

Reati tributari

In relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote. (*)

AGGIORNAMENTO () Il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, ha disposto (con l'art. 39, comma 3) che "Le disposizioni di cui ai commi 1 a 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto".*

ARTICOLI CITATI

Articolo	Testo
Articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 <i>Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i>	<ol style="list-style-type: none">1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

Articolo 39 del decreto legislativo 26 ottobre 2019, n. 124 <i>Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti</i>	<ol style="list-style-type: none">1. Al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 2, comma 1, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "quattro a otto"; b) all'articolo 2, dopo il comma 2 e' aggiunto il seguente: "2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi e' inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni."; c) all'articolo 3, comma 1, alinea, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "tre a otto"; d) all'articolo 4, comma 1, alinea, le parole "uno a tre" sono sostituite dalle seguenti: "due a cinque"; e) all'articolo 4, comma 1 lettera a), la parola "centocinquantamila" e' sostituita dalla seguente: "centomila"; f) all'articolo 4, comma 1 lettera b), la parola "tre" e' sostituita dalla seguente: "due"; g) il comma 1-ter dell'articolo 4 e' abrogato; h) all'articolo 5, comma 1, le parole "un anno e sei mesi a quattro" sono sostituite dalle seguenti: "due a sei"; i) all'articolo 5, comma 1-bis, le parole "un anno e sei mesi a quattro" sono sostituite dalle seguenti: "due a sei"; l) all'articolo 8, comma 1, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "quattro a otto"; m) all'articolo 8, dopo il comma 2 e' aggiunto il seguente: "2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, e' inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni."; n) all'articolo 10, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "tre a sette"; o) all'articolo 10-bis, la parola "centocinquantamila" e' sostituita dalla seguente: "centomila"; p) all'articolo 10-ter, la parola "duecentocinquantamila" e' sostituita dalla seguente: "centocinquantamila"; q) dopo l'articolo 12-bis, e' inserito il seguente: "Art. 12-ter (Casi particolari di confisca). - 1. Nei casi di condanna
--	---

	<p>o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dal presente decreto, diversi da quelli previsti dagli articoli 10-bis e 10-ter, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando: a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi e' superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2; b) l'imposta evasa e' superiore a euro centomila nel caso dei delitti previsti dagli articoli 3 e 5, comma 1; c) l'ammontare delle ritenute non versate e' superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 5, comma 1-bis; d) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti e' superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8; e) l'indebita compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 10-quater; f) l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi e' superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1; g) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi e' superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2; h) e' pronunciata condanna o applicazione di pena per i delitti previsti dagli articoli 4 e 10.".</p> <p>2. Dopo l'articolo 25-quaterdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, e' aggiunto il seguente: "Art. 25-quinquiesdecies (Reati tributari). - 1. In relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.".</p> <p>3. Le disposizioni di cui ai commi 1 a 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto.</p>
--	---

Ci si riferisce anche, quale riferimento alla necessità di sviluppo della presente sezione del modello, alla circolare della Guardia di Finanza 1 Settembre 2020 n 216816.

Si rinvia, nel dettaglio, ai presidi della parte speciale afferente alla commissione dei reati di cui all'art 25 ter DLgs 231 / 2001 (reati societari).

Poiché i reati tributari in questione risultano in particolare veicolati a mezzo di fatture (o altri documenti fiscalmente rilevanti) falsi o inesistenti, va evidenziato che la fatturazione attiva concerne in particolare enti pubblici, il che riduce, se non annulla, il rischio di commissione del reato; appare infatti impraticabile un fenomeno di sottofatturazione da parte dei Comuni rispetto a quanto previsto dai contratti di servizio per le attività di gestione del verde, gestione del calore, servizi a supporto logistico del Comune di Lodi e del Tempio Civico dell'Incoronata, con mala-regolamentazione delle differenze al di fuori del sistema contabile e fiscale aziendale; è fatta salva la residua possibilità di sottofatturazioni attive a terzi operanti nell'ambito delle attività di alienazione del patrimonio immobiliare sul libero mercato a favore di ASTEM SpA (ma il tema risulta di limitate dimensioni in valore assoluto); non risulta rilevante, ai fini della potenziale commissione del reato, il rapporto con gli utenti della riscossione dei tributi locali.

Sul fronte delle cessioni immobiliari, presidio alla commissione del reato tributario è costituito dall'insieme delle seguenti attività, da collocare in capo a ruoli / soggetti aziendali distinti, ai fini di realizzare la necessaria segregazione funzionale, anche tenuto conto della piccola dimensione dell'organico di ASTEM SpA: istruttoria (la cessione immobiliare dovrebbe essere sempre preceduta, come è preceduta, salvo eventuali beni di limitatissimo valore economico, dall'ottenimento di perizia giurata o asseverata, da parte di istituto pubblico riconosciuto o di esperto individuato nel rispetto delle procedure ex art 35 DLgs 165 / 2001 e DLgs 50 / 2016), pubblicità e selezione (l'alienazione dovrebbe sempre avvenire in esito ad una procedura di evidenza pubblica ex art 4 DLgs 50 / 2016 e RD 827 / 1924), aggiudicazione (essa dovrebbe avvenire a fronte dei criteri di valutazione offerte rigidamente e chiaramente esposti nell'avviso di alienazione), rendicontazione (l'esito della procedura dovrà essere comunicato ai partecipanti e pubblicato in *Amministrazione Trasparente*), controllo

(gli organi di controllo, revisione, vigilanza della Società potranno ben verificare la coerenza della procedura ed i risultati ottenuti).

Sul fronte degli affitti immobiliari, presidio alla commissione del reato tributario è costituito dallo svolgimento di procedure di selezione degli affittuari (per quanto applicabile) e dalla verifica dei requisiti (anche ex art 80 DLgs 50 / 2016, per quanto applicabile) dell'affittuario, ai fini di garantire l'affidabilità di quest'ultimo; inoltre, la determinazione del canone dovrà essere obbligatoriamente preceduta da analisi oggettive che ne determinino la congruità.

Per quanto riguarda le fatturazioni passive (per ASTEM SpA) inesistenti, false o simili, si richiama il fatto che il ciclo passivo della Società è governato dagli obblighi pubblicistici ex DLgs 50 / 2016; le relative procedure, regolamenti, obblighi costituiscono il presidio – base rispetto alla commissione dei reati, e la verifica di comportamenti coerenti con dette procedure, regolamenti, obblighi, da parte delle unità organizzative e dei singoli dipendenti, costituisce il primario presidio alla commissione del reato.

Una determina o delibera a contrarre individua la fase di avvio di un processo di acquisto, ed in particolare di un affidamento diretto (nel rispetto del principio di rotazione ex §§ 3.6/7 Linee Guida ANAC n 4, il che di per sé riduce la possibilità di instaurare rapporti consolidati con singoli fornitori) o di una procedura più articolata per l'affidamento di servizi / forniture / lavori, le quali seguono le fasi dettagliate nell'allegato afferente ai processi a maggior rischio di corruzione ai danni della Società (cui si rinvia per il dettaglio); le verifiche di conformità (visti tecnici) si associano alle fatture passive pervenute; il pagamento avviene a fronte dell'abbinamento tra determina / delibera – atto di affidamento o contratto – visto tecnico – fattura passiva.

L'articolazione stessa delle fasi di cui sopra ed il principio di segregazione delle funzioni (da perseguire) tra più unità organizzative e persone che caratterizza il ciclo passivo aziendale presidia come detto il rischio di commissione del reato.

Particolare attenzione va posta, anche a livello di verifica da parte degli organi di revisione ed OdV, ai casi di prestazioni eccezionali di servizi, forniture, lavori la cui rendicontazione, verifica e pagamento possono realizzarsi, per specifiche ragioni, a consuntivo ed al di fuori dell'ordinaria procedura di ciclo passivo sopra tratteggiata (ad esempio, in caso di emergenza ex art 63 o art 163 DLgs 50 / 2016).

Inoltre, nell'ambito della commissione dei reati tributari, appare necessario che sia svolta una preliminare verifica formale, da conservare agli atti, da parte dei competenti organi / ruoli interni ad ASTEM SpA eventualmente supportati da professionisti esterni, ai fini di valutare se determinate norme di beneficio fiscale si attagliano effettivamente ai processi ed alla realtà gestionale di ASTEM SpA (a mero titolo di esempio, si pensi a norme di concessione di crediti di imposta a fronte dello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, oppure nell'ambito delle provvidenze fiscali a supporto delle aziende in caso di acquisti da effettuarsi in caso di emergenza sanitaria, quale quella correlata a Covid-19).

Gli organi di revisione e l'OdV verificano a campione il rigoroso rispetto dei protocolli, procedure, prassi, principi di cui sopra anche a presidio della commissione di reati tributari a favore di ASTEM SpA, in particolare nel tentativo di ridurre il carico fiscale.

In ulteriore dettaglio, operano anche quali presidi alla Commissione dei reati in questione:

- Le verifiche infrannuali ed annuali, preventivi ed a posteriori, sulle dichiarazioni fiscali operate dal Revisore Legale dei Conti e dal Collegio sindacale;
- Sul fronte della gestione della riscossione tributaria, la pubblicazione sui siti internet (di ASTEM SpA e del Comune) delle relative tariffe comunali e del regolamento, nonché una puntuale attività di verifica di coerenza dell'inserimento manuale (a sistema) delle relative denunce ed atti conseguenti.