

Edizione di mercoledì 6 novembre 2013

ADEMPIMENTI

[Errati versamenti: applicabili anche ai diritti camerali i principi sanciti dalla C.M. 27/E/2013](#)
di Luca Caramaschi

ADEMPIMENTI

[Spesometro: come indicare le note di variazione?](#)
di Fabio Garrini

IVA

[Con la circolare 32/E arrivano le indicazioni dell'Agenzia sull'aumento dell'aliquota IVA \(ma è passato un mese!\)](#)
di Sergio Pellegrino

IMPOSTE SUL REDDITO

[Cedere cubatura è come cedere un terreno edificabile](#)
di Luigi Scappini

ENTI NON COMMERCIALI

[Il termine di prescrizione in caso di emissione di fatture false e di sovrafatturazione](#)
di Ernesto Russo, Guido Martinelli

BACHECA

[Formazione / Informazione e D.Lgs. 231/2001](#)
di Mauro di Gennaro

ADEMPIMENTI

Errati versamenti: applicabili anche ai diritti camerale i principi sanciti dalla C.M. 27/E/2013

di Luca Caramaschi

Con la recente [nota n.172574 del 22 ottobre 2013](#) il Ministero dello Sviluppo Economico ha fornito indicazioni circa l'applicabilità, al versamento del diritto camerale annuale, delle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 27/E del 2 agosto 2013](#) in tema di **carenti versamenti**.

La nota evidenzia come a seguito dell'emanazione del **D.M. n. 54 del 27.1.2005** concernente "*Regolamento relativo all'applicazione delle sanzioni amministrative in caso di tardivo o omesso pagamento del diritto annuale da parte delle imprese a favore delle camere di commercio, emanato ai sensi dell'articolo 5-quater, comma 2, della legge 21 febbraio 2003, n. 27*", il Ministero dello Sviluppo Economico abbia fornito univoche indicazioni in merito all'applicazione del citato decreto con la **circolare n. 3587/C del 20.06.2005** e che, quindi, si rende necessario verificare se le **interpretazioni** contenute nella richiamata circolare sono oggi ancora compatibili con le posizioni assunte dall'Agenzia delle entrate in merito all'applicazione delle sanzioni ai tributi.

Lo stesso Ministero nella nota in commento, nella considerazione che la stessa Agenzia delle entrate con la citata C.M. n. 27/E/2013 ha **ritenuto necessario** chiarire in modo definitivo i criteri da considerare ai fini dell'applicazione delle sanzioni, ritiene che tali principi siano da ritenersi applicabili anche al versamento del **diritto annuale camerale** e quindi intende uniformare il proprio **orientamento** a quello dettato dall'Agenzia delle entrate.

E' quindi **a partire dai ruoli che saranno resi esecutivi successivamente all'emanazione della presente nota (22 ottobre 2013)**, indipendentemente dall'anno di competenza del diritto annuale, che le camere di commercio provvederanno ad uniformare i propri comportamenti a quelli individuati dall'Agenzia delle entrate nel citato documento di prassi. In attesa dei necessari **adeguamenti delle procedure informatiche**, è pertanto **necessario** che le Camere di Commercio applichino i suddetti criteri agli esiti scaturenti dai controlli automatizzati, con riferimento a tutte quelle **posizioni** in relazione alle quali è necessario applicare un **criterio diverso** da quello finora seguito.

Con riferimento ai **ruoli già resi esecutivi** alla data di emanazione della presente nota, le Camere di Commercio, nel caso di cartelle già **notificate** ma **non ancora definitive** (ovvero per le quali non sono ancora scaduti i termini per la presentazione del ricorso), e su **istanza** del

contribuente, provvederanno alla rideterminazione della sanzione tenendo conto dei nuovi principi concedendo lo **sgravio** al concessionario.

Nel caso, invece, di cartelle notificate e definitive, le Camere di Commercio **valuteranno**, su istanza del contribuente, l'opportunità, in **autotutela**, di rideterminare la sanzione.

Vale in ogni caso il principio – già **ribadito** dalla stessa Agenzia nella richiamata circolare – che per le sanzioni già irrogate con provvedimento definitivo non è ammessa la **ripetizione** di quanto già pagato.

Mentre **l'art. 4 comma 1 del D.M. n. 54/2005** stabilisce che la misura della **sanzione amministrativa** è compresa **tra il 10 e il 100 per cento** dell'ammontare del diritto dovuto, il successivo **art. 6** del citato D.M. disciplina la possibilità dell'impresa di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, definendo nel dettaglio le misure ridotte della sanzione applicabile alle stesse imprese in caso di ravvedimento.

Viene inoltre chiarito che per le **imprese e unità locali** che si iscrivono **in corso d'anno** al Registro delle Imprese, non si applica l'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001 e, quindi, tali soggetti saranno tenuti ad effettuare i versamenti del diritto annuale entro trenta giorni **decorrenti dall'iscrizione**; verranno considerati tardivi e quindi sanzionati con l'applicazione dell'aliquota del 10% sull'intero importo dovuto e versato tutti i versamenti effettuati nei successivi trenta giorni.

Uniformandosi dunque alle nuove e più confortanti posizioni espresse dall'Agenzia delle entrate, il Ministero dello Sviluppo Economico con la nota in commento **afferma** che:

- il versamento entro 30 giorni dalla scadenza dell'importo dovuto senza la **maggiorazione dello 0,40%** è assimilabile **all'omesso versamento parziale** e non già al ritardato pagamento, di conseguenza la sanzione deve essere rapportata alla **frazione** dell'importo non versato: pertanto, se è dovuto un diritto annuale maggiore rispetto a quello calcolato e versato nel **"termine lungo"**, detto versamento non è da considerarsi **tardivo, ma semplicemente insufficiente**. La sanzione deve quindi essere calcolata sulla differenza tra quanto versato nel **"termine lungo"** e quanto dovuto (imposta più maggiorazione);
- deve ritenersi **perfezionato** il ravvedimento operoso di quanto originariamente e complessivamente dovuto anche solo parzialmente, cioè **limitatamente** all'importo versato entro la scadenza del termine del ravvedimento stesso: quindi, nel caso in cui l'impresa effettui entro il termine prescritto per il ravvedimento il versamento di un importo di diritto annuale **inferiore** rispetto al dovuto ma comunque con **sanzioni e interessi** commisurati al diritto stesso, il ravvedimento si intenderà perfezionato limitatamente a tale importo. Sulla differenza **non regolarizzata** saranno irrogate le sanzioni ad opera degli uffici camerali;
- nel caso in cui l'impresa, in sede di ravvedimento, effettui un versamento complessivo di diritto annuale, sanzioni, e interessi in **misura inferiore al dovuto** e le sanzioni e/o gli

interessi non siano commisurati al diritto annuale versato a titolo di ravvedimento, la Camera di Commercio dovrà ritenere perfezionato il pagamento con riferimento alla **quota parte** del diritto annuale – comprensivo o meno della **maggiorazione** a seconda della data del versamento originario – **proporzionata** al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo. Sulla differenza non sanata saranno irrogate le sanzioni ad opera degli uffici camerali.

In tutti i casi, **conclude la nota n.172574/2013**, sarà comunque necessario avere l'evidenza dell'**intenzione** dell'impresa di avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso, attraverso la **verifica dell'imputazione** nel modello F24 di parte del versamento **all'assolvimento delle sanzioni**, indicando l'apposito codice tributo.

ADEMPIMENTI

Spesometro: come indicare le note di variazione?

di Fabio Garrini

Con il [provvedimento prot. 2013/128483 di ieri](#), l'Agenzia ha **escluso dallo spesometro**, per gli anni **2012 e 2013, lo Stato, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico** (dal 2014 saranno invece tenuti all'adempimento, dovendo documentare le operazioni rilevanti ai fini IVA non documentate da fattura elettronica).

Per tutti gli altri, lo spesometro continua ad essere una *via crucis* ... e permangono gli aspetti dubbi a pochi giorni dalla scadenza dell'invio.

La compilazione della comunicazione si profila problematica anche in relazione alle modalità di inclusione nello schema di comunicazione delle **note di variazione**, ossia quei documenti emessi ai sensi dell'art. 26 D.P.R. 633/1972 che vanno a **modificare**, in incremento ovvero di diminuzione, **l'imponibile o l'imposta** di una operazione già realizzata.

Fortunatamente è stata **eliminata** la gestione che in passato comportava la necessità di andare ad **abbinare** ciascuna nota di variazione all'operazione cui si riferiva: d'altro canto quella richiesta contenuta nella C.M. 24/E/2011 era legata alla necessità di **monitorare la soglia di 3.000 euro oggi scomparsa** (almeno per le operazioni fatturate), ragion per cui non occorre più effettuare tale abbinamento ma occorrerà **curarsi esclusivamente della loco collocazione nel modello**.

Compilazione analitica

In relazione a tale questione la compilazione aggregata pare **più lineare** di quella analitica in quanto sono previsti due quadri specificamente destinati ai documenti rettificativi:

- il **quadro NE** per i documenti che sono sati **emessi** dal contribuente tenuto alla compilazione;
- il **quadro NR** per le note di variazione **ricevute** dai propri fornitori.

In entrambi i quadri si legge che “*Almeno uno dei due campi Importo e Imposta deve essere valorizzato*” a conferma del fatto che vanno indicate sia note di variazione che interessano il solo imponibile, sia nel caso di note di variazione che interessano la sola imposta; inoltre si legge che “*i campi ammettono valori negativi*” evidenziando come vadano indicate tanto le note di **variazione in aumento** quanto quelle in **diminuzione**.

Compilazione aggregata

Decisamente più particolare è la gestione delle note di variazione nel caso in cui il contribuente prescelga la **forma di gestione aggregata** dei dati: in tal caso le note di variazione andranno indicate nel **quadro FA** relativo alle operazioni documentate da fattura (quindi per ciascun cliente/fornitore vanno gestite in maniera parallela le fatture ai documenti rettificativi).

Nelle istruzioni non viene dato alcun dettaglio circa le modalità di indicazione delle note di variazione e certo la descrizione dei campi non aiuta:

- **campi 10 e 11** dedicati rispettivamente al “totale note di variazione a debito per la controparte” e al “totale imposta sulle note di variazione a debito”;
- **campi 15 e 16** dedicati rispettivamente al “totale note di variazione a credito per la controparte” e al “totale imposta sulle note di variazione a credito”.

Sul punto l'*Associazione dei produttori di software gestionale e fiscale* ha proposto la seguente interpretazione: nella compilazione delle colonne relative alle note di variazione in forma aggregata (quadro FA, col.10,11,15,16), l'individuazione della controparte non dipende dalla sezione del registro IVA (operazioni attive o passive), ma è sempre da intendersi come controparte del soggetto che presenta lo spesometro.

In altri termini, se A è il soggetto che presenta lo spesometro e B è la controparte:

- **note di variazione a debito per la controparte** (col.10 e 11) sono quelle che generano un debito di imponibile per B verso A, pertanto:
 - le note di credito emesse da B su una vendita ad A (quindi dobbiamo indicare in tale rigo lo storno di una operazione di acquisto per il nostro cliente per il quale stiamo gestendo la comunicazione)
 - le note di debito emesse da A su una vendita a B (quindi dovremo indicare in tale rigo l'incremento di una operazione già fatturata verso un cliente)
- **note di variazione a credito per la controparte** (col.15 e 16) sono quelle che generano un credito di imponibile per B verso A, pertanto:
 - le note di credito emesse da A su una vendita a B (quindi quando ci troviamo ad indicare lo

storno di una operazione di verso un cliente)

– le note di debito emesse da B su una vendita fatta ad A (quindi quando si riceve una documento da un fornitore che incrementa un acquisto effettuato in precedenza)

Viene poi affermato che la stessa logica (quindi **seguire il “segno” dell’operazione**) va seguita anche nella compilazione del **quadro BL** (in relazione alle operazioni con soggetti non residenti ma, pare di poter concludere, anche per le operazioni *black list*).

Una compilazione certo non semplicissima che, si auspica, sia puntualmente gestita dai gestionali che ricavano i dati. **Auspicando** che effettivamente sia questa la **logica prescelta dall’Amministrazione Finanziaria**, visto che nelle istruzioni è stata messa in campo una accurata e puntuale “*spending review*” sulle spiegazioni.

IVA

Con la circolare 32/E arrivano le indicazioni dell'Agenzia sull'aumento dell'aliquota IVA (ma è passato un mese!)

di Sergio Pellegrino

Con la [circolare n. 32/E del 5 novembre](#), l'Agenzia delle entrate fornisce le proprie indicazioni circa le modalità di gestione dell'incremento dell'**aliquota IVA ordinaria dal 21% al 22%**, che ha avuto effetto con decorrenza dallo **scorso 1° ottobre**.

Con tutta la benevolenza e comprensione che si può riservare all'Agenzia, appare obiettivamente piuttosto sconfortante che, a pochi giorni dalla scadenza per l'invio dello **spesometro**, adempimento per il quale si moltiplicano i dubbi e con essi la richiesta di proroga, appare quanto meno **intempestivo** un documento di prassi che affronti la tematica dell'aumento dell'aliquota IVA (ormai già "digerito" da contribuenti e consulenti, nonostante l'infelice genesi di quell'incremento dell' "ultimo minuto").

La circolare di ieri richiama la precedente n. [45/E del 12 ottobre 2011](#), con la quale era stato commentato il passaggio dell'aliquota ordinaria dal 20% al 21%.

La nuova aliquota si applica alle **operazioni effettuate** a partire dal 1° ottobre scorso, ed a tal fine vanno utilizzati i criteri stabiliti dall'**art. 6 del D.P.R. 633/1972** per individuare il momento di effettuazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. I criteri in questione valgono anche per i contribuenti che applicano l'**IVA per cassa** (regime per il quale viene derogato il momento di esigibilità dell'imposta e dell'esercizio della detrazione, ma non viene modificato il momento di effettuazione delle operazioni).

Per gli **acquisti intracomunitari** il riferimento è rappresentato dall'**art. 39 del D.L. 331/1993**, che dal 1° gennaio 2013 stabilisce che il momento di effettuazione dell'operazione coincide con l'inizio del trasporto o della spedizione dei beni a partire dallo Stato membro di provenienza, o con l'emissione della fattura se antecedente.

In caso di **errori** nella prima applicazione dell'incremento, fattispecie non improbabile considerato il "preavviso" praticamente nullo che i contribuenti hanno avuto a disposizione per organizzarsi a livello amministrativo, la circolare ricorda come le **fatture emesse** ed i **corrispettivi annotati** in modo **non corretto** possono essere "regolarizzati" effettuando la **variazione in aumento** ex art. 26, comma 1, del D.P.R. 633/1972 rispettando le seguenti tempistiche:

- per i contribuenti con periodo di **liquidazione mensile** entro la data di versamento dell'acconto IVA (27 dicembre) in relazione alle fatture emesse per i mesi di ottobre e novembre ed entro la data di liquidazione annuale (16 marzo) per le fatture emesse nel mese di dicembre;
- per i contribuenti con **liquidazione trimestrale**, entro i termini di liquidazione annuale, per le fatture emesse nell'ultimo trimestre.

Il punto di maggior rilievo della circolare è quello finale dedicato ai soggetti che forniscono **servizi di somministrazione di acqua, luce, gas, ecc.** (e forse le esigenze delle *utilities* sono quelle che hanno determinato l'emanazione del documento di prassi ...).

Il problema è che i servizi in questione vengono fatturati sulla base di una **rilevazione presuntiva** dei consumi e successivamente possono essere fatti i **conguagli** a credito in caso di minori consumi effettivi.

La circolare n. 45/E/2011 aveva indicato come, per i conguagli relativi a bollette emesse in periodi con aliquote diverse, nella nota di accredito dovesse essere applicata “*l'aliquota IVA il più possibile coerente con la precedente fatturazione oggetto di conguaglio*”, criterio complesso dal punto di vista operativo per le aziende del settore.

La nuova circolare fornisce un **criterio alternativo**. Nelle note di accredito è possibile applicare l'aliquota IVA ordinaria **indicata nell'ultima fattura emessa** per il periodo cui il conguaglio si riferisce e nei limiti dell'imposta addebitata con tale aliquota nella fattura stessa. Per l'eventuale eccedenza di credito da restituire, bisogna fare riferimento alle fatture immediatamente antecedenti fino al completo recupero degli importi.

Nel caso in cui il saldo risulti **a debito** del cliente, l'aliquota IVA applicabile al saldo imponibile è quella vigente al momento di emissione della fattura di conguaglio.

Se invece la nota di variazione viene emessa in relazione a **conguagli tariffari**, l'aliquota IVA delle note di accredito deve essere necessariamente quella originariamente applicata.

IMPOSTE SUL REDDITO

Cedere cubatura è come cedere un terreno edificabile

di Luigi Scappini

L'Associazione Dottori Commercialisti di Milano, con la [norma di comportamento n. 189](#), è intervenuta in merito al corretto trattamento da riservare alla **cessione di volumetria**, contratto tipizzato dal Legislatore con il **D.L. n. 70/2011**, giungendo a conclusioni pienamente condivisibili.

Con l'**art. 5, comma 1, lettera c)** del decreto, il legislatore ha previsto, al fine di **liberalizzare le costruzioni private**, la tipizzazione di uno schema contrattuale diffuso nella prassi, consistente nella **cessione di cubatura**.

La **cubatura**, o **volumetria** che dir si voglia, rappresenta **diritto reale atipico** ove i due terreni (quello del cedente che rinuncia alla volumetria edilizia inherente il proprio fondo, e quello del cessionario, dove essa viene trasferita per edificare più di quanto originariamente previsto) devono tendenzialmente – almeno sulla scorta dei modelli elaborati – essere contigui e collocati entro la medesima zona o ambito territoriale. Scopo della cessione di cubatura è permettere al cessionario di **esercitare lo ius aedicandi sul proprio terreno**.

La norma di comportamento precisa come l'**effetto traslativo finale** è dato dalla sommatoria di due atti, distinti ma allo stesso tempo complementari: la **compravendita tra cedente e cessionario** e il **provvedimento amministrativo** che di fatto ratifica l'avvenuto aumento di cubatura a seguito del passaggio intercorso tra le parti. Ne deriva che la cessione in oggetto è assimilabile alla **compravendita di un diritto reale atipico di godimento su cosa altrui**.

Delineato da un punto di vista giuridico il negozio, bisogna analizzarne i connessi **riflessi fiscali**.

In questo caso è necessario scindere l'analisi in funzione della **natura privatistica o meno del cedente**.

Punto di partenza, in ogni caso, è l'**art. 9, comma 5 del Tuir**, secondo cui le disposizioni inerenti le cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che determinano la **costituzione e il trasferimento di diritti reali di godimento**. Ne deriva che la cessione della cubatura, deve essere tassata seguendo le **regole previste per i terreni edificabili**.

In conseguenza di ciò, se cedente è una **persona fisica**, si renderà applicabile quanto disposto dall'art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir ai sensi del quale sono tassate le plusvalenze che si originano mediante la **cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione**.

Ne deriva una incontrovertibile tassabilità della "**cessione di cubatura**". La successiva cessione del terreno, **privo di indice di edificabilità**, dovrà essere ricondotta nella fattispecie ordinaria dei terreni, con la conseguenza che se la cessione avviene decorso un quinquennio dall'acquisto, la plusvalenza non si renderà imponibile.

Se la cessione avviene nell'ambito del **regime di impresa**, si potranno avere due differenti modalità di partecipazione al risultato dell'esercizio, a seconda della "natura" del fondo cui inerisce la cubatura:

- nel caso di terreno iscritto tra le **immobilizzazioni**, si avrà una **plusvalenza** ai sensi dell'art. 86 del Tuir;
- nel caso in cui il terreno sia un **bene destinato alla vendita**, la cessione determinerà un **ricavo** ex art. 85 del Tuir.

Nel caso di assoggettamento del cedente a **Irap**, il trattamento del ricavo o della plusvalenza è analogo a quello previsto per la cessione della piena proprietà.

Il vero aspetto spinoso della questione attiene le **modalità di quantificazione della plusvalenza** e più precisamente le modalità da seguire per **valorizzare la cubatura** che è insita nel terreno posseduto.

La norma di comportamento differenzia la situazione a seconda che il terreno sia edificabile sin dal momento in cui è entrato nel possesso del cedente ovvero lo sia diventato a seguito di intervento amministrativo. In quest'ultimo caso, la norma individua quale modalità di stima del valore fiscale da riconoscere alla cubatura e da contrapporre al prezzo di cessione, la redazione di una **perizia di stima** da parte di un perito.

Nel caso in cui l'**edificabilità** fosse presente ab origine, una prima soluzione potrebbe essere quella di confrontare il valore di mercato della "cubatura" con quello di un terreno analogo non suscettibile di utilizzazione edificatoria, ma la soluzione potrebbe prestare il fianco a possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione.

Consigliabile è la modalità individuata dall'Associazione, che coincide con quanto affermato in passato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la [risoluzione n. 210/E/2008](#) in tema di costituzione di una **servitù "non aedificandi"** in cui la modalità di quantificazione del costo fiscale riconosciuto, ove non autonomamente determinato in sede di acquisizione, si ritiene debba essere "un criterio di tipo proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale dell'immobile e della rinuncia alla servitù e il corrispettivo percepito per la rinuncia alla servitù".

Esempio

Costo di acquisto originario del terreno: 300.000

Valore terreno senza “cubatura”: 600.000

Corrispettivo percepito: 400.000

$400.000 / (600.000 + 400.000) = 40\%$

$300.000 * 40\% = 120.000$

Plusvalenza: $400.000 - 120.000 = 280.000$

Per quanto attiene l'**imposizione indiretta**, l'Associazione conclude per l'applicazione dell'**Iva in misura ordinaria**, essendo assimilata la cessione di cubatura a quella dei terreni edificabili, o, in caso di cessione da parte di **privato**, all' **imposta di registro proporzionale** ex art. 1 della Tariffa A TUR. In tal senso si ricorda come deponga anche il riferimento giurisprudenziale, infatti, la **Cassazione**, con **sentenza n. 5363 del 2 novembre 1998** ha affermato che *“ai fini dell'imposta di registro è soggetto all'imposta proporzionale e non all'imposta fissa, l'atto con cui il proprietario di un lotto edificabile costituisce su di esso un vincolo di inedificabilità ... (la cessione di cubatura), pur non essendo un atto constitutivo di una servitù, non dà luogo infatti ad un mero vincolo amministrativo, in quanto il trasferimento della potenzialità edificatoria di un lotto all'altro comporta una diminuzione del valore del primo lotto e un correlativo incremento del valore dell'altro”*.

ENTI NON COMMERCIALI

Il termine di prescrizione in caso di emissione di fatture false e di sovrafatturazione

di Ernesto Russo, Guido Martinelli

La Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione, con [sentenza n. 40600/2013](#) (depositata il 1/10/13) ha statuito che la **prescrizione del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti** inizia a **decorrere dall'ultimo episodio incriminabile** e non già da ciascun singolo episodio.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso di un imprenditore che era stato sottoposto a procedimento penale per i reati di dichiarazione fraudolenta tramite fatture relative ad operazioni inesistenti ed emissione di fatture per operazioni inesistenti (**artt. 2 e 8, D.lgs. 74/2000**). Sia il Giudice di prime cure che la Corte d'Appello avevano attestato l'evasione da Iva per un ammontare di circa 2 milioni di Euro. La Cassazione ha, però, cancellato la condanna per la **sopravvenuta prescrizione** del reato in considerazione del fatto che le operazioni contestate risalivano al 2003.

Il giudizio di legittimità è, infatti, ruotato intorno all'individuazione del ***dies a quo*** del termine prescrizionale dei reati ascritti all'imputato. La Corte ha statuito che "*il termine di prescrizione del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8) inizia il suo decorso dall'ultimo episodio e cioè dall'emissione dell'ultima fattura*". La volontà del legislatore deve ricavarsi dallo stesso art. 8, comma 2, D.Dgs. 74/2000 laddove prevede la riconduzione ad unità dei plurimi episodi di emissione di fatture per operazioni inesistenti commessi nell'arco del medesimo arco di imposta in deroga agli ordinari principi di cui all'art. 81 c.p. per la configurazione del reato continuato. Il termine prescrizionale non può, dunque, decorrere dalla data di commissione di ciascun episodio, bensì dall'ultimo di questi.

Considerata la data di riferimento dell'ultima fattura, **la Cassazione ha dichiarato estinti i reati contestati all'imprenditore per sopravvenuta prescrizione** (termine massimo all'epoca vigente di 7 anni e mezzo maggiorato del periodo di sospensione durante il giudizio di primo grado), senza peraltro dover rinviare al Giudice di merito per un nuovo apprezzamento del fatto considerando che, nel caso di specie, si trattava di una mera "constatazione" che non comportava alcuna "valutazione" di merito.

Il principio di diritto posto a fondamento della sentenza della Cassazione è di sicuro interesse anche per il mondo dello sport avuto riguardo al deprecabile fenomeno noto come

“sovrafatturazione”.

In ambito dilettantistico vi è una “*presunzione assoluta*” contenuta all'**art.90, comma 8, della L. 289/2002** per cui i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche costituiscono, per il soggetto erogante fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a € 200.000, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei suoi prodotti mediante una specifica attività del beneficiario. Tale norma, in particolare, ha indirettamente “agevolato” il fenomeno della sovrafatturazione in questo settore.

Al di là delle verifiche ispettive volte all'accertamento dei necessari requisiti di **inerenza** dell'erogazione e **sinallagmaticità** del rapporto sottostante, non si può sottrarre come l'Amministrazione Finanziaria abbia negli anni rilevato e contestato non infrequenti casi di **operazioni parzialmente inesistenti** poste in essere dalle società sportive e tese a consentire alle aziende sponsor un illecito vantaggio fiscale. Si annoverano già diversi interventi legislativi (specie in materia di tracciabilità) e giurisprudenziali (si vedano Cass. Civ. Sez. Trib. n. 1996 del 15 gennaio 2008 e Cass. Pen. Sez. III 14 gennaio 2010 n.10394) volti ad arginare ogni possibile forma e tentativo di celare simili operazioni, considerando sussistente il reato di dichiarazione fraudolenta sia nelle ipotesi di “**inesistenza oggettiva assoluta**” dell'operazione – che cioè nella realtà non è mai stata posta in essere – sia di “**inesistenza oggettiva relativa**” ovvero realizzata qualora l'operazione vi è stata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati nella fattura.

Con la recente statuizione della Suprema Corte è, dunque, ormai acclarato che in caso di fatturazione di operazioni parzialmente o totalmente inesistenti, se da un lato l'unicità del reato ha escluso l'automatico aumento di pena che sarebbe applicato in via ordinaria a titolo di concorso materiale di reati, dall'altro lato siffatto trattamento di favore è bilanciato dalla regola – pacifica anche per il reato continuato – per la quale **il termine prescrizionale non decorre dalla data di commissione di ciascun episodio, bensì dall'ultimo di questi**.

Giova ricordare in conclusione che la materia è stata riformata ad opera del **D.L. 138/2011** che ha introdotto il **nuovo comma 1-bis dell'art. 17 del D.lgs. 74/2000** a norma del quale i termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli dal 2 al 10 del D.lgs. 74 *cit.* sono stati aumentati di un terzo, passando dai **precedenti 6 anni agli attuali 8** (con aumento non oltre 10 anni per eventi interruttivi).

BACHECA

Formazione / Informazione e D.Lgs. 231/2001

di Mauro di Gennaro

Il introduce nel nostro ordinamento la nozione di per reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio da persone che hanno funzioni di amministrazione o di direzione, nonché da persone che ne esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo.

Secondo il D.Lgs 231/01, le aziende sono tenute ad istituire un **apposito sistema di prevenzione** dei reati basato sull'adozione di un modello organizzativo; un autonomo **Organo di vigilanza** avrà il compito di supervisionare e assicurare lo specifico obiettivo di prevenzione.

Il Decreto Legislativo 231/01 non identifica, in modo esplicito, la formazione quale componente essenziale di un **Modello di organizzazione, gestione e controllo**. Secondo il testo del Decreto, infatti, l'ente può beneficiare dell'esonero se riesce a dimostrare che (art. 6): “... ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi; ... è stato istituito un organismo, interno all'ente, dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo, con il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di e di curare il loro aggiornamento; ... le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione; ... non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'Organismo di Vigilanza”.

I **Modelli**, precisa poi il D.Lgs. 231/01, devono:

- individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
- prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;
- individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;
- prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo di Vigilanza;
- introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato.

Il decreto quindi non istituisce direttamente, in capo all'ente, un **obbligo di formazione** verso i dipendenti e i dirigenti.

La formazione è invece indicata da **Confindustria e da ABI, nelle loro Linee Guida**, come uno dei componenti (o protocolli) indispensabili per garantire l'efficace attuazione del Modello ed il suo buon funzionamento.

Tali Linee Guida distinguono in proposito tra **comunicazione al personale e formazione**.

Con riferimento alla comunicazione al personale, si identifica l'oggetto:

“essa deve riguardare ovviamente il codice etico ma anche gli altri strumenti quali i poteri autorizzativi, le linee di dipendenza gerarchica, le procedure, i flussi di informazione e tutto quanto contribuisca a dare trasparenza nell’operare quotidiano” e le caratteristiche, precisando che “la comunicazione deve essere: capillare, efficace, autorevole (cioè emessa da un livello adeguato), chiara e dettagliata, periodicamente ripetuta”;

con riferimento alla formazione:

“si richiede che sia sviluppato un adeguato programma di formazione rivolto al personale delle aree a rischio, appropriatamente tarato in funzione dei livelli dei destinatari, che illustri le ragioni di opportunità, oltre che giuridiche, che ispirano le regole e la loro portata concreta”.

La **comunicazione relativa all’adozione del modello e alla nomina dell’OdV** andrà rivolta a tutti i destinatari interni ed esterni, mediante (a mero titolo esemplificativo): Pubblicazione sul sito internet e nella intranet aziendale, affissione della documentazione nelle bacheche interne. Dovrà essere assicurata la consegna in forma cartacea o su supporto informatico, della documentazione relativa al Modello, al Codice etico, al Sistema Sanzionatorio a tutti i soggetti interessati.

Nell’ambito del piano di formazione andrà curata la definizione dei seguenti aspetti: modalità, contenuti, frequenza e soggetti interessati ai corsi di formazione sulla normativa 231, periodicità delle attività formative poste in essere al fine di garantire un aggiornamento continuo dei destinatari del modello, con particolare riguardo alle procedure via via implementate, formazione neo assunti.

In conclusione la **formazione deve essere differenziata in relazione alle funzioni lavorative** dei destinatari e deve avere come fine quello di assicurare un’adeguata conoscenza, comprensione ed applicazione del decreto da parte dei dipendenti e dei dirigenti.