quella di carattere penale, diretta a colpire l'autore del reato, e quella di carattere amministrativo nei confronti dell'impresa, che deve corrispondere sia le somme originariamente dovute al fisco maggiorate degli interessi, che quelle che costituiscono l'importo della sanzione.

A oggi, invece, il sistema consente di aggiungere al quadro sanzionatorio suddetto le ulteriori sanzioni per l'impresa derivanti dal d.lgs. 231/01.

In quinto luogo, dal complesso quadro finora rappresentato emerge la tendenza europea, – a cui necessariamente il legislatore nazionale è tenuto a adeguarsi – a una protezione sempre maggiore degli interessi finanziari dell'Unione europea. Per quanto concerne le operazioni di *call of stock*, il legislatore comunitario ha inserito una disciplina specifica attraverso l'introduzione dell'art. 17-*bis* della direttiva 2006/112/Ce. Si tratta di una tipologia negoziale, in virtù della quale beni di proprietà del fornitore sono trasferiti presso un deposito del cliente o di un soggetto terzo che ha la facoltà di fare dei prelievi.

Prima dell'intervento citato, non conosceva una regolamentazione armonizzata, il che produceva un effetto distortivo: la difficoltà dei controlli da parte delle autorità dei singoli stati membri.

L'ulteriore novità prevista dalla direttiva, sempre nell'ottica di semplificare la disciplina delle cessioni intracomunitarie e di consentire un controllo maggiormente pervasivo, è quella relativa alle operazioni a cascata. Queste ultime costituiscono operazioni in cui i beni sono oggetto di due o più distinte cessioni. In particolare, viene effettuato un unico trasferimento della merce (dal primo fornitore al cliente finale) anche se vi è l'intervento di tre o più operatori (il primo cedente, uno o più promotori e il destinatario finale). Il problema che sorge in queste operazioni a catena è quello di identificare l'unico acquisto o cessione intracomunitaria.

A tale fine la direttiva prevede delle presunzioni con riguardo alle cessioni a catena nelle quali il trasporto è curato dal promotore della triangolazione. Se ne deduce che l'uso di presunzioni legali relative incide sull'onere della prova e si caratterizza per l'ammissibilità della prova contraria a carico dell'altra parte. L'effetto di introdurre una presunzione è quello di imporre a carico della controparte (nel caso di specie in capo al legale rappresentante della società) di fornire la prova contraria e di dimostrare che si tratti di cessioni intracomunitarie non imponibili, alleggerendo così l'onere probatorio dell'amministrazione finanziaria.

Da ultimo, il regolamento comunitario 2018/1912, al nuovo art. 45-*bis* prevede un nuovo regime delle prove delle cessioni intracomunitarie. La direttiva nella sua attuale formulazione non predeterminava le forme della prova atta a dimostrare che si è realizzato il trasporto nel territorio di un altro Stato membro, lasciando invece che siano gli Stati membri a definirle nel rispetto dei principi fondamentali del diritto dell'Unione, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate.

Affinché le cessioni intracomunitarie di beni siano non imponibili IVA devono sussistere i seguenti requisiti:

- (a) onerosità dell'operazione
- (b) acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà
- (c) *status* di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario
- (d) effettiva movimentazione della merce.

In particolare, in merito all'ultimo requisito l'art. 45-*bis* stabilisce in maniera puntuale due distinti gruppi di prove della spedizione o del trasporto della merce. Il venditore per provare la cessione dovrà essere in possesso, secondo la lettera a) dell'art. 45-*bis* di almeno due degli elementi di prova non contraddittori:

- ovvero di un documento o una lettera CMR riportante la forma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere
- oppure di uno qualsiasi degli elementi previsti dalla citata disposizione in combinazione con uno degli elementi di prova di cui alla lettera b), e cioè una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto dei beni; documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, per esempio un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione; ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale stato membro.

E anche in questa modifica si può scorgere una *ratio* ben precisa: aumentare la certezza per evitare il proliferare di fittizie cessioni di beni.

24 marzo 2021