

D'Attualità

# Alcune riflessioni sulla disciplina dei reati tributari risultante dalla novella introdotta con il D.l. n. 138 del 13 agosto 2011

di Luca Mazzanti e Iacopo Santinelli (\*)

## In generale

Il decreto legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con legge n. 148 del 14 settembre 2011, recante "Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo" [nel prosieguo: la "novella"], ha novellato il D.Lgs n. 74/2000 [nel prosieguo: il "decreto"].

L'intervento del legislatore ha avuto ad oggetto, in via generale, le seguenti tematiche:

- a) è stato ridotto il *quantum* di imposta evasa al quale è ancorata la punibilità (art. 2, comma 36, lett. b), c), d) ed e) della novella;
- b) sono state abrogate le attenuanti di cui agli artt. 2, terzo comma e 8, terzo comma del decreto ed è stata ridotta la diminuzione di pena prevista dall'attenuante di cui all'art. 13 del decreto (art. 2, comma 36, lett. a), g) e i) della novella;
- c) sono state introdotte limitazioni alla possibilità di applicazione della sospensione condizionale della pena (art. 2, comma 36, lett. h) della novella;
- d) la possibilità di accesso al procedimento speciale di cui agli artt. 444 e ss c.p.p. (applicazione della pena su richiesta delle parti; cd. "patteggiamento") è stata subordinata all'avvenuta estinzione dei debiti tributari (art. 2, comma 36, lett. m) della novella;
- e) è stato aumentato di un terzo il tempo necessario a prescrivere i reati previsti dagli artt. da 2 a 10 del decreto (art. 2, comma 36, lett. l) della novella.

Vediamo nel dettaglio le misure sopra riasunte.

## Le modifiche riguardanti la punibilità dei fatti di dichiarazione fraudolenta ed infedele (artt. 3 e 4 del decreto)

A mezzo della novella, il legislatore è intervenuto sugli artt. 3 e 4 del decreto, riducendo l'ammontare dell'imposta evasa al di sopra del quale i fatti tipici descritti nelle suddette norme incriminatrici assumono rilevanza penale, come meglio di seguito.

**Modifica dell'art. 3, primo comma, lett. a) e b), del decreto: soglia di punibilità portata da € 77.468,53 ad € 30.000,00 di imposta evasa e da € 1.549.370,70 ad € 1.000.000,00 di elementi attivi sottratti all'imposizione**

L'art. 3 del decreto reca: "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici".

Secondo la disciplina previgente, chiunque avesse commesso il fatto tipico descritto nel primo comma della norma in commento, sarebbe stato soggetto a censura penale qua-

lora l'imposta evasa fosse stata, ai sensi dell'art. 3, primo comma, lett. a) del decreto, superiore "a € 77.468,53" ed altresì qualora, ai sensi della successiva lett. b), l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione fosse stata superiore al 5% dell'ammontare degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, fosse stata "superiore a € 1.549.370,70".

L'art. 2, comma 36, lett. b) della novella ha modificato l'art. 3, primo comma, lett. a) del decreto, prevedendo che l'imposta evasa, per la configurabilità del delitto in commento, debba essere superiore "a € 30.000".

L'art. 2, comma 36, lett. c) della novella ha modificato l'art. 3, primo comma, lett. b) del decreto, prevedendo che l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione per la configurabilità del delitto in parola debba essere superiore "a Euro un milione".

Nessuna modifica è invece stata apportata alla prima parte della succitata lett. b) della norma in commento, e segnatamente al rapporto (rimasto invariato al 5%) tra elementi attivi sottratti ed elementi complessivi dichiarati.

E' stato quindi modificato, riguardo alla lett. b), soltanto il criterio sussidiario per la determinazione degli elementi sottratti all'imposizione.

Secondo la nuova disciplina sarà quindi punito chiunque abbia commesso il fatto tipico descritto dalla norma incriminatrice, qualora:

- (i) l'imposta evasa sia superiore ad € 30.000,00, anziché € 77.468,53; e;
- (ii) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di fittizi elementi passivi, sia superiore al 5% dell'ammontare complessivo dichiarato o comunque superiore ad € 1.000.000,00, anziché € 1.549.370,70.

Nessuna ulteriore modifica è stata apportata alla norma in parola. Non si è quindi né intervenuti sulla descrizione del fatto tipico, né si è modificato il regime sanzionatorio precedentemente stabilito.

**Modifica dell'art. 4, primo comma, lett. a) e b), del decreto: soglia di punibilità portata da euro 103.291,38 ad € 50.000,00 di imposta evasa e da € 2.065.827,60 ad € 2.000.000,00 di elementi attivi sottratti all'imposizione**

L'art. 4 del decreto reca: "Dichiarazione infedele".

Secondo la disciplina previgente, chiunque avesse commesso il fatto tipico descritto nel primo comma della norma in commento

sarebbe stato soggetto a censura penale qualora l'imposta evasa fosse stata, ai sensi del primo comma, lett. a) del decreto, superiore "a € 103.291,38" ed altresì qualora, ai sensi della successiva lett. b), l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione fosse stata superiore al 10% dell'ammontare degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, "superiore a € 2.065.827,60".

L'art. 2, comma 36, lett. d) della novella ha modificato l'art. 4, primo comma, lett. a) del decreto, prevedendo che l'imposta evasa, per la configurabilità del delitto in commento, debba essere superiore "a € 50.000".

L'art. 2, comma 36, lett. e) della novella ha modificato l'art. 4, primo comma, lett. b) del decreto, prevedendo che l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione per la configurabilità del delitto in parola debba essere superiore "a euro due milioni".

Nessuna modifica è invece stata apportata alla prima parte della succitata lett. b) della norma in commento, e segnatamente al rapporto (rimasto invariato al 10%) tra elementi attivi sottratti ed elementi complessivi dichiarati.

E' stato quindi modificato, riguardo alla lett. b), soltanto il criterio sussidiario per la determinazione degli elementi sottratti all'imposizione. Trattasi all'evidenza, in questo caso, di un semplice "arrotondamento" e non di una sostanziale modifica.

Secondo la nuova disciplina sarà quindi punito chiunque abbia commesso il fatto tipico descritto dalla norma incriminatrice, qualora (contestualmente):

- (i) l'imposta evasa sia superiore ad € 50.000,00, anziché € 103.291,38;
- (ii) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di fittizi elementi passivi, sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo dichiarato o comunque superiore ad € 2.000.000,00, anziché € 2.065.827,60.

Nessuna ulteriore modifica è stata apportata alla norma in parola. Non si è quindi né intervenuti sulla descrizione del fatto tipico, né si è modificato il regime sanzionatorio precedentemente stabilito.

**Le modifiche alle attenuanti del decreto (art. 2, terzo comma, 8 terzo comma e art. 13 del decreto)**

Il legislatore ha abrogato le circostanze attenuanti speciali ad effetto speciale precedentemente previste in materia di fatturazione per operazioni inesistenti, agendo come segue:

(\*) Avvocati in Bologna (si ringrazia la Dott.ssa Giuditta Pavan).

- (i) con l'art. 2, comma 36, lett. a) della novella, è intervenuto sull'art. 2 del decreto, recante "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", abrogandone il terzo comma, il quale stabiliva che, ove l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse risultato inferiore ad € 154.937,07, il reo avrebbe beneficiato di una diminuzione di pena dei due terzi;
- (ii) specularmente, con l'art. 2, comma 36, lett. g) della novella, è intervenuto sull'art. 8 del decreto, recante "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", abrogandone il terzo comma, il quale stabiliva che, ove l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o negli altri documenti falsi fosse risultato inferiore ad € 154.937,07, il reo avrebbe beneficiato di una diminuzione di pena (consistente in due terzi della stessa).

La novella è altresì intervenuta sull'attenuante di cui all'art. 13, primo comma del decreto, che accordava una diminuzione di pena "fino alla metà" della pena edittale, nel caso in cui il reo avesse, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, estinto tramite pagamento i debiti tributari relativi ai reati contestatigli.

La novella – art. 36, lett. i) - ha stabilito che tale riduzione di pena possa essere applicata fino ad un terzo della pena edittale.

#### Le modifiche alla sospensione condizionale della pena (art. 12 del decreto)

All'art. 12 del decreto è stato introdotto, a mezzo dell'art. 2, comma 36, lett. h) della novella, il comma 2 bis, a norma del quale, per tutti i delitti pp. e pp. dal decreto, non possa essere concessa la sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 c.p. qualora ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- (i) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari;
- (ii) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore ad € 3.000.000,00.

#### Le modifiche al patteggiamento (art. 13 del decreto)

A mezzo dell'art. 2, comma 36, lett. m) della novella si è introdotto all'art. 13 del decreto il comma 2 bis, il quale stabilisce che, per i reati previsti e puniti nel decreto, l'applicazione della pena su richiesta delle parti, di cui agli artt. 444 e ss. c.p.p., possa essere richiesta solo nel caso in cui sia stato estinto il debito tributario relativo al reato contestato prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

#### Le modifiche sulla prescrizione (art. 17 del decreto)

Con l'art. 2, comma 36, lett. l) della novella, il legislatore ha introdotto all'art. 17 del decreto il comma 1 bis, secondo il quale i termini prescrizionali relativi a tutti i reati previsti nel decreto stesso "sono elevati di un terzo".

Quindi, posto che per tutti i reati previsti dal decreto il tempo necessario a prescrivere i reati medesimi era pari ad anni sei, ovvero ad anni sette e mesi sei qualora fosse intervenuto un atto interruttivo della prescrizione (cfr., artt. 157 e 160 c.p.), a seguito della

novella, i termini prescrizionali sono stati portati ad anni otto, ovvero, in caso di intervento di atti interruttivi della prescrizione, ad anni dieci.

#### Brevi osservazioni in tema di coordinamento e di successione tra la nuova e la previgente disciplina

Sopra si sono elencate le modifiche apportate al decreto dalla novella.

Occorre evidenziare come, a quasi un anno dall'entrata in vigore della novella, non si registrino prese di posizione giurisprudenziali in ordine ai criteri da adottarsi in tema di coordinamento fra la previgente e la vigente disciplina.

Pertanto, qui di seguito si offriranno alcuni brevi spunti che ci auguriamo possano essere di qualche aiuto per risolvere alcuni nodi "pratici" afferenti il rapporto fra la nuova e la vecchia disciplina.

Tra i vari problemi interpretativi che gli interventi di cui alla novella potranno originare, deve in primo luogo considerarsi quello concernente la successione delle leggi nel tempo.

Il quesito che ci si pone è molto semplice: la nuova normativa –entrata in vigore in data 13 agosto 2011- deve o non deve applicarsi ai reati commessi antecedentemente alla sua adozione, ma per i quali si proceda nella sua vigenza?

Non avendo il legislatore disciplinato tale problematica con l'introduzione di norme transitorie, per rispondere al detto quesito si dovrà fare ricorso ai principi generali vigenti nel nostro ordinamento in materia di successione delle leggi nel tempo.

Deve a tale proposito distinguersi tra norme sostanziali, e cioè quelle che descrivono e sanzionano una fattispecie criminosa, e norme processuali, e cioè quelle che regolano l'iter del procedimento penale e disciplinano gli atti giurisdizionali.

Ai sensi del combinato disposto delle norme di cui agli artt. 2 c.p., 11 disp. sulla legge in generale e 25 Cost., vige nel nostro ordinamento in principio del divieto di retroattività delle norme sostanziali sfavorevoli al reo. Nessuno potrà quindi essere giudicato sulla base di una norma penale a questi sfavorevole ed entrata in vigore in un momento successivo alla commissione del fatto contestato.

Il principio appena esposto non vale invece, secondo l'elaborazione giurisprudenziale, per le norme aventi natura processuale, in relazione alle quali vige il principio secondo cui deve applicarsi la norma processuale vigente al momento del verificarsi di ciascun atto processuale (*tempus regit actum*). Il problema sta quindi, nel nostro caso, nell'identificare quali delle norme introdotte con la novella abbiano carattere sostanziale e quali, al contrario, abbiano natura processuale.

#### La successione delle discipline riguardo alle modifiche in tema di attenuanti e soglia di punibilità

Le norme di cui agli artt. 2, 3, 4 e 8 del decreto intervengono sulle sanzioni da applicarsi alle fattispecie delittuose ivi descritte, ed hanno pertanto natura sostanziale; conseguentemente, dovrà applicarsi a

queste il principio di irretroattività di cui sopra.

Quindi, chi ad esempio abbia, a mezzo di una dichiarazione infedele presentata anteriormente al 13 agosto 2011, evaso una somma superiore ad € 50.000,00 (prevista dalla nuova disciplina), ma inferiore ad € 103.291,38 (previsti dalla disciplina previgente), non potrà essere soggetto a censura penale ai sensi dell'art. 4 del decreto e ciò tanto nel caso in cui il procedimento penale fosse pendente alla data di entrata in vigore della novella (e cioè al 13 agosto 2011), tanto nel caso in cui il procedimento penale fosse avviato successivamente a tale data.

Le stesse considerazioni valgono anche in relazione ai fatti descritti nell'art. 3 del decreto, per cui andrà esente da responsabilità penale chi, ponendo in essere i fatti descritti in tale norma antecedentemente alla data di entrata in vigore della novella, abbia evaso una somma superiore ad € 30.000, ma inferiore ad € 77.468,53, anche se il procedimento penale per l'accertamento di tali fatti fosse iniziato in epoca successiva.

In applicazione del medesimo principio, potrà godere delle attenuanti di cui agli artt. 2, terzo comma e 8, terzo comma del decreto (abrogate dalla novella), chi, commettendo il fatto antecedentemente al 13 agosto 2011, abbia emesso fatture per operazioni inesistenti, oppure abbia dichiarato al fisco il falso facendo uso di dette fatture per un importo uguale o inferiore ad € 154.937,07, anche se il procedimento penale per l'accertamento di tali fatti fosse iniziato in epoca successiva.

#### La sospensione condizionale della pena

La sospensione condizionale della pena, di cui all'art. 163 c.p., opera quale causa di estinzione del reato (cfr., art. 167 c.p.) e, come tale, ha effetti sostanziali sulla fattispecie criminosa (cfr., a titolo di esempio: Cass. pen., Sez. II, 18/9/03).

Pertanto, la norma introdotta a mezzo della novella (art. 12 del decreto), che inibisce la possibilità di sospendere condizionalmente la pena qualora l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari e superiore ad € 3.000.000,00, non dovrebbe esplicare efficacia retroattiva, in quanto trattasi di disposizione peggiorativa della posizione sostanziale dell'imputato.

Ad avviso di chi scrive, deve quindi ritenersi che potrà godere del previgente – e più favorevole - regime in tema di sospensione condizionale della pena il soggetto nei cui confronti si inizi un procedimento penale successivamente alla entrata in vigore della novella, purché il fatto contestato sia anteriore a tale data.

#### Il patteggiamento

L'istituto del patteggiamento, disciplinato agli artt. 444 e ss. c.p.p., consente all'imputato ed al P.M. di concordare la pena da irrogarsi in concreto e comporta una diminuzione della stessa fino a un terzo.

La giurisprudenza prevalente è orientata nel senso di ritenere che "l'art. 444, 1° comma, nuovo c. p. p. [...] ha anche valore di legge sostanziale, siccome riguardante il merito dell'applicazione della pena, e quindi rientra nell'ambito di operatività dell'art. ➤

➤ 2, comma 3, c.p.” (cfr., a titolo di esempio: Cass. pen., Sez. V; 20/9/99, n. 4070). Pertanto, ad avviso di chi scrive, si dovrebbe ritenere che la norma introdotta dalla novella – art. 13, comma 2 *bis* del decreto -, che subordina la possibilità di accedere al rito premiale del patteggiamento al pagamento dei debiti tributari relativi al reato per cui si procede, non possa avere efficacia retroattiva e non possa quindi essere applicata in relazione a fatti commessi successivamente alla sua entrata in vigore, e cioè alla data del 13 agosto 2011.

#### La prescrizione

Anche l’istituto della prescrizione (cfr., artt. 157 e ss. c.p.), che disciplina il venir meno

della pretesa punitiva dello Stato per il decorso di un certo lasso di tempo dalla commissione del fatto contestato, riverbera i suoi effetti sulla sostanziale posizione dell’indagato/imputato.

Sulla natura sostanziale della normativa in tema di prescrizione si è espressa la Suprema Corte, secondo il cui orientamento, “*il decorso del tempo non si limita ad estinguere l’azione penale, ma elimina la punibilità in sé e per sé, nel senso che costituisce una causa di rinuncia totale dello Stato alla potestà punitiva*” (Cass., Sez. I, 8 maggio 1998, n. 7442).

La qualificazione della prescrizione come istituto non solo procedurale ma anche

sostanziale e, quindi, della sua sottoposizione al principio dell’irretroattività delle norme peggiorative, è oramai cristallizzata nella giurisprudenza di legittimità che si conforma alla posizione assunta a riguardo dalla Corte Costituzionale (cfr., Corte Cost., 23 novembre 2006, n. 393).

Pertanto, dovrebbe concludersi che la norma introdotta dalla novella - art. 17, comma 1 *bis* del decreto -, che eleva di un terzo i termini prescrizionali relativamente ai reati tributari, non potrà avere efficacia retroattiva e non potrà quindi essere applicata in relazione a fatti commessi successivamente alla sua entrata in vigore, e cioè alla data del 13 agosto 2011. ■

Controllo di gestione

## Management Control System: utilità e metodi di creazione del Sistema di controllo Strategico per l’impresa – il ruolo del professionista

di Alessandro Garlassi (\*)

### I “Sistemi di gestione del business” al centro del dibattito tra professionisti e imprese

Da alcuni anni si assiste al crescente interesse dell’Ordine Nazionale e delle istituzioni economiche in merito ai sistemi di controllo del business da parte della direzione aziendale, sia in fase di *start-up* che di gestione corrente degli affari d’impresa.

Negli ultimi due anni, si sono succeduti tre diversi documenti ufficiali che mettono in luce l’importanza e la centralità della creazione del sistema di controllo manageriale al fine di mantenere competitività sui mercati, sostenere la crescita e garantire la continuità d’impresa.

Il documento “Linee guida alla redazione del business plan” redatto nel 2011 a cura del gruppo di lavoro area finanza aziendale del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ha la finalità di illustrare il percorso logico e operativo di costruzione di una nuova idea imprenditoriale, mettendo al centro dell’attenzione del consulente professionista strategia, analisi del mercato e misurazioni del business.

Il documento n.12 “Il controllo di gestione e la contabilità dei costi nelle pmi” pubblicato dall’Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel corrente anno 2012, illustra come sia fondamentale per le pmi creare, al proprio interno, un sistema di monitoraggio degli andamenti di costo e marginalità nei diversi processi aziendali interni e nelle aree strategiche d’affari al fine di poter fare valutazioni aggiornate ed efficaci in merito a *pricing, make or buy* e, più in generale, consentire decisioni con-

sapevoli sia di breve che di lungo periodo.

Il terzo e ultimo documento “istituzionale” è quello dal titolo “Guida al sistema di controllo di gestione” emanato nel settembre 2011 da Borsa Italiana nel quale sono contenuti, in senso moderno e accurato, le linee guida per la creazione di un sistema manageriale di controllo basato sulla strategia. Strumento considerato obbligatorio ed essenziale per ottenere la possibilità di raccolta di capitale di rischio attraverso la quotazione di borsa.

La maggiore attenzione dimostrata dai colleghi degli istituti di ricerca, dalle istituzioni e dalla borsa italiana deve essere inquadrata nella volontà di accompagnare le aziende nei cambiamenti, a volte strutturali, che l’attuale sistema economico, non più confinato a quello nazionale, richiede al fine di gestire crisi non congiunturali e mercati in continua turbolenza competitiva ad elevata volatilità.

### Il mondo che cambia: evoluzione economica, informativa e culturale

La crescita quasi zero del sistema economico nazionale degli ultimi vent’anni e l’attuale crisi strutturale del Paese, non deve scoraggiare imprese e professionisti a creare “valore” attraverso i propri e ancora inimitabili *business models*.

Al contrario, la difficile situazione deve fare emergere, con grande chiarezza ed evidenza, la necessità di analizzare a fondo le caratteristiche del nuovo ambiente sociale e competitivo, l’impellenza di un rinnovamento - anche culturale - del management, la necessità di continuità di dialogo e aiuto costruttivo tra professionisti e imprese per sfruttare le nuove opportunità di mercato.

Vi sono alcuni elementi del nuovo competere che le aziende hanno ormai assimilato e

cominciato a gestire in modo continuo. Internazionalizzazione, partnership e collaborazioni *BtoB* in mercati esteri a monte e a valle della catena produttiva, elevata attenzione alla relazione con il Cliente e alla sua soddisfazione come elemento centrale di successo commerciale, processi di miglioramenti delle attività interne, nuovi metodi e strumenti di produzione quali *lean production* o *JIT*, sono temi affrontati in modo corrente dal management aziendale.

Non altrettanta attenzione, ad oggi, si riscontra, nell’approccio a due fondamentali pilastri della nuova “economia”: l’informazione e il rischio.

### Dall’informazione alla “notizia”

La globalizzazione è diventata elemento accettato e consolidato nel sistema economico italiano ma forse non altrettanta rilevanza è attualmente prestata dalle imprese e professionisti alla valutazione del fenomeno della “nuova informazione”, la quale, per alcuni autorevoli autori e accademici, si traduce in una vera e propria “rivoluzione” che coinvolge anche aspetti tecnologici che la trainano e la trasformano eliminando qualsiasi barriera spazio temporale tra aziende e clienti e modificando comportamenti e processi consolidati in azienda e tra i consumatori.

Sistemi digitali di consumo e trasmissione dati, capacità di relazione on time, integrazione in tutta la *supply chain*, stanno trasformando in modo significativo il mondo delle imprese e il modo di consumare creando nuove minacce e nuove opportunità, facendo scomparire alcuni settori ma aprendone altri diversi, distinti, a volte paralleli a quelli tradizionali.

La gestione dei *database (big data)*<sup>1</sup> è crucia-

(\*) Dottore Commercialista in Reggio Emilia