



ALMA MATER STUDIORUM
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

**Adempimenti fiscali e
cooperative tax compliance
per la neutralizzazione dei
reati presupposto di cui
all'art. 25-quinquiesdecies
d.lgs. n. 231/2001**

Webinar AODV 231

3 dicembre 2020

Prof. Avv. Daniele Vicoli

L'art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. n. 231/2001

I reati presupposto

D.l. n. 124/2019 conv. in l. n. 157/2019 (c.d. decreto fiscale):

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74/2000)
 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74/2000)
 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74/2000)
-

L'art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. n. 231/2001

I reati presupposto

D.lgs. n. 75/2020 (attuativo della c.d. direttiva PIF):

- Dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. n. 74/2000)
- Omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. n. 74/2000)
- Indebita compensazione (art. 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000)

Condizioni concorrenti

Reati commessi:

- nell'ambito di sistemi transfrontalieri
 - al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro
-

La cooperative tax compliance

Il paradigma di riferimento

- Rapporto tra il Fisco e il contribuente basato sul dialogo, sulla reciproca fiducia e sulla collaborazione
 - Finalità preventiva delle controversie e di definizione delle stesse secondo modalità non conflittuali
-

La cooperative tax compliance

Classificazione in base al momento temporale in cui è suscettibile di trovare spazio operativo

➤ *Ipotesi ex ante*

Strumenti di *compliance* che orientano l'operatore economico alla corretta applicazione e/o interpretazione della normativa tributaria, in specie mediante la certezza “preventiva” della posizione assunta dal Fisco in ordine a determinate fattispecie

➤ *Ipotesi ex post*

Strumenti che consentono al contribuente di “sanare” una precedente situazione di *non compliance* mediante strumenti di adempimento spontaneo degli obblighi tributari

La cooperative tax compliance

Le principali ipotesi *ex post*

- Ravvedimento operoso (art. 13 d.lgs. n. 472/1997)
 - Accertamento con adesione (d.lgs. n. 218/1997)
 - “Acquiescenza” (art. 15 d.lgs. n. 218/1997)
-

La cooperative tax compliance

Le implicazioni sul piano della responsabilità *ex* d.lgs. n. 231/2001

Art. 13 comma 2 d.lgs. n. 74/2000

I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 **non sono punibili** se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, **a seguito del ravvedimento operoso** o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, **sempreché il ravvedimento** o la presentazione siano intervenuti **prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.**

La cooperative tax compliance

Le implicazioni sul piano della responsabilità *ex* d.lgs. n. 231/2001

Art. 8 comma 1 lett. *b* d.lgs. n. 231/2001

La responsabilità dell'ente sussiste anche quando il **reato si estingue** per una causa diversa dall'amnistia.

La cooperative tax compliance

Le ipotesi ex ante

Il c.d. adempimento collaborativo (artt. 3-7 d.lgs. n. 128/2015)

Il percorso normativo:

- Raccomandazioni OCSE a partire dal 2008
 - Progetto “pilota” dell’Agenzia delle Entrate varato nel 2013
 - Delega fiscale (l. n. 23/2014)
 - D.lgs. n. 128/2015
 - Provvedimenti direttoriali dell’Agenzia Entrate, in particolare quelli n. 54237 del 14.4.2016 e n. 101573 del 26.5.2017
-

Il c.d. adempimento collaborativo

L'ambito soggettivo di operatività

Art. 7 comma 2 lett. a d.lgs. n. 158/2015

- Soggetti residenti e non residenti in Italia che realizzano, alternativamente, un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro*
- Soggetti residenti e non residenti in Italia che realizzano, alternativamente, un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto “pilota” dell’Agenzia delle Entrate varato nel 2013

*Con decreto del Ministero dell’Economia in data 30.3.2020 il limite è stato ridotto a cinque miliardi di euro

Il c.d. adempimento collaborativo

La differenza di fondo rispetto al “sistema 231”

Prevenzione del rischio fiscale v. fraudolenza

La *ratio* complessiva del c.d. adempimento collaborativo è difficile da coniugare con la natura dei reati presupposto, tutti in varia misura caratterizzati dal connotato della fraudolenza.

Il c.d. adempimento collaborativo

Il punto di contatto con il “sistema 231”: il *Tax Control Framework* (TCF)

Art. 3 d.lgs. n. 128/2015

Adozione di un **sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario

Il c.d. adempimento collaborativo

Art. 4 comma 1 d.lgs. n. 128/2015

Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il **sistema deve assicurare:**

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
 - b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
 - c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.
-

L'ottica del sistema integrato di gestione del rischio (*Enterprise Risk Management*)

I requisiti fondamentali del TCF

- Definizione della strategia fiscale in termini di scelte e di gestione del rischio fiscale
 - Ruoli e responsabilità ripartiti tra persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo il principio della separazione di compiti
 - Procedure per la mappatura dei rischi fiscali associati ai processi aziendali e la relativa ponderazione in termini “qualitativi” e “quantitativi” nonché per la definizione e attuazione delle azioni finalizzate a prevenirli
 - Adattabilità al contesto di riferimento
 - Monitoraggio del sistema di controllo per la rilevazione di carenze con adozione delle conseguenti azioni correttive
 - *Reporting* periodico all'organo amministrativo
-

L'autonomia del “sistema 231”

In chiave diminutiva: l'asimmetria dell'ambito di riferimento

➤ TCF

Rischio inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario

➤ MOG 231

Rischio fiscale da riferire alla commissione dei reati presupposto

L'autonomia del “sistema 231”

Ambiti esemplificativi di rilevanza in relazione al rischio fiscale da reato presupposto:

- Verifica in ordine all’“identità” dei soggetti con i quali si intrattengono rapporti commerciali
 - Controllo dei flussi di pagamento
 - Identificazione, con riguardo alle funzioni interessate, dei dati e delle informazioni che le stesse devono fornire nonché delle tempistiche per la predisposizione della dichiarazione fiscale e per la cura degli altri adempimenti in campo tributario
 - Verifica della completezza e della correttezza dei dati e delle informazioni comunicate da tali funzioni
-

L'autonomia del “sistema 231”

In chiave aggiuntiva: gli ulteriori presidi

- Sistema disciplinare
 - Previsione e tutela del c.d. *whistleblowing*
 - Organismo di Vigilanza
-

Il “titolo” di responsabilità dell’OdV

- Estraneità alla definizione della politica fiscale, che resta di esclusiva competenza dell’organo amministrativo (controllo c.d. diretto)
 - Verifica in ordine all’adeguatezza e all’effettiva attuazione del sistema di prevenzione del rischio-reato (controllo c.d. indiretto)
 - Centralità dei flussi d’informazione
 - Lo strumento di “reazione” è quello della segnalazione all’organo amministrativo
-