17 DICEMBRE 2020

La compliance ex D. Lgs. n. 231/2001 e i reati tributari

Il documento è stato elaborato da:

prof. avv. Gianluca Varraso, Consigliere AODV[231], coordinatore del gruppo di lavoro

prof. dott. Andrea Perini, coordinatore del gruppo di lavoro

avv. Paola Barazzetta – Legal Partner di PwC TLS Avvocati e Commercialisti

dott. Marco Lio – Tax Partner di PwC TLS Avvocati e Commercialisti

dott. Luca Lavazza – Tax Partner di PwC TLS Avvocati e Commercialisti

dott. Massimiliano Pizzardi – Risk Assurance Partner di PwC Advisory S.p.A.

pwc

PwC TLS Avvocati e Commercialisti

Con il coordinamento del Comitato Centro Studi dell'AODV[231]: Ahmed Laroussi B., Luca Antonetto, Diana D'Alterio, Maria Rosa Molino, Elisabetta Rubini, Patrizia Tettamanzi, Gianluca Varraso

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Indice

PARTE PRIMA – INQUADRAMENTO NORMATIVO 5

1. La nuova categoria dei reati tributari *ex* art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001 5

1.1. L'attuazione della Direttiva PIF e l'ampliamento del novero dei reati presupposto *ex* D. Lgs. n. 231/2001 9

1.2. La possibile duplicazione del sistema sanzionatorio: il principio del *ne bis in idem* 13

1.3. I reati tributari: la confisca 15

2. Inquadramento normativo delle singole fattispecie dei reati tributari presupposto della responsabilità amministrativa *ex* D. Lgs. n. 231/2001 18

2.1. Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 1 e co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000) 18

2.2. Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D. Lgs. n. 74/2000) 24

2.3. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 1 e co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000) 29

2.4. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D. Lgs. n. 74/2000) 33

2.5. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D. Lgs. n. 74/2000) 37

2.6. Dichiarazione infedele (art. 4, D. Lgs. n. 74/2000) 41

2.7. Omessa dichiarazione (art. 5, D. Lgs. n. 74/2000) 47

2.8. Indebita compensazione (art. 10-*quater*, D. Lgs. n. 74/2000) 52

PARTE SECONDA – STRUMENTI DI MITIGAZIONE DEI RISCHI FISCALI 57

3. Introduzione dei reati tributari nel D. Lgs. n. 231/2001: strumenti di mitigazione dei rischi fiscali e riflessi nella costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo 57

3.1. Mappatura dei principali processi a rischio e delle possibili funzioni aziendali coinvolte .. 59

3.2. Presidi organizzativi e di controllo nell'ambito dei principali processi a rischio 68

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

3.3. Impatti sul modello 231: dal *risk assessment* all'adeguamento del modello di organizzazione, gestione e controllo 86

3.4. La tessitura di un sistema evoluto di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale a presidio dell'impresa: il *Tax Control Framework* 87

3.4.1. Il TCF come strumento di controllo del rischio fiscale 87

3.4.2. Gli elementi costitutivi del TCF: control environment, tax risk assessment, governance, monitoraggio 89

3.4.3. TCF e modello di organizzazione, gestione e controlllo: convergenza di strumenti tra loro non sovrapponibili, in linea con la recente posizione interpretativa della Guardia di Finanza 91

3.4.4. Spunti operativi per l'utilizzo del TCF in chiave di mitigazione del rischio penale tributario 96

4. Il ruolo dell'OdV nella prevenzione dei reati tributari *ex* art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001 101

4.1. Il ruolo dell'OdV: monitoraggio e controllo 101

4.2. Rischi tributari e i riflessi sull'attività di vigilanza dell'OdV 103

4.3. Implicazioni sui flussi informativi da e verso l'OdV 107

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

PARTE PRIMA – INQUADRAMENTO NORMATIVO

1. La nuova categoria dei reati tributari *ex* art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001

Tra le importanti novità previste dalla Legge n. 157 del 19 dicembre 2019 (entrata in vigore il 25 dicembre 2019), che ha convertito il D.L. n. 124/2019 (c.d. "Decreto Fiscale"), vi è l'inclusione di taluni reati tributari previsti dal D. Lgs. n. 74/2000 tra quelli presupposto della responsabilità amministrativa degli enti (nuovo art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001, introdotto dall'art. 39, co. 2, del D.L. n. 124/2019).

Tramite tale intervento normativo - si legge nella Relazione illustrativa al D.L. n. 124/2019 - "(...) *si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce della più recente normativa euro unitaria, sia in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale".* La novella era stata auspicata anche dalla Corte di Cassazione, la quale, con la sentenza "*Gubert*", in tema di confisca[1], suggeriva "*un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra*

[1] Così Cass. Pen., Sez. Un., ud. 30 gennaio 2014, dep. 5 marzo 2014, n. 10561: "(...) *Infatti è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato. Dovendosi anche sottolineare come la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel D. Lgs. 231/2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo. Tale irrazionalità non è peraltro suscettibile di essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, alla luce della costante giurisprudenza costituzionale secondo la quale il secondo comma dell'art. 25 Cost. deve ritenersi ostativo all'adozione di una pronuncia additiva che comporti effetti costitu-*

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

quelli per i quali è configurabile una responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del D. Lgs. 8 giugno del 2001, n. 231".

L'integrazione legislativa poc'anzi menzionata ha, pertanto, posto fine ad un'annosa questione circa la possibile "*rilevanza 231*" dei reati fiscali quali reati-fine dei delitti di criminalità organizzata (sanzionati dall'art. 24-*ter*, D. Lgs. n. 231/2001)[2] e quali reati scopo dei delitti di riciclaggio e autoriciclaggio (sanzionati dall'art. 25-*octies* del medesimo Decreto)[3]. Da anni, infatti, dottrina e giurisprudenza dibattevano sulla possibilità o meno di considerare quali reati-fine o reati-scopo di tali fattispecie criminose anche quelli non appartenenti al novero dei reati presupposto *ex* D. Lgs. n. 231/2001 ovvero, in ossequio al principio di tassatività, solo quelli già rientranti nel novero della responsabilità amministrativa prevista dal Decreto.

Nello specifico, l'art. 25-*quinquiesdecies*, co. 1, del D. Lgs. n. 231/2001 estende il perimetro dei reati presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti, includendovi le seguenti fattispecie:

tivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore (Sez. U, n. 38691 del 25/06/2009 Caruso, Rv. 244189)".

[2] Cass. Pen., Sez. VI, n. 3635/2013. Con tale sentenza, la Suprema Corte ha sciolto uno dei maggiori dubbi interpretativi creatosi negli anni in materia di responsabilità amministrativa degli enti, ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001, con riferimento alla dibattuta questione della rilevanza o meno dei reati scopo dell'associazione per delinquere come reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, disponendo che l'imputazione di una fattispecie di reato non prevista espressamente dal D. Lgs. n. 231/2001 quale delitto scopo del reato associativo "[...] *si trasformerebbe, in violazione del principio di tassatività del sistema sanzionatorio contemplato dal D. Lgs. n. 231 del 2001, in una disposizione "aperta", dal contenuto elastico, potenzialmente idoneo a ricomprendere nel novero dei reati-presupposto qualsiasi fattispecie di reato, con il pericolo di un'ingiustificata dilatazione dell'area di potenziale responsabilità dell'ente collettivo*".

[3] Confindustria, Circolare n. 19867 del 12 giugno 2015, "*Il reato di autoriciclaggio e la responsabilità ex Decreto 231*", p. 3. In relazione alla possibilità di includere quali reati scopo della fattispecie di autoriciclaggio anche reati non espressamente sanzionati dal D. Lgs. n. 231/2001, Confindustria ha rilevato che "*l'interpretazione estensiva sembra violare le fondamentali garanzie di tutela previste dal Decreto 231. Infatti, in attuazione del principio di legalità in esso previsto, l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto".*

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 1 e co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000), punito con la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote nel caso di cui all'art. 2, co. 1, o fino a quattrocento quote nell'ipotesi di cui all'art. 2, co. 2-*bis*;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D. Lgs. n. 74/2000), punito con la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 1 e co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000), punito con la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote nel caso di cui all'art. 8, co. 1, o fino a quattrocento quote nell'ipotesi di cui all'art. 8, co. 2-*bis*;
- occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D. Lgs. n. 74/2000), punito con la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D. Lgs. n. 74/2000), punito con la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Inoltre, se in seguito alla commissione dei delitti sopra indicati, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata fino ad un terzo. Il legislatore ha anche previsto l'applicazione delle sanzioni interdittive di cui all'art. 9, co. 2, lett. c), d) ed e), del D. Lgs. n. 231/2001, quali il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi, nonché il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Alla luce di quanto sopra tratteggiato, appare evidente come, l'introduzione dei reati tributari nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti solleciti con forza l'accrescimento, da parte delle imprese, di una sempre maggiore consapevolezza dei rischi aziendali, anche a livello fiscale e delle competenze necessarie alla loro gestione.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Risulta, allora, fondamentale che l'organo direttivo dell'ente ponga in essere un intervento attento, coordinato e tempestivo, al fine di «*contribuire ad assicurare un governo efficace dei rischi di tutte le aree*»[4] interessate e di prevenire, quindi, la commissione dei suddetti reati presupposto.

È, pertanto, decisiva l'attività svolta dall'ente per eliminare o quantomeno attenuare il rischio di commissione dell'illecito e adottare efficacemente le necessarie misure preventive, in termini di procedure e controlli interni, tramite la predisposizione o l'aggiornamento dei modelli di organizzazione, gestione e controllo, in modo tale da agire direttamente sulle specifiche aree di vulnerabilità della società. In tale ambito, sarà fondamentale definire, inoltre, ruoli, responsabilità, principi di comportamento, nonché modalità operative, che dovranno essere recepiti, in concreto, nella realtà aziendale e rispettati dai soggetti in essa operanti.

A tale proposito, l'Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte Suprema di Cassazione ha evidenziato l'importanza dell'adozione di un modello di organizzazione, gestione e controllo *ex* D. Lgs. n. 231/2001 e del conseguente aggiornamento, "*al fine di implementare efficaci sistemi di gestione del rischio fiscale ed evitare la relativa sanzione*"[5].

Infine, è altrettanto importante valutare e analizzare il ruolo dell'Organismo di Vigilanza nella prevenzione dei reati tributari nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti *ex* D. Lgs. n. 231/2001, in considerazione dei relativi poteri e funzioni.

[4] Cass. Civ., Sez. II, n. 18846/2018.
[5] Ufficio del Massimario e del Ruolo – Servizio Penale – Corte Suprema di Cassazione, *Relazione su novità normativa*, Rel. 3/20, 9 gennaio 2020, p. 25.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

1.1. L'attuazione della Direttiva PIF e l'ampliamento del novero dei reati presupposto *ex* D. Lgs. n. 231/2001

Ulteriori modifiche legislative sono intervenute per effetto del D. Lgs. n. 75/2020 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 15 luglio 2020), che, con un anno di ritardo[6], ha dato attuazione alla Direttiva (UE) 2017/1371, meglio nota come "Direttiva PIF[7]", "*relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*"[8].

La Direttiva PIF si inserisce nell'ambito di un disegno euro unitario finalizzato: (i) all'armonizzazione del diritto penale degli Stati membri dell'UE a tutela degli interessi finanziari e (ii) all'introduzione, all'interno dell'ordinamento giuridico dei vari Stati membri, di forme di responsabilità penale a carico degli enti, nell'ipotesi in cui venga commesso un reato "grave" contro il sistema comune IVA ovvero una frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione.

Ai fini della Direttiva PIF, si considera frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, tra l'altro, l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in virtù dei quali: (i) si utilizzino o si presentino dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA oppure si ometta di comunicare un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua, per entrambi i casi, una diminuzione di risorse finanziarie dell'Unione, ovvero (ii) si presenti una dichiarazione IVA esatta per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA (art. 3, par. 2, lett. d), della Direttiva PIF).

[6] Si precisa che il termine di scadenza iniziale era previsto per il 6 luglio 2019. L'Italia, a seguito del mancato recepimento della Direttiva nel termine indicato, è stata oggetto di procedura di infrazione (n. 2019/0279), attivata dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 258 TFUE.
[7] Acronimo di "Protezione Interessi Finanziari".
[8] *Cfr.* rubrica della Direttiva PIF.

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Il decreto di attuazione della Direttiva PIF ha introdotto una serie di novità nell'ambito del D. Lgs. n. 231/2001. Considerato l'oggetto del presente elaborato, concentreremo l'attenzione esclusivamente sulle novità previste nell'ambito della categoria dei reati tributari, quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti.

In particolare, l'art. 5 del D. Lgs. n. 75/2000 ha introdotto, all'art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001, il co. 1-*bis*, in forza del quale "*In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di* ***sistemi fraudolenti transfrontalieri*** *e* ***al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto***[9] *per un* ***importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro****, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:*

a) *per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;*
b) *per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
c) *per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote*".

[9] Art. 2, co 2, della Direttiva PIF: "*Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR*".
Art. 3, co 2, lett. d) della Direttiva PIF: "*Ai fini della presente direttiva si considerano frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione:*
i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione;
ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero
iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Per effetto della previsione contenuta nel co. 3 dell'art. 25-*quinquiesdecies*, anche alle fattispecie poc'anzi menzionate possono essere applicate le sanzioni interdittive previste dall'art. 9, co. 2, lett. c), d), e), del D. Lgs. n. 231/2001[10].

A differenza dei reati tributari previsti dal co. 1 dell'art. 25-*quinquiesdecies* - che rilevano "*ai fini 231*" ove si verifichino le rispettive fattispecie incriminatrici e a condizione che la condotta penalmente rilevante sia stata posta in essere nell'interesse o a vantaggio dell'ente (art. 5, co. 1, D. Lgs. n. 231/2001)[11] - i reati tributari di cui al co. 1-*bis*, invece, rilevano "*ai fini 231*" al ricorrere di due ulteriori condizioni: se il delitto (i) sia commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri (quindi, connesso al territorio di due o più Stati membri[12]) e (b) al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a € 10.000.000.
Con specifico riferimento al paramentro quantitativo di evasione (€ 10.000.000), la formulazione della norma lascia presumere che esso debba essere valutato non in capo al singolo contribuente, bensì avendo riguardo all'effetto cumulato dell'evasione dell'IVA generatasi in capo ai singoli soggetti partecipanti al "sistema fraudolento transfrontaliero".

Tale previsione si atteggia a "*pre-condizione*" per la rilevanza, "*ai fini 231*", di tali reati tributari, i quali possono costituire reato presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti nella misura in cui le relative condotte incidano sull'IVA, nel contesto di un'evasione complessiva-

[10] Art. 9, co. 2, D. Lgs. n. 231/2001: c) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; d) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; e) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.
[11] Cass., Sez. Un., n. 38343/2014: "*In tema di responsabilità da reato degli enti, i criteri di imputazione oggettiva, rappresentati dal riferimento contenuto nell'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 231 del 2001 all'«*interesse o al vantaggio*», sono alternativi e concorrenti tra loro, in quanto il criterio dell'interesse esprime una valutazione teleologica del reato, apprezzabile "ex ante", cioè al momento della commissione del fatto e secondo un metro di giudizio marcatamente soggettivo, mentre quello del vantaggio ha una connotazione essenzialmente oggettiva, come tale valutabile "ex post", sulla base degli effetti concretamente derivati dalla realizzazione dell'illecito*".
[12] *Cfr.* Considerando n. 4 e art. 2, par. 2, della Direttiva PIF.

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

mente superiore a dieci milioni di euro e che presenti profili fraudolenti a carattere internazionale.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

1.2. La possibile duplicazione del sistema sanzionatorio: il principio del *ne bis in idem*

L'inclusione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto *ex* D. Lgs. n. 231/2001 pone il rischio di moltiplicare le sanzioni irrogabili nei confronti dell'ente, a fronte della medesima condotta, in spregio al principio del *ne bis in idem*, considerato che oltre alle sanzioni tributarie, previste dal D. Lgs. n. 472/1997, l'ente potrebbe rispondere ai sensi dell'art. 25-*quinquiesdecies*, D. Lgs. n. 231/2001, in caso di commissione di un reato tributario oggi fonte di responsabilità amministrativa degli enti.

Infatti, ai sensi dell'art. 11 del D. Lgs. n. 472/1997[13], la commissione di un reato tributario comporta l'irrogazione nei confronti dell'ente delle sanzioni amministrative ivi previste che, oggi, andrebbero ad aggiungersi alle sanzioni previste dal D. Lgs. n. 231/2001, qualora dalla commissione del fatto illecito l'ente tragga un interesse e/o vantaggio. Ci si troverebbe, pertanto, di fronte ad una possibile violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale, configurabile qualora "*si riconoscesse la natura "sostanzialmente" penale, oltre che delle sanzioni amministrative*

[13] Art. 11 del D. Lgs. n. 472/1997: "*1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. 2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave. 4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1. 5. Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 5, comma 2, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza. 6. Per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione. 7. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1*".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

tributarie, già contemplate in precedenza, anche, delle misure previste dal d.lgs. n. 231 del 2001"[14].

Come rilevato dall'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione, si renderebbe quindi necessario un maggior coordinamento tra l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario con quello previsto in ambito di responsabilità amministrativa degli enti *ex* D. Lgs. n. 231/2001 al fine di evitare una duplicazione di sanzioni[15].

Sul punto, si segnala che la Corte Costituzionale ha confermato i principi dettati dalla Corte di Giustizia Europea (Grande Camera della Corte E.D.U., 15 novembre 2016 A e B c. Norvegia)[16], secondo cui non vi è una violazione del principio del *ne bis in idem* previsto dall'art. 4, prot. 7, CEDU[17], qualora tra i procedimenti esiste una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta ("*sufficiently close connection in substance and time*").

La Corte ha, inoltre, fornito i criteri per accertare la connessione sostanziale: a) quando i due procedimenti, non solo in astratto, ma anche in concreto, perseguono scopi complementari e hanno ad oggetto differenti aspetti della medesima condotta antisociale; b) quando la duplicità dei procedimenti sia una prevedibile conseguenza, sotto il profilo giuridico e pratico, della stessa condotta; c) quando i due procedimenti siano condotti in modo da evitare per quanto possi-

[14] Ufficio del Massimario e del Ruolo - Servizio Penale - Corte Suprema di Cassazione, *cit.*, p. 31.
[15] Ufficio del Massimario e del Ruolo - Servizio Penale - Corte Suprema di Cassazione, *cit.*, p. 32.
[16] La Grande Camera si è pronunciata su un ricorso presentato da due contribuenti norvegesi, i quali lamentavano di essere stati perseguiti e puniti due volte, nell'ambito di procedimenti amministrativi e penali, per lo stesso fatto considerato come illecito tributario.
[17] Art. 4, Prot. 7, CEDU, "*1. Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato. 2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta. 3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione*".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

bile ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, in particolare attraverso una "*adeguata interazione tra le varie autorità competenti in modo da far sì che l'accertamento dei fatti in un procedimento sia utilizzato altresì nell'altro procedimento*"; d) quando, soprattutto, la sanzione imposta nel procedimento che diventa definitivo per primo sia tenuta in considerazione in quello che diviene definitivo per ultimo, in modo da impedire che l'interessato sopporti un onere eccessivo, rischio quest'ultimo che è meno probabile quando vi sia un meccanismo di compensazione finalizzato a garantire che le sanzioni complessivamente imposte siano proporzionate.

Per quanto attiene alla connessione temporale, invece, tale connessione viene configurata quando tra i due procedimenti vi sia anche un collegamento di natura cronologica, requisito che tuttavia non richiede la simultaneità dei due procedimenti dall'inizio alla fine.

1.3. I reati tributari: la confisca

Un'altra importante novità da considerare a seguito dell'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto *ex* D. Lgs. n. 231/2001 risiede nell'applicazione nei confronti dell'ente condannato ai sensi dell'art. 25-*quinquiesdecies* del medesimo Decreto della confisca obbligatoria ("diretta" o per "equivalente"), ai sensi del combinato disposto degli artt. 9, co. 1[18], e 19 del D. Lgs. n. 231/2001[19], del prezzo o profitto del reato. Si rileva che la confisca in esame ha natura di sanzione principale, obbligatoria e autonoma e non oggetto di scelta discrezionale del giudice.

[18] Art. 9, co. 1, del D. Lgs. n. 231/2001: "*1. Le sanzioni per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato sono: a) la sanzione pecuniaria; b) le sanzioni interdittive; c) la confisca; d) la pubblicazione della sentenza*".

[19] Art. 19 del D. Lgs. n. 231/2001: "*1. Nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede. 2. Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato*".

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Si segnala, infatti, che, prima di tale intervento legislativo, la Corte di Cassazione[20], al fine di procedere con la confisca dei beni appartenenti alla società, in caso di commissione di un reato tributario commesso dal legale rappresentante, aveva affermato che "*è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentate, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea a detto reato*"; al contrario, la medesima pronuncia, aveva escluso l'applicazione della confisca per equivalente nei confronti dei beni appartenenti all'ente, proprio perché i reati tributari non rientravano nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001.

Per completezza di esposizione, si evidenzia che, tale misura di sicurezza patrimoniale è, altresì, prevista, in ambito penale-tributario, dall'art. 12-*bis* ("*Confisca*") e dall'art. 12-*ter* ("*Casi particolari di confisca*") del D. Lgs. n. 74/2000, che disciplinano, rispettivamente, la confisca "obbligatoria" e la confisca "allargata".

In particolare, l'art. 12-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000[21], prevede - in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti per uno dei reati tributari previsti dal D. Lgs. n. 74/2000 - la confisca obbligatoria del profitto o del prezzo del reato ovvero, nel caso in cui non sia possibile procedere alla confisca "diretta", la confisca dei beni, nella disponibilità del reo, per un valore equivalente a tale prezzo o profitto.

L'art. 39, co. 1, lett. q), del D.L. n. 124/2019, ha invece introdotto l'art. 12-*ter* nel D. Lgs. n. 74/2000, sulla base del quale, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle

[20] Cass., Sez. Un., n. 10561/2014.

[21] Art. 12-*bis* D. Lgs. 74/2000: "*1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta*".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

parti *ex* art. 444 c.p.p. per uno dei reati espressamente previsti dalla norma, è prevista la confisca "allargata" o "per sproporzione" di cui all'art. 240-*bis* c.p..

La confisca per sproporzione può avere ad oggetto il denaro o i beni di cui il condannato non è in grado di giustificare la legittima provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato rispetto ai redditi dichiarati o all'attività economica svolta.

In particolare, i reati tributari per cui è prevista la confisca per sproporzione di cui all'art. 12-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000, sono: (i) art. 2, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro; (ii) art. 3, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, quando l'imposta evasa sia superiore a 100.000 euro; (iii) art. 8, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 200.000 euro; (iv) art. 11, sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte quando l'ammontare delle imposte, degli interessi e delle sanzioni è superiore a 100.000 euro (per l'ipotesi di cui al comma 1), ovvero quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro (per le ipotesi di cui al co. 2).

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

2. Inquadramento normativo delle singole fattispecie dei reati tributari presupposto della responsabilità amministrativa *ex* D. Lgs. n. 231/2001

Di seguito saranno brevemente esaminate le fattispecie di reato tributario rilevanti "*ai fini 231*", iniziando da quelle previste dal co. 1 dell'art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001, per poi passare in rassegna quelle di più recente introduzione, previste dal co. 1-*bis* di tale disposizione.

2.1. Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 1 e co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000)

L'art. 39, co. 1, lett. a) e b), D.L. n. 124/2019, conv. in Legge n. 157/2019, ha riformato il delitto "*di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000, come di seguito (in grassetto le modifiche apportate):

"*1. È punito con la reclusione* ***da quattro a otto 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 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.

2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Il reato ha natura istantanea e si considera consumato con la presentazione della dichiarazione fiscale (relativa alle imposte sul reddito o all'IVA)[22], nella quale il contribuente ha indicato gli elementi fittizi documentati da fatture o altri documenti falsi emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano corrispettivi o IVA in misura superiore a quella reale ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, registrati nelle scritture contabili obbligatorie o, comunque, detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. La norma penale incriminatrice non richiede il superamento di alcuna soglia di punibilità e trova, di conseguenza, applicazione qualunque sia l'ammontare di imposta evasa[23].

L'indirizzo giurisprudenziale prevalente riconosce la struttura bifasica del reato di dichiarazione fraudolenta *ex* art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000[24], ossia scindibile, sul piano temporale, in due momenti distinti. La prima fase, caratterizzata da una condotta necessariamente preparatoria, ossia l'acquisizione di fatture o altri documenti attestanti operazioni inesistenti. La seconda fase, invece, caratterizzata dalla registrazione di tali fatture o documenti in contabilità ovvero nella loro conservazione ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è un reato proprio, sebbene la norma esordisca con il pronome indefinito "*chiunque*". Il soggetto attivo del reato, infatti, considerata la natura di reato istantaneo, può essere esclusivamente il contribuente (ovvero il soggetto che lo rappresenta[25]) che sottoscrive

[22] Cass. Pen, Sez. III, n. 15241/2020.
[23] Il bene giuridico protetto è rappresentato dalla tutela dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte.
[24] Cass. Pen, Sez. III, n. 15500/2019.
[25] Art. 1, co. 1, lett. e), D. Lgs. n. 74/2000: "*e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce*".

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

e presenta la dichiarazione dei redditi e/o dell'IVA, sia esso obbligato o meno alla tenuta delle scritture contabili.

Con riferimento all'oggetto materiale del reato, esso è costituito dalla dichiarazione, dei redditi o IVA, che vede nella falsa documentazione di supporto l'elemento deviante volto ad ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

In proposito, la norma richiede che si tratti di fatture[26] o di altri documenti[27].
Ai fini della configurabilità del reato in esame è, altresì, necessario che le fatture e gli "*altri documenti*" si riferiscano a "*operazioni inesistenti*"[28].

La norma individua, quindi, tre diversi tipi di "*inesistenza*":

(i) l'**inesistenza oggettiva**, ad esempio, quando la fattura riflessa in dichiarazione documenta un'operazione mai realizzata (inesistenza oggettiva c.d. assoluta o totale) ovvero realizzata solo in parte, vale a dire in termini quantitativi differenti e inferiori rispetto a quelli specificati nel documento (inesistenza oggettiva c.d. relativa o parziale). Tale categoria è connotata dal fatto che le fatture o i documenti emessi sono espressione cartolare di ope-

[26] Per "*fattura*", si deve intendere "*la dichiarazione di scienza, che si inserisce nella fase esecutiva conseguente alla conclusione di un contratto, e che è volta a fornire documentazione probatoria al contratto stesso e della relativa cessione di beni o prestazione di un servizio*". La fattura è disciplinata dall'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, in cui sono indicati tempi, modalità di emissione e i requisiti formali del documento.
[27] Quanto al concetto di "*altri documenti*", il legislatore ha utilizzato un termine piuttosto generico, inusuale nella costruzione delle norme incriminatrici. In base alla definizione contenuta nell'art. 1, co. 1, lett. a), D. Lgs. n. 74/2000, essi si distinguono dalle "fatture" riferendosi ad "(…) *altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie* (…)". Da ciò si deduce che deve trattarsi di documenti diversi dalle fatture, ma fiscalmente tipici, come, ad esempio, ricevute fiscali, note di credito, documenti di trasporto, bolletta doganale, etc.
[28] Secondo quanto stabilito dall'art. 1, co. 1, lett. a), D. Lgs. n. 74/2000, per "*operazioni inesistenti*" si devono intendere tutte quelle "*operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*".

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

razioni commerciali mai poste in essere in ossequio ad una volontà simulatoria: i beni indicati nelle fatture non vengono effettivamente compravenduti o nessun servizio è prestato;

(ii) la **sovrafatturazione qualitativa o quantitativa.** La prima si realizza quando la fattura o i documenti di analogo valore probatorio fanno riferimento a prestazioni realmente effettuate, ma che presentano l'indicazione di un corrispettivo maggiore rispetto a quello realmente pagato (eventualmente anche in conseguenza di una parziale retrocessione); la seconda, invece, si verifica quando in fattura (o nell'analogo documento) vengono indicati beni o servizi in misura superiore a quella realmente ceduta o prestata[29]. Tale ipotesi potrebbe, pertanto, essere rilevante ai fini di una possibile responsabilità amministrativa della società ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001, qualora una società indichi in dichiarazione elementi passivi fittizi per mezzo di fatture "*gonfiate*", ossia che attestino una cessione di beni o una prestazione di servizi aventi un prezzo maggiore rispetto a quanto realmente pagato (c.d. sovrafatturazione *qualitativa*). Si pensi alla condotta dell'amministratore unico ovvero del legale rappresentante di una società che utilizzi nei modelli dichiarativi, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, fatture emesse da società "*cartiere*", riferite all'acquisto di servizi pubblicitari per l'organizzazione di corse ciclistiche dilettantistiche, indicanti un corrispettivo superiore a quello reale, senza che la società sia in grado di dimostrare l'acquisto (non essendo presente alcun contratto) o di aver sostenuto il pagamento indicato in fattura;

(iii) l'**inesistenza soggettiva**, che si verifica quando le operazioni rappresentate sono poste in essere da soggetti diversi da quelli indicati nella fattura o nel documento[30]. Rientra

[29] *Ex multis*, Cass. Pen., Sez. III, n. 51027/2015; Cass. Pen., Sez. III, n. 30250/2011.

[30] Cass. Pen., Sez. III, n. 27392/2012: "*Nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti la falsità può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione, intendendosi per soggetti diversi da quelli effettivi, ai sensi dell'art. 1, lett. a), del D. Lgs. 74/2000, coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale*".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

nell'ambito dell'inesistenza soggettiva il caso di "*interposizione fittizia*". Si consideri, l'amministratore di fatto in Italia di alcune società apparentemente estere (*i.e.* con sede nei Paesi Baltici, ma facenti capo al medesimo soggetto in Italia), le quali vendono capi di abbigliamento a società fittiziamente interposte che, seppur assumendo l'obbligazione tributaria, non versano imposte cedendo la merce ad altre società italiane che poi la immetteranno sul mercato fruendo di un credito ai fini IVA (a fronte del mancato versamento dell'imposta a monte da parte delle società cartiere)[31].

In tema di operazioni inesistenti, è opportuno fare un cenno alle "*frodi carosello*" che negli ultimi anni hanno interessato numerosi contribuenti che sono intervenuti in maniera consapevole o inconsapevole effettuando operazioni circolari volte all'evasione dell'IVA. In breve, viene sfruttato il meccanismo tipico dell'IVA: l'addebito dell'imposta da parte dei cedenti o prestatori nei confronti dei propri cessionari o committenti, il versamento dell'imposta e la possibilità di detrarre per i cessionari o committenti. Nello specifico, a fronte di tale detrazione, nelle frodi carosello qualche soggetto nella catena degli scambi non adempie al proprio obbligo di versare l'IVA mettendo in circolo, grazie al principio di cartolarità dell'imposta, un credito fittizio. La frode carosello può essere perpetrata con varie modalità, più o meno complesse, frequentemente, coinvolgendo operazioni transnazionali sfruttando il meccanismo delle operazioni intracomunitarie che consentono all'acquirente di un acquisto intracomunitario di beni o di un servizio prestato da un non residente di non vedersi addebitata l'IVA e di essere quindi nella condizione debitoria di IVA nei confronti dell'erario per le successive cessioni (posizione debitoria che non onoreranno, dando vita alla frode).

Venendo a quanto di maggiore interesse in questa sede, le operazioni poste in essere per raggiungere gli scopi connessi alle "*frodi carosello*" possono essere oggettivamente inesistenti (ov-

[31] Cass. Pen., Sez. III, n. 7063/2019.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

vero avere quindi natura meramente cartolare) o soggettivamente inesistenti (quando, ad esempio, si frappongono cartiere che omettono il versamento dell'IVA). Spesso sono un *mix* delle due. Le operazioni che compongono i passaggi della frode carosello potrebbero, tuttavia, anche essere non viziate da inesistenza e quindi riguardare beni o servizi realmente scambiati tra i soggetti effettivi, ma ugualmente inserirsi in una catena più ampia di operazioni, in relazione ad alcune delle quali qualcuno dei soggetti della catena stessa ometta di versare l'imposta.

Il coinvolgimento in una "*frode carosello*", con le conseguenze di carattere anche penale legate solitamente all'utilizzo di fatture inesistenti, richiede che l'operatore non sia in buona fede e che sia quindi consapevole che i beni o servizi scambiati[32] siano stati oggetto di una frode nei passaggi precedenti o successivi. In particolare, gli operatori che adottano tutte le misure che possono essere da essi ragionevolmente pretese al fine di assicurare che le loro operazioni non facciano parte di una frode, che si tratti di una frode all'IVA, ovvero di altre frodi, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'IVA. Se, invece, il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode (sulla base dell'ordinaria diligenza richiesta ad un operatore economico), deve essere ritenuto partecipante alla frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio[33].

Tornando agli elementi costitutivi del reato in commento, l'ultimo aspetto che deve connotare la condotta di dichiarazione fraudolenta oggetto di analisi è rappresentato dall'indicazione di "*elementi passivi*" fittizi, in una dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiun-

[32] O le vendite in caso di frodi basate su false dichiarazioni di intento.

[33] Sul punto, *inter alia*, si segnalano le seguenti sentenze della Corte di Giustizia UE: C-80/11, C-142/11 del 21 giugno 2012 (Mahageben e altri); C-642/11, C-643/11 del 31 gennaio 2013 (Stroy); C-131/13, C-163/13, C-164/13 del 18 dicembre 2014 (Italmoda e altri). Cass. n. 6400/2013; Cass. n. 6925/2013; Cass. n. 17680/2013; Cass. n. 13803/2014; Cass. n. 2505/2016; Cass. n. 22562/2017; Cass. n. 9851/2018; Cass. n. 26464/2018. Per la rassegna di taluni "indici" di sospetta operazione fraudolenza, cfr. anche Circ. n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di finanza - III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate, in particolare, Vol. I, Parte II, Cap. 1.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

to. La definizione di "*elementi passivi*" è fornita dall'art. 1, co. 1, lett. b), del D. Lgs. n. 74/2000, in base al quale, "*per elementi attivi o passivi si intendono le componenti, espresse in cifre, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta*"[34].

Quanto, infine, all'elemento psicologico, il reato di dichiarazione fraudolenta *ex* art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000 è punito a titolo di dolo specifico; da ciò consegue che, oltre alla necessità di provare la coscienza e volontà della condotta nell'avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dovrà essere, altresì, accertata l'ulteriore finalità di "*evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*".

2.2. Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D. Lgs. n. 74/2000)

L'art. 3, D. Lgs. n. 74/2000, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 39, co. 1, lett. c), del D.L. n. 124/2019 (evidenziate in grassetto), dispone che: "1. *Fuori dai casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da* ***tre a otto*** *anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando congiuntamente:*

[34] Non esiste invece una definizione normativa dell'aggettivo "*fittizi*" usato per qualificare gli elementi passivi negli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 74/2000. La portata di tale termine è piuttosto controversa anche se a seguito della riforma del D. Lgs. n. 185/2015, sembra essere piuttosto ampia, tale da poter abbracciare, nell'ambito dei reati di cui agli artt. 2 e 3, D. Lgs. n. 74/2000, anche le componenti meramente indeducibili.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

a) *l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;*

b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.*

2. *Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*

3. *Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiore a quelli reali".*

La clausola di riserva prevista nell'*incipit* dell'art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000 pone il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici in un rapporto di genere a specie con l'art. 2 del medesimo Decreto. I due articoli si completano al fine di consentire all'amministrazione finanziaria di intercettare le dichiarazioni dei redditi o IVA mendaci. Pertanto, le dichiarazioni fraudolente fondate su documenti mendaci con rilevanza fiscale (ad esempio, una fattura per una sponsorizzazione non effettuata) sono contestabili dall'amministrazione finanziaria mediante l'art. 2, mentre quelle predisposte sulla base di documenti diversi dalle fatture e/o privi della medesima rilevanza probatoria (ad esempio, un contratto di compravendita recante dati non conformi a verità) sono censurabili ai sensi dell'art. 3.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gli elementi generali dei reati di cui agli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 74/2000 sono comuni, quanto a momento consumativo, struttura e modalità di commissione. Si rimanda, pertanto, alla trattazione effettuata in relazione a tali elementi al precedente paragrafo 2.1. Nel presente paragrafo ci concentreremo, invece, sui profili specifici del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, sebbene possa essere commesso da "*chiunque*", analogamente al reato di cui all'art. 2, D. Lgs. n. 74/2000, rappresenta un reato proprio, avendo come soggetto attivo "*chiunque*" sia obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi o IVA.

L'art. 3, D. Lgs. n. 74/2000, presenta una fattispecie a condotta "*bifasica*". La prima fase si può realizzare attraverso tre modalità tipiche alternative:

(i) il compimento di **operazioni simulate oggettivamente** o **soggettivamente.** A tale proposito, la giurisprudenza di legittimità ha qualificato operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente alcune operazioni che, seppur ineccepibilmente documentate sul piano formale e giuridico, ad esempio attraverso la stipula di un contratto o la formalizzazione di un atto costitutivo di società, entrambi validi ed autentici, erano risultate inesistenti sul piano economico, in quanto mai avvenute o poste in essere ovvero realizzate con modalità o tra parti differenti rispetto a quanto documentato[35];

(ii) l'utilizzo di **documenti falsi** per operazioni in tutto o in parte inesistenti, ad esempio attraverso l'impiego di contratti falsi, attestanti prestazioni diverse da quelle effettivamente realizzate, oppure di documentazione alterata al fine di riflettere una falsa rappresenta-

[35] *Ex multis,* Cass. Pen., Sez. III, n. 15500/2019; Cass. Pen., Sez. III, n. 1200/2011.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

zione nelle scritture contabili[36]. In via esemplificativa, la "*falsità documentale*" può anche esprimersi con riguardo alle dichiarazioni rilasciate dal legale rappresentante o alle perizie tecniche e agli attestati di conformità acquisiti al fine di beneficiare dell'iper-ammortamento[37] o del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali[38]; o, ancora, potrebbe essere riferita alle certificazioni attestanti l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili (ossia, relative alle attività di ricerca fondamentale, industriale e sviluppo sperimentale nel campo scientifico e tecnologico) e la corrispondenza della documentazione contabile per usufruire dell'agevolazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo[39], ad esempio anche attraverso la falsificazione dei *timesheet* aziendali relativi all'effettivo numero di dipendenti impiegati nelle attività R&S o delle attestazioni relative ad attività di ricerca in realtà mai verificatesi o di tipologia diversa rispetto a quella specificamente richiesta;

(iii) il ricorso ad **altri mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Si pensi, ad esempio, al ricorso sistematico a mezzi di pagamento non conformi alle modalità previste da *policy*[40] o ad un mendace utilizzo degli strumenti informatici per la tenuta della contabilità in forma digitale, idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria tramite l'utilizzo di procedure di accesso e codici informatici occulti, in grado di complicare l'immediata e completa reperibilità di tale documentazione[41]. Da ultimo, sotto questo profilo, potrebbero assumere rilevanza le violazioni alla disciplina tributaria che regola i rapporti infragruppo tra imprese residenti o stabilite in diverse giurisdizioni (c.d. *transfer pricing*), laddove la violazione del principio di libera concorrenza, nella determinazione dei prezzi di trasferi-

[36] Cass. Pen., Sez. III, n. 50308/2014.
[37] Art. 1, co. 60-65, Legge n. 145/2018.
[38] Art. 1, co. 184-197, Legge n. 160/2019.
[39] Art. 1, co. 198-209, Legge n. 160/2019.
[40] Cass. Pen., Sez. VI, n. 13098/2009 e Cass. Pen., Sez. III, n. 36977/2005.
[41] Cass. Pen., Sez. III, n. 1402/2005 e Cass. Pen., Sez. III, n. 13641/2002.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

mento, consegua ad una accertata fraudolenza ovvero falsità della Documentazione Nazionale ovvero del *Master file* previsti dall'art. 2, co. 6, del D.P.R. n. 471/1997 e dal Provvedimento Direttoriale del 29 settembre 2010[42].

Ai fini della condotta incriminata, non è richiesto il realizzarsi contestuale di tutte le sopra elencate modalità di realizzazione della prima fase, essendo sufficiente la realizzazione di una sola di esse. Peraltro, l'impiego di altri "*mezzi fraudolenti*"[43] rappresenta una categoria residuale, alla quale fare ricorso quando non ricorrano le due precedenti ipotesi più specifiche. Aspetto, quindi, caratterizzante e distintivo rispetto all'art. 2, D. Lgs. n. 74/2000, è la presenza di comportamenti che rendano più difficoltosa la possibilità di essere "*scoperti*" dall'amministrazione finanziaria e, di converso, aumentino l'eventualità di successo dell'inganno da parte dell'agente.

L'art. 3, co. 3, precisa che "*ai fini dell'applicazione della disposizione del co. 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali"*. Si tratta di una previsione fondamentale, che traccia una netta distinzione rispetto al reato di dichiarazione infedele, disciplinato dall'art. 4 (fattispecie, anch'essa, reato presupposto 231 e analizzata al successivo paragrafo 2.6, che richiede comunque il dolo specifico di evadere le imposte sui redditi o l'IVA), nel cui ambito rientra, ad esempio, la tenuta della "*contabilità in nero*".

[42] Ufficio del Massimario e del Ruolo – Servizio Penale – Corte Suprema di Cassazione, *Relazione su novità normativa*, Rel. 3/2015, p. 22.

[43] In base all'art. 1, co. 1, lett. g-*ter*), D. Lgs. n. 74/2000, "*per mezzi fraudolenti si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

La seconda fase, invece, è rappresentata dall'indicazione in dichiarazione, che sia validamente presentata, di "*elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi*".

A differenza di quanto prescritto dall'art. 2, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici prevede delle soglie di punibilità, al superamento congiunto delle quali – sussistendo gli altri presupposti – viene integrata la fattispecie delittuosa. Tali soglie sono rappresentate: (i) dall'imposta evasa, che deve risultare superiore a euro trentamila con riferimento anche solo a talune imposte, (ii) dall'ammontare degli elementi attivi e passivi fittizi, che deve essere superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a euro un milione e cinquecentomila, nonché (iii) dall'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie da portare in detrazione delle imposte, ove esso risulti superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

L'elemento soggettivo richiesto dalla norma è rappresentato dal dolo specifico, ossia l'intento di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che deve evidentemente essere provato ai fini dell'accertamento del reato.

2.3. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 1 e co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000)

L'art. 8, D. Lgs. n. 74/2000, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 39, co. 1, lett. l) e m), del D.L. n. 124/2019, cov. in Legge n. 157/2019 (evidenziate in grassetto) dispone che: "1. *È punito con la reclusione da* ***quattro a otto*** *anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni*".*

Con la previsione in esame, il legislatore ha inteso punire le c.d. "*cartiere*", ossia quelle imprese illecite, create allo scopo di emettere documentazione falsa volta a supportare l'esposizione nella dichiarazione di terzi di elementi passivi fittizi[44].

Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è un reato comune, in quanto può essere astrattamente commesso da "*chiunque*", in questo caso inteso come qualsiasi soggetto, sia esso un soggetto IVA, che emette una fattura per operazione inesistente, sia esso un privato, che emette un documento attestante una inesistente prestazione di lavoro autonomo occasionale.

L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è ritenuto un reato che "*arretra*" la sfera della rilevanza penale a condotte diverse ed antecedenti a quella (eventuale) dell'evasore. Tale reato deve ritenersi di "*pericolo concreto*", dal momento che assumono rilevanza penale le sole condotte concretamente idonee ad offendere l'interesse tutelato (l'interesse dell'erario alla riscossione dei tributi).

Ci troviamo dinanzi ad un reato di natura commissiva, istantaneo e di mera condotta. Il delitto si perfeziona al momento dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento ideologi-

[44] Relazione di accompagnamento al D. Lgs. n. 74/2000, par. 3.2.1.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

camente falsi (reato istantaneo)[45], non rilevando la successiva condotta di effettivo utilizzo delle stesse in dichiarazione da parte del terzo (repressa ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000 descritto nel precedente paragrafo 2.1).

La condotta punita dall'art. 8, D. Lgs. n. 74/2000, consiste nella mera emissione o nel mero rilascio di fatture o documenti per operazioni inesistenti (sul concetto di operazioni inesistenti si rimanda al precedente paragrafo 2.1), "*non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che questi lo utilizzi*"[46]. Il reato in esame si perfeziona nel momento in cui la fattura o il documento fuoriescono dalla disponibilità del soggetto emittente.

L'utilizzo di entrambi i termini, "*emissione*" e "*rilascio*", si giustifica con il fatto che il legislatore ha inteso includere due distinte fattispecie. Nel diritto tributario si parla, infatti, di "*emissione*" in relazione alle operazioni rilevanti ai fini IVA, disciplinate dagli artt. 21 e 22, D.P.R. n. 633/1972, che implicano l'emissione, appunto, della fattura; "*rilascio*", invece, comprende tutte quelle ipotesi in cui è previsto il rilascio di documenti diversi dalle fatture, quali le ricevute fiscali e gli scontrini.

Per quanto concerne l'elemento soggettivo, l'art. 8, D. Lgs. n. 74/2000, prevede che le condotte siano compiute "*al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto".* L'elemento psicologico richiesto ai fini dell'integrazione del reato è il dolo specifico. Oltre alla prova sulla coscienza e volontà della condotta, è necessario provare l'ulteriore finalità di consentire l'evasione a terzi. Il reato non potrà ricorrere, laddove il soggetto agisca esclusivamente per finalità differenti da quella di consentire un altrui evasione di imposta[47], ad esempio quando emette fatture per simulare un volume d'affari di un certo livello, al fine di poter otte-

[45] Cass. Pen., Sez. III, n. 25816/2016.
[46] Cass. Pen., Sez. III, n. 25816/2016.
[47] Cass. Pen., Sez. III, n. 1714/2004.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

nere finanziamenti pubblici e neppure quando l'emissione è preordinata a procurare un vantaggio (anche fiscale) per l'emittente stesso.
A tale proposito, occorre peraltro ricordare che l'ente può essere ritenuto responsabile ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001 qualora dalla commissione di un reato presupposto lo stesso abbia ottenuto un interesse o vantaggio. Nell'ipotesi di cui all'art. 8, D. Lgs. n. 74/2000, l'interesse o vantaggio per la società emittente potrebbe essere rappresentato dalla remunerazione ottenuta dal terzo a fronte dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti, anche mediante retrocessione sottobanco di parte delle imposte conseguentemente evase.

Nell'ambito del reato disciplinato dall'art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000, la giurisprudenza di legittimità ha delineato una serie di condotte concrete e di modalità di commissione del suddetto reato. A titolo meramente esemplificativo, sarebbe riconducibile alla casistica dell'emissione di documentazione (avente analoga valenza probatoria della fattura) per operazioni oggettivamente inesistenti, l'emissione di falsi documenti di trasporto internazionale (CMR) al fine di consentire l'evasione delle imposte a terzi, qualora questi ultimi siano, ad esempio, destinatari di fatture per operazioni inesistenti consistenti in operazioni di cessione intracomunitarie.

L'emissione di fatture o altri documenti analoghi per operazioni inesistenti da un punto di vista soggettivo ed aventi ad oggetto cessioni di beni è stata, inoltre, ritenuta integrata dalla Suprema Corte nel caso di emissione di fatture da parte di società "*cartiere*", delle quali era stata giudizialmente accertata la non operatività, la cui unica "*attività*" era l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, in favore di un terzo, secondo un meccanismo fraudolento collaudato. In tali circostanze, ordinariamente, l'operazione è stata ritenuta oggettivamente esistente, essendo stato accertato che le forniture indicate nelle fatture erano state effettivamente eseguite. Da un punto di vista soggettivo, non è stata rintracciata, però, alcuna corrispondenza tra il soggetto che aveva emesso la fattura e il soggetto che aveva reso la prestazione. Tale anomalia ha

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

costituito indice del conseguimento del fine illecito indicato dalla norma in esame, cioè consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Così come le "*frodi carosello*" possono implicare la commissione del reato di cui all'art. 2, D. Lgs. n. 74/2000 per l'impiego di fatture inesistenti in acquisto (si rimanda al precedente paragrafo 2.1 per l'inquadramento della frode carosello), il reato di cui all'art. 8, D. Lgs. n. 74/2000 qui in rassegna, è configurabile per i soggetti nella catena che emettono fatture relative ai beni e servizi oggetto della frode. Il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti è commesso tipicamente dalle cartiere che vengono interposte al fine di emettere fatture inesistenti sotto il profilo soggettivo[48] omettendo contestualmente il versamento dell'IVA assolta dai propri (consapevoli o inconsapevoli) clienti. Il reato potrebbe essere compiuto, tuttavia, anche dai soggetti che si trovano a rivendere i beni o a riaddebitare i servizi avendo consapevolezza (nell'accezione ampia prevista dalla giurisprudenza citata al precedente paragrafo 2.1) della frode intervenuta in un precedente o successivo stadio di commercializzazione.

2.4. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D. Lgs. n. 74/2000)

L'art. 39, co. 1, lett. n), D.L. n. 124/2019, conv. in Legge n. 157/2019, ha riformato il delitto di "*occultamento o distruzione di documenti contabili*", di cui all'art. 10 del D. Lgs. n. 74/2000 come di seguito (in grassetto le modifiche apportate): "1. *Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione* ***da tre a sette*** *anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto*

[48] Essendo esse prive di qualsivoglia capacità imprenditoriale, fungendo da mero "produttore" di fatture. Eventualmente la fattura potrebbe essere anche oggettivamente inesistente se la tipologia di frode prevede operazioni solamente cartolari in assenza di beni o servizi effettivamente scambiati.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari".

Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili è posto a tutela della "*trasparenza fiscale*"[49], ossia dell'interesse dell'amministrazione finanziaria a che non vengano frapposti ostacoli all'accertamento dell'*an* e del *quantum debeatur* a titolo di imposta (bene giuridico protetto).

Dal punto di vista dei soggetti attivi, si tratta di un reato comune, potendo essere commesso sia dal contribuente, con riguardo ai "*documenti contabili*" alla cui tenuta è obbligato, sia da soggetti diversi dal contribuente al quale tali documenti appartengono. Ciò trova conferma nel fatto che il dolo specifico richiesto dalla norma è, alternativamente, articolato nel "*fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*" e nel fine "*di consentire l'evasione a terzi*", sicché il reato potrà essere commesso (oltre che dal contribuente) anche da un soggetto che agisca per consentire al contribuente di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o dell'IVA.

L'oggetto materiale del reato è rappresentato dalle "*scritture contabili*" e dai "*documenti di cui è obbligatoria la conservazione*" (*e.g.* documenti commerciali, previdenziali).

Ai fini dell'integrazione del reato è necessaria la distruzione o l'occultamento delle scritture contabili e dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione secondo la Legge[50]. Le scritture

[49] Cass. Pen., Sez. III, n. 6752/2011.

[50] Con riferimento all'obbligo di conservazione, l'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, dispone che: "*Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre al termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto di cui all'art. 2475 del codice civile. Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge*.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

contabili costituiscono lo strumento che i creditori e l'amministrazione finanziaria utilizzano per controllare l'andamento della gestione dell'impresa ed il giro d'affari della stessa (la giurisprudenza ha ritenuto che nel concetto di scritture contabili, per un'agenzia immobiliare, vi rientrino anche i contratti preliminari di vendita[51]). La *ratio* della norma risiede nella necessità di prevenire qualsiasi occultamento (o distruzione) di documenti che sia di ostacolo all'attività di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria.

Per "*occultamento*" si intende il materiale nascondimento delle scritture ovvero dei documenti, così da non renderli fruibili all'amministrazione finanziaria al momento dell'accertamento. Per la dottrina, anche lo spostamento dei documenti contabili in un luogo impossibile da raggiungere per l'amministrazione finanziaria equivale ad occultamento e, quindi, integra la fattispecie di reato.

La "*distruzione*", invece, rappresenta la forma di sottrazione estrema, ovvero l'eliminazione, totale o parziale, del supporto materiale che incorpora la scrittura ovvero il documento, rientrando anche l'ipotesi in cui il documento sia ancora disponibile, ma illeggibile o non fruibile per l'amministrazione finanziaria.

Il reato è da considerarsi istantaneo, nel caso di distruzione delle scritture contabili, e permanente, nel caso di occultamento, con conseguenze diverse rispetto alla determinazione del momento consumativo[52]. In proposito, la consumazione del reato richiede che la condotta tipica sia posta in essere "*in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari*".

L'autorità adita in sede contenziosa può limitare l'obbligo di conservazione alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso".

[51] Cass. Pen., Sez. III, n. 36624/2012, Cass. Pen., Sez. III, n. 1377/2011.

[52] Cass. Pen., n. 14600/2019: "*nell'ipotesi dell'occultamento, laddove non risulti la distruzione e la precisa data della stessa, la consumazione si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale*".

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, oltre al dolo generico della consapevolezza di distruggere od occultare le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, richiede il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di consentire tale evasione a terzi. La giurisprudenza[53] ha chiarito che non è sufficiente un mero comportamento omissivo, ossia la omessa tenuta delle scritture contabili, che renda obiettivamente più difficoltosa, ma non impossibile, la ricostruzione della situazione contabile, ma è necessario un "***quid pluris***" a contenuto commissivo. La distruzione o l'occultamento, in altre parole, deve interessare scritture contabili o documenti esistenti, sicché non rileva, ai fini della fattispecie in esame, l'omessa istituzione delle scritture contabili obbligatorie.

L'integrazione della fattispecie di reato in esame è stata accertata in occasione di ispezioni o verifiche fiscali effettuate dall'amministrazione finanziaria nei confronti di società, nell'ambito delle quali veniva negata l'esibizione della documentazione per cui è imposto un obbligo di conservazione, tramite la realizzazione di una condotta idonea a ostacolare la reperibilità e la fruizione della stessa. In determinati casi, il rinvenimento di documentazione controversa o non concordante in merito all'effettività di determinate operazioni commerciali, o alla ricostruzione dei redditi della società, o ancora al sostenimento di eventuali costi, correlato ad una mancata esibizione di ulteriore valida documentazione dimostrativa, hanno costituito, insieme all'accertamento degli altri elementi costitutivi del reato, indice di realizzazione della condotta di occultamento o distruzione prevista ai sensi dell'art. 10 del D. Lgs. n. 74/2000[54]. Tale insieme di comportamenti è stato, infatti, ritenuto sufficientemente idoneo ad impedire la verifica fiscale e l'accertamento dei tributi, nonché a rendere impossibile od obiettivamente più difficoltosa la ricostruzione del valore economico degli affari del contribuente.

[53] Cass. Pen., Sez. III, n. 9459/2018.
[54] Cass. Pen., Sez. III, n. 9459/2018, Cass. Pen., Sez. III, n. 19106/2016, Cass. Pen., Sez. III, n. 15263/2015.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

2.5. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D. Lgs. n. 74/2000)

Ai sensi dell'art. 11 del D. Lgs. n. 74/2000 "*1. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.*

2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni".

Il bene giuridico tutelato dalla disposizione penale-tributaria di cui sopra è rappresentato dalla possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di ricorrere utilmente all'esercizio della funzione esecutiva. Si tratta della "*garanzia patrimoniale (generica) offerta al fisco dai beni dell'obbligato*"[55].

Ai fini della configurabilità del delitto oggetto di trattazione, è necessario che i debitori d'imposta (soggetti attivi), mediante atti di disposizione, rendano più difficoltosa la riscossione da parte dell'erario. La condotta rilevante, quindi, può essere costituita "*da qualsiasi atto o fat-*

[55] Cass. Pen., Sez. III, n. 36290/2011, Cass. Pen., Sez. III, n. 40481/2010.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

to fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con giudizio ex ante, idonea sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, a vanificare in tutto o in parte, o comunque a rendere più difficile una eventuale procedura esecutiva"[56].

Per la sua configurazione non è richiesta la sussistenza di una procedura di riscossione in atto[57]. Il momento consumativo è concordemente individuato nel momento in cui venga posta in essere una qualunque disposizione tale da porre in pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria[58] a prescindere dal successivo adempimento dell'obbligazione stessa.

La condotta incriminata, sulla base della previsione normativa, è quella di chi "*aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva*". La condotta tipica è, pertanto, circoscritta ai soli comportamenti volti a "*mascherare*" la realtà, a distorcere la procedura esecutiva, impedendo di aggredire beni che rientrano nel patrimonio del contribuente-debitore, prospettando una situazione patrimoniale del contribuente diversa da quella reale.

È il caso di osservare che l'indicazione, come oggetto materiale della condotta, anche degli "a*ltrui beni*", si riferisce al caso in cui la condotta tipica sia tenuta da "*chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche*", sicché il fine di "*sottrarsi al pagamento*" deve riferirsi a questi ultimi.

[56] Cass. Pen., n. 37389/2013.
[57] Cass. Pen., n. 36290/2011.
[58] Cass. Pen., n. 23986/2011.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Anche in questo caso, come già visto per altre fattispecie qui trattate, il soggetto attivo "*chiunque*" deve essere riferito solamente al contribuente tenuto al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto; circostanza che qualifica il reato come proprio.

Con riferimento all'elemento soggettivo, è richiesto il dolo specifico, ossia la volontà di sottrarsi al pagamento delle imposte ponendo in essere una condotta idonea a frustrare la procedura di riscossione coattiva.

La disposizione assume rilevanza penale, tuttavia, soltanto se il debito erariale, al cui pagamento il contribuente intende sottrarsi, è di un "*ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila*".

La condotta sanzionata dall'art. 11, co. 1, del D. Lgs. n. 74/2000 può essere posta in essere mediante due modalità alternative: l'alienazione simulata e il compimento di atti fraudolenti.

A loro volta, tali modalità possono essere suddivise in sottocategorie.

In particolare, l'alienazione simulata potrà essere:

a) **assoluta**, quando le parti non intendono perseguire alcuno scopo, indipendentemente da quanto indicato nel contratto simulato. Un esempio di alienazione simulata assoluta ritenuto dalla giurisprudenza è quello del legale rappresentante di una società in liquidazione che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte accertate, simuli la cessione dell'azienda e ometta la registrazione di un'altra società con identica compagine sociale, nonché marchio, della cedente, con l'esercizio da parte della seconda società della medesima attività di quest'ultima[59]. In tale caso, operazioni come la cessione di merci, di im-

[59] Cass. Pen., Sez. III, n. 7394/2017.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

pianti e macchinari, il passaggio dei dipendenti, nonché la prosecuzione dell'attività della società cedente, unitamente alla corrispondenza degli intestatari delle quote delle società interessate, sono stati ritenuti sufficienti per concludere che si trattasse di una operazione unitaria di alienazione simulata, posta in essere con il solo fine di ostacolare l'attività esecutiva dell'amministrazione finanziaria;

b) **relativa**, quando le parti contrattuali intendano perseguire uno scopo diverso rispetto a quello pattuito nella simulazione;
c) **interposizione fittizia di persona**, laddove l'alienazione sia solo formalmente diretta ad un soggetto diverso da quello reale.

Il compimento di atti fraudolenti si riferisce, invece, al compimento di atti non simulati, ma contraddistinti da elementi di artificio o inganno, e comprende tanto il compimento di **atti giuridici**, quanto quello di **atti materiali**. Per quanto attiene agli atti giuridici, la disposizione patrimoniale è posta in essere in modo assolutamente lecito, tuttavia rappresenta una realtà che non corrisponde al vero oppure costituisce un artificio potenzialmente idoneo a rendere inefficace la riscossione coattiva dei tributi. Esempio tipico è quello dell'utilizzo (distorto) di strumenti di segregazione patrimoniale quali *trust*, fondi patrimoniali, patti di famiglia o il gruppo europeo di interesse economico (c.d. *G.E.I.E.*).

Si pensi al caso del contribuente che, contestualmente alla notifica della cartella esattoriale, istituisca fraudolentemente un *trust* "*autodichiarato*" – istituto caratterizzato dalla coincidenza tra disponente e *trustee* – al fine di rappresentare (falsamente) la separazione del patrimonio confluito nel fondo in *trust* dal proprio[60]. La realizzazione del *trust* "*autodichiarato*", di per sé assolutamente lecita, viene, in questo caso, utilizzata in modo distorto, per far apparire uno

[60] Cass. Pen., Sez. III, n. 20862/2018.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

schermo formale (in realtà, fittizio) intorno al patrimonio (ed esempio, immobiliare) personale del contribuente confluito nel fondo in *trust*.

L'art. 29, co. 4, D.L. n. 78/2010 (conv. in Legge n. 122/2010) ha, poi, inserito, al co. 2 dell'art. 11, D. Lgs. n. 74/2000, un'autonoma fattispecie delittuosa, tesa a sanzionare penalmente l'indicazione di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi, per un ammontare superiore ad euro cinquantamila, al fine di ottenere, per sé o per altri, un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori, nell'ambito della procedura di transazione fiscale di cui all'art. 182-*ter* del R. D. n. 267/1942 (c.d. Legge Fallimentare) e all'art. 63 del D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14
(c.d. Codice della crisi di impresa).

2.6. Dichiarazione infedele (art. 4, D. Lgs. n. 74/2000)

L'art. 39, co. 1, lett. d), e), f) e g), D.L. n. 124/2019, ha riformato il "*delitto di dichiarazione infedele"* di cui all'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000, come di seguito (in grassetto le modifiche apportate): "*1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da* ***due anni a quattro anni e sei mesi*** *chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*
*a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte****, a euro centomila****;*
b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, ***è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo*** *degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a* ***euro due milioni****.*
1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.
1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le ***valutazioni che complessivamente considerate****, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b*)".

Come più sopra osservato, il D. Lgs. n. 75/2020 ha inserito il delitto di cui all'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000, se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti (art. 25-*quinquiesdecies*, co. 1-*bis*, lett. a), del D. Lgs. n. 231/2001).

Il bene giuridico tutelato dalla fattispecie è rappresentato dalla tutela dell'interesse patrimoniale dell'Erario ovvero dell'interesse alla percezione dei tributi.

Il reato in esame è un reato proprio, in quanto può essere commesso esclusivamente dal soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e IVA.

In virtù delle "*pre-condizioni*" sopra richiamate (*cfr.* precedente capitolo 1), la fattispecie delittuosa in esame rileva "*ai fini 231*" limitatamente alle condotte collegate a sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'IVA ed ove sia integrata la soglia quantitativa complessiva di 10.000.000 di euro di imposta evasa.

L'elemento soggettivo richiesto dalla norma è rappresentato dal dolo specifico, ossia dall'intento di perseguire la finalità di evasione delle imposte oggetto di dichiarazione. Per la

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

"*rilevanza 231*", occorre inoltre riscontrare il "*fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto*" nel contesto del più ampio sistema fraudolento transfrontaliero in cui la condotta sia inserita.

La fattispecie di dichiarazione infedele *ex* art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 integra un reato istantaneo[61], che si perfeziona al momento della presentazione di una dichiarazione non veritiera. La norma penale incriminatrice, tuttavia, non si connota ulteriormente in termini di frode.

La clausola di riserva con la quale la norma esordisce esclude, infatti, le condotte fraudolente riconducibili alle fattispecie previste dagli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 74/2000 (esaminate nei precedenti paragrafi 2.1 e 2.2.). Laddove sussistano profili fraudolenti, la fattispecie delittuosa cui riferirsi non sarebbe più quella di infedele dichiarazione di cui all'art. 4, ma una di quelle previste dagli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 74/2000.

Tale circostanza pare prospettare un apparente "cortocircuito" rispetto alle condizioni apposte dal legislatore alla rilevanza del delitto in commento, ai fini della responsabilità degli enti *ex* D. Lgs. n. 231/2001. In sede di recepimento della Direttiva PIF, infatti, il reato di dichiarazione infedele è stato inserito tra i presupposti della responsabilità *ex* D. Lgs. n. 231/2001, per le sole ipotesi in cui il reato stesso sia commesso "*nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri*". Il testo normativo, nel prevedere la condizione in esame, recepisce le osservazioni delle Commissioni parlamentari, formulate nell'*iter* di adozione del D. Lgs. n. 75/2020, rispetto ad una iniziale previsione, nello schema di decreto predisposto dal Governo, che circoscriveva la rilevanza ai fini della responsabilità 231 della dichiarazione infedele alle condotte commesse anche in parte nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea: la norma definitivamente approvata, realizza una crasi tra il riferimento alla "*transfrontalierità*" della condotta e la connotazione fraudolenta del sistema in cui la stessa condotta si colloca. A miglior precisazione della delimi-

[61] Cass., Sez. III, n. 23810/2019.

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

tazione delle misure di protezione prescritte dalla Direttiva PIF, soccorre pertanto il legislatore unionale, che ha perimetrato l'ambito di intervento ai soli reati gravi contro il sistema comune dell'IVA, da intendersi come i reati: (i) connessi al territorio di due o più Stati membri, (ii) che derivino da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA e (iii) il cui danno complessivo causato sia almeno pari a 10 milioni di euro[62], da intendersi – come già osservato al par. 1.1 – come effetto cumulato dell'evasione dell'IVA generatasi in capo ai singoli soggetti partecipanti al "sistema fraudolento transfrontaliero".

Dall'interpolazione dei testi normativi riportati, l'interprete dovrà opportunamente riscontrare la collocazione della condotta di dichiarazione infedele nel contesto di "*sistemi fraudolenti transfrontalieri*", ben tenendo a mente come i profili fraudolenti debbano attenere alla catena di operazioni in cui la condotta in commento si inserisce, piuttosto che ai fatti costitutivi della stessa, dovendosi ritenere integrati, in tale ultima circostanza, gli estremi della dichiarazione (IVA) fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D. Lgs. n. 74/2000) ovvero la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D. Lgs. n. 74/2000).

Il reato tipizzato dall'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 risulta integrato, di per sé, nei casi in cui l'imposta evasa sia superiore a 100 mila euro e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, sia superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a 2 milioni di euro. La rilevanza "*ai fini 231*" di tale delitto si verificherà, per quanto detto, soltanto laddove, nel contesto dei sistemi fraudolenti transfrontalieri in cui la

[62] Considerando n. 4 della Direttiva PIF. Le tre "condizioni": (i) connessione al territorio di due o più Stati membri, (ii) inserimento in un sistema fraudolento e (iii) soglia di danno in termini di IVA evasa - sono altresì precisate all'art. 2, par. 2, della Direttiva PIF.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

condotta si inserisce, l'imposta IVA evasa sia complessivamente almeno pari a 10 milioni di euro.

Del tutto ininfluente, ai fini scriminanti, è la presentazione di una dichiarazione integrativa da parte del contribuente che abbia prima presentato una dichiarazione infedele penalmente rilevante. Tale circostanza, infatti, non fa venire meno la fattispecie incriminatrice, la quale rimane "*impermeabile*" al ravvedimento spontaneo del contribuente, rilevante ai soli fini tributari amministrativi[63].

Da un punto di vista generale, è opportuno osservare che non tutti i componenti non dichiarati concorrono alla determinazione delle soglie di punibilità previste dall'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 (per logica, anche alla determinazione della soglia di IVA evasa rilevante *ex* art. 25-*quinquiesdecies*, co. 1-*bis*, del D. Lgs. n. 231/2001). Infatti, a seguito della riforma operata dal D. Lgs. n. 158/2015, il reato di dichiarazione infedele non fa più riferimento ad elementi attivi/passivi "*fittizi*", ma soltanto "*inesistenti*".

Esula, quindi, dal perimetro di rilevanza penal-tributaria: (i) la non corretta classificazione degli elementi attivi o passivi "*oggettivamente esistenti*", a condizione che i criteri concretamente applicati siano stati comunque indicati nel bilancio, ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali; (ii) la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali, in conformità con quanto previsto dal co. 1-*bis* dell'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000.

[63] *Cfr.* Cass. Pen., Sez. III, n. 40618/2013.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

La giurisprudenza[64] ha chiarito che il reato di dichiarazione infedele risulta integrato nell'ipotesi di: (i) indicazione di annotazioni di componenti positivi di reddito in misura inferiore a quella reale; (ii) indebita riduzione dell'imponibile con indicazione di costi inesistenti e (iii) sotto fatturazione, ovviamente in assenza di fraudolenza.

Corre l'obbligo di svolgere un breve richiamo al tema della rilevanza, *ex* art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000, delle violazioni alla disciplina tributaria che presiede la determinazione dei prezzi di trasferimento, praticati negli scambi commerciali tra imprese appartenenti al medesimo gruppo multinazionale, residenti o stabilite in diverse giurisdizioni (c.d. *transfer pricing*).

A riguardo, rientrando i prezzi di trasferimento nella nozione di "*valutazione*", il citato art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000, così come ora formulato, escluderebbe la rilevanza penal-tributaria: (i) delle valutazioni inerenti elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, qualora siano stati indicati i criteri concretamente applicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali (si pensi alla Documentazione Nazionale ovvero al *Master file* previsti ai fini dei prezzi di trasferimento dall'art. 2, co. 6, del D.P.R. n. 471/1997 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010), a prescindere dalla percentuale di differenza rispetto alla valutazione corretta (co. 1-*bis*), nonché (ii) delle valutazioni (diverse dalle precedenti), complessivamente[65] considerate, che differiscono in misura inferiore del 10% da quella corretta.

Diversamente, per la rettifica dei prezzi di trasferimento conseguente ad una accertata fraudolenza ovvero falsità della documentazione di supporto e prova verso l'amministrazione finanzia-

[64] Cass., Sez. III, n. 30686/2017.
[65] L'art. 39 del D.L. 124/2019 ha modificato il co. 1-*ter* dell'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000, sostituendo l'avverbio "*singolarmente*" con "*complessivamente*", sicché, oggi, l'esclusione dalla rilevanza penale sussiste per le valutazioni che, "*complessivamente considerate*", differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette.

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

ria (Documentazione Nazionale ovvero del *Master file*), si è accennato *supra* alla possibile rilevanza della condotta nell'ambito della fattispecie fraudolenta dell'art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000, con ogni conseguente implicazione anche "*ai fini 231*".

2.7. Omessa dichiarazione (art. 5, D. Lgs. n. 74/2000)

L'art. 39, co. 1, lett. h) ed i), D.L. n. 124/2019, ha riformato anche il reato di "*omessa dichiarazione*" di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000, come di seguito (in grassetto le modifiche apportate): "*È punito con la reclusione da **due a cinque anni** chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.*

1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto".

Il D. Lgs. n. 75/2020 ha inserito il reato di cui all'art. 5, D. Lgs. n. 74/2000, nel novero dei reati presupposto previsti dall'art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001, se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Il delitto in esame è posto a tutela dell'interesse (finale) alla percezione dei tributi, nel rispetto dell'art. 53 Cost., sanzionando comportamenti effettivamente lesivi (e non meramente pericolosi) di tale interesse.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Viene, quindi, penalmente sanzionata l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o del valore aggiunto, qualora l'imposta evasa (singolarmente considerata) sia superiore a cinquantamila euro. Allo stesso modo, è penalmente sanzionata l'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta (c.d. mod. 770), qualora l'ammontare delle ritenute non versate siano superiori a cinquantamila euro.

Il delitto di omessa dichiarazione è un reato proprio, in quanto può essere commesso esclusivamente dai soggetti obbligati alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi e/o al valore aggiunto ovvero dei sostituti di imposta.

È un reato omissivo proprio e istantaneo che, ai sensi dell'art. 5, co. 2, D. Lgs. n. 74/2000, si consuma trascorsi novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione. Non si considera omessa, invece, la dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto (art. 5, co. 2, D. Lgs. n. 74/2000), previsione, invero, anacronistica, dal momento che, attualmente, le dichiarazioni fiscali sono presentate con modalità telematiche, attraverso sistemi che mettono direttamente a disposizione la modulistica ministeriale.

Il reato in esame richiede, quale elemento soggettivo, il dolo specifico, ossia l'intento di evadere le imposte[66].

Come sopra ricordato, la fattispecie di reato in esame assume rilevanza ai fini del D. Lgs. n. 231/2001, qualora commessa "*nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di*

[66] Cass., Sez. III, n. 37346/2019.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

euro"[67]. In altri termini, occorre che la condotta di omessa presentazione della dichiarazione sia connessa al territorio di due o più Stati membri e inserita in un sistema fraudolento per cui il reato sia commesso in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA, superando la soglia di materialità complessiva di dieci milioni di euro di imposta evasa[68].

Con riferimento al reato di omessa dichiarazione, senza pretesa di esaustività, si riportano alcuni cenni ai temi connessi alle condotte di "*stabile organizzazione occulta*" ed "*esterovestizione*".

Nell'ordinamento italiano vige il c.d. "*worldwide taxation principle*", secondo il quale tutti i redditi delle persone fisiche e giuridiche residenti nel territorio dello Stato sono soggetti a tassazione in Italia, indipendentemente dal luogo in cui essi vengono prodotti[69]. Di converso, le persone fisiche e giuridiche non residenti nel territorio dello Stato potranno essere tassate esclusivamente sui redditi prodotti in Italia. Il criterio di collegamento con il territorio italiano, quale presupposto impositivo sui redditi rivenienti dall'esercizio di un'attività di impresa, è integrato dalla presenza di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, attraverso la quale quest'ultimo esercita attività di impresa nel territorio dello Stato.

Per stabile organizzazione, si intende "*una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*" (stabile organizzazione materiale[70]) ovvero la presenza di "*un soggetto che agisce nel territorio dello Stato*

[67] Art. 5, comma 1, lett. c), numero 1), del D. Lgs. n. 75/2020.
[68] Considerando 4 della Direttiva PIF. Le condizioni sono precisate nell'art. 2, par. 2, della stessa Direttiva PIF.
[69] Principio ricavato dalla lettura combinata degli artt. 1, 2 e 3 del D.P.R. n. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sul Reddito).
[70] L'art. 162 del D.P.R. 917/86 esemplifica taluni "*luoghi*" che integrano "*stabile organizzazione*": "*a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa*

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti" (agente dipendente o stabile organizzazione personale). Diversamente, ai fini IVA, la nozione di stabile organizzazione, quale criterio di tassazione, presuppone la presenza di un "*centro d'attività stabile*", connotato da un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a seconda dei casi, a ricevere ed utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie della stabile organizzazione, ovvero, a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione.

La stabile organizzazione può essere palese (quando così iscritta nel Registro delle Imprese - di regola registrata come "*sede secondaria*" - e dichiarata corrispondentemente all'amministrazione finanziaria e assoggettata agli obblighi dichiarativi e di pagamento delle imposte) oppure "*occulta*" (quando mancano i predetti adempimenti). In tale ultimo caso, essa viene "*disvelata*" a seguito di attività di accertamento svolta dall'amministrazione finanziaria, la quale, ritenendo sussistenti i presupposti per la sua esistenza, contesta, tipicamente, l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IVA.

Ricorrendone i presupposti, alla stabile organizzazione "*occulta*" potrebbe, allora, essere contestato il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000. Nella misura in cui tale contestazione sia collegata a sistemi fraudolenti transfrontalieri al fine di evadere l'IVA ed ove sia integrata la soglia quantitativa complessiva di 10.000.000 di euro di imposta evasa, troverebbe applicazione l'art. 25-*quinquiesdecies*, co. 1-*bis*, del D. Lgs. n. 231/2001[71].

all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali".

[71] Sull'applicabilità del D. Lgs. n. 231/2001 agli enti stranieri che operano in Italia, si segnala una recente pronuncia della Corte di Cassazione, Sez. VI, 7 aprile 2020, n. 11626, la quale prevede espressamente: "*deve ritenersi che l'ente risponde, al pari di "chiunque" - cioè di una qualunque persona fisica - degli effetti della propria "condotta", a prescindere dalla sua nazionalità o dal luogo ove si trova la sua sede principale o esplica in via preminente la propria operatività, qualora il reato-presupposto sia stato commesso sul territorio nazionale (o debba comunque ritenersi commesso in Italia o si versi in talune delle ipotesi nella quali sussiste la giurisdizione nazionale anche in caso di reato commesso all'estero), all'ovvia condizione che siano integrati gli ulteriori criteri di imputazione della responsabilità ex art. 5 e seguenti D. Lgs. 231/2001. Per tale ragione è del tutto irrilevante la circostanza che* ***il centro***

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

L'"*esterovestizione*" societaria, ai fini tributari, ruota intorno al concetto di "*residenza fiscale*" delle persone giuridiche. In generale, "*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato* […]" (art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 917/1986). Ai fini dell'accertamento della residenza fiscale di una persona giuridica, è sufficiente accertare la ricorrenza anche di uno solo dei parametri individuati dalla norma[72].

Sulla base delle raccomandazioni OCSE, come previsto dall'art. 4 del modello di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, la sede di direzione effettiva deve essere individuata in un'ottica di prevalenza della sostanza sulla forma, sulla base dei seguenti elementi:

- luogo dove vengono assunte le decisioni chiave, di natura gestionale e commerciale, necessarie per la conduzione dell'attività di impresa;
- luogo dove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di maggior rilievo assumono ufficialmente le loro decisioni;
- luogo di determinazione delle strategie che dovranno essere adottate dall'ente nel suo insieme.

La definizione normativa di residenza fiscale è, poi, supportata dal co. 5-*bis*, del citato art. 73 del D.P.R. n. 917/1986, a da un corredo di presunzioni, a mente del quale, "*Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed en-*

***decisionale dell'ente si trovi all'estero e che la lacuna organizzativa si sia realizzata al di fuori dei confini nazionali**, così come ai fini della giurisdizione dell'A.G. italiana, è del tutto indifferente la circostanza che un reato sia commesso da un cittadino straniero residente all'estero o che la programmazione del delitto sia avvenuto oltre confine*".

[72] Sull'esatta individuazione della residenza fiscale di un soggetto giuridico si segnala il Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, approvato con la circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza (*cfr.* volume III – Parte V – Capitolo 11, "*Il contrasto all'evasione e alle frodi di rilevo internazionale*").

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

ti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1. Questo se, in alternativa:

- *sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;*
- *sono amministrati da un Consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato*".

In considerazione della nozione di residenza fiscale, sopra riportata, un'impresa viene considerata, in sede di controllo da parte dell'autorità fiscale, come "*esterovestita*" nella misura in cui risulti solo formalmente costituita all'estero, ma, nella sostanza, trovi in Italia il centro di impulso del suo governo.

In caso di contestazione di esterovestizione da parte dell'amministrazione finanziaria, al soggetto giuridico estero (nella persona del suo legale rappresentante), ritenuto fiscalmente residente in Italia, potrebbe essere contestato il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000, ove ne risultassero integrati i presupposti[73]. Nella misura in cui tale condotta sia collegata con sistemi fraudolenti transfrontalieri al fine di evadere l'IVA e ove sia integrata la soglia quantitativa complessiva di 10 milioni di euro di imposta evasa, troverebbe applicazione l'art. 25-*quinquiesdecies*, co. 1-*bis*, del D. Lgs. n. 231/2001[74].

2.8. Indebita compensazione (art. 10-*quater*, D. Lgs. n. 74/2000)

[73] Vale, in ogni caso, precisare che, in ambito penale, l'accertamento dell'esterovestizione non potrà avvenire sulla base dei soli criteri presuntivi contemplati dai commi 5-*bis* (e 5-*quater*) dell'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986, essendo evidentemente tali criteri incompatibili con il procedimento penale l'inversione dell'onere della prova previsto dalla disciplina tributaria.

[74] Sull'applicabilità del D. Lgs. n. 231/2001 agli enti stranieri che operano in Italia vd. nota n. 71.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

In base all'art. 10-*quater* del D. Lgs. n. 74/2000: "1. *È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.*
2. *È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro*".

Anche tale delitto, se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, è stato incluso, dall'art. 5 del D. Lgs. n. 75/2020, nel novero dei reati presupposto *ex* art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001.

Come è agevole riscontrare, la norma delinea due autonome fattispecie delittuose, non a caso diversamente sanzionate, una concernente la compensazione di tributi dovuti con crediti "*non spettanti*" (co. 1) e l'altra riferita alla compensazione di tributi dovuti con crediti "*inesistenti*" (co. 2); ferma restando, per entrambe, la soglia di punibilità di 50.000 euro. Tra esse non sussiste alcun rapporto di specialità, caratterizzandosi per elementi strutturali tra loro incompatibili.

Per ragioni di coerenza sistematica rispetto all'impianto del D. Lgs. n. 74/2000 (che disciplina i reati "*in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*"), l'interesse tutelato dal delitto di cui all'art. 10-*quater*, D. Lgs. n. 74/2000, è quello al versamento delle imposte dirette e dell'IVA, non potendosi, quindi, estendere a tributi diversi (*e.g.*, IRAP; contributi previdenziali). Il credito suscettibile di essere "*non spettante*" o "*inesistente*" può essere, invece, di qualsiasi tipologia, anche di natura previdenziale.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

È "*non spettante*" il credito che "*pur certo nella sua consistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario*"[75], mediante esposizione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997.

La dottrina più autorevole ha, in proposito, osservato che, stante la formulazione della disposizione incriminatrice, il concetto di "*non spettante*" deve essere riferito alla procedura di compensazione, risultando, quindi, "*non spettanti*", ai sensi della norma, soltanto quei crediti che "*non spettano in compensazione*", così escludendo dalla fattispecie delittuosa i crediti che, pur non potendo formare oggetto di compensazione (in quanto non rientranti tra i crediti compensabili *ex* art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997 ovvero esclusi da altre disposizioni, si pensi ai crediti per i quali è stato richiesto il separato rimborso in dichiarazione ovvero con apposita istanza), risultino comunque "*spettanti*". Diversamente, il credito "*non spettante*" in assoluto verrebbe, di fatto, a coincidere con quello "*inesistente*", rendendo priva di significato la distinzione tra le due fattispecie.

È, invece, "*inesistente*" il credito artificiosamente costruito o rappresentato, che, come tale, non trova alcun riscontro nel mondo giuridico. Si tratta di una rappresentazione mendace della realtà. Il massimario della Corte di Cassazione, nel commentare il D. Lgs. n. 158/2015[76], ha tuttavia affermato che sono inesistenti anche quei crediti che, seppur astrattamente esistenti, sono riferiti, per esempio, ad altri soggetti ovvero dipendono ad una condizione sospensiva che non si è ancora realizzata (c.d. inesistenza relativa).

[75] Cass. pen., Sez. III, n. 36393/2015.
[76] L'art. 9, co. 1, del D.Lgs. n. 158/2015 ha sostituito il previgente art. 10-*quater* del D. Lgs. n. 74/2000 con l'attuale formulazione.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

In ragione della decettività della fattispecie, la norma punisce in modo più severo la compensazione con crediti "*inesistenti*" (da un anno e sei mesi a sei anni), rispetto alla compensazione con crediti "*non spettanti*" (da sei mesi a due anni).

Il delitto in commento è confluito tra i reati presupposto della responsabilità *ex* D. Lgs. n. 231/2001 a condizione, tra l'altro, di essere commesso "*nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri*" e al fine di evadere l'IVA[77]. Come accennato sopra, a riguardo del delitto *ex* art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000, l'intento del legislatore - unionale e, di riflesso, interno - è di circoscrivere gli strumenti di tutela approntati in conformità alla Direttiva PIF alle ipotesi di reati gravi in materia di IVA, per tali dovendosi intendere le condotte connesse al territorio di due o più Stati membri e derivate da un sistema fraudolento, per cui tali reati siano commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA[78]. Ne segue che, in sede interpretativa, potrà emergere la non rilevanza, ai fini della responsabilità amministrativa degli enti, delle condotte di compensazione di crediti "*non spettanti*", diversamente da quelli "*inesistenti*".

La norma penale incriminatrice in commento introduce un reato proprio, che può essere commesso soltanto dal contribuente chiamato a presentare il mod. F24, nonché, commissivo, in quanto il comportamento incriminato si sostanzia nella presentazione di un mod. F24 con il quale vengono portati in compensazione crediti non spettanti o inesistenti.

Il momento di consumazione coincide, evidentemente, con la presentazione del mod. F24 contenente l'illecita compensazione, per un importo annuo superiore a 50.000 euro[79]. Il delitto di

[77] Art. 5, co. 1, lett. c), punto 1), del D. Lgs. n. 75/2000.
[78] Considerando 4 della Direttiva PIF. Si veda anche l'art. 2, par. 2, della Direttiva PIF.
[79] È opportuno osservare che il reato di indebita compensazione costituisce una fattispecie a formazione progressiva, sicché essa viene integrata nel momento in cui si superi la soglia di punibilità, cumulativamente determinata, quale esito di una pluralità di indebite compensazioni (pur singolarmente inferiori a tale soglia).

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

indebita compensazione potrà innescare la responsabilità amministrativa degli enti nella misura in cui la compensazione illecita sia connessa con sistemi fraudolenti transfrontalieri al fine di evadere l'IVA e ove sia integrata la soglia quantitativa complessiva di 10 milioni di euro di imposta evasa.

Sotto il profilo soggettivo, l'art. 10-*quater* del D. Lgs. n. 74/2000 prevede, per entrambe le fattispecie di reato, il dolo generico, consistente nella mera coscienza e volontà di portare in compensazione nel modello F24 un credito non spettante o inesistente, unitamente alla consapevolezza che le somme non versate siano superiori a cinquantamila euro.

Anche l'elemento soggettivo deve essere inevitabilmente coordinato con il precetto di cui al co. 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001, il quale, con riferimento alla fattispecie di reato in esame, richiede il dolo specifico ossia "*il fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto*", che, in quanto disposizione di carattere speciale, prevale su quella generale, affinché si integri il presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

PARTE SECONDA – STRUMENTI DI MITIGAZIONE DEI RISCHI FISCALI

3. Introduzione dei reati tributari nel D. Lgs. n. 231/2001: strumenti di mitigazione dei rischi fiscali e riflessi nella costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo

Come illustrato nei precedenti capitoli, la Legge n. 157 del 19 dicembre 2019 ha inserito i reati tributari tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, di fatto introducendo nell'ambito di una materia già composita, il concetto di "*rischio fiscale*".

Si sottolinea, tuttavia, come già prima della citata novella legislativa, tale rischio non fosse del tutto sconosciuto ai modelli di organizzazione, gestione e controllo più accurati, sebbene sotto differenti profili. In particolare, con riferimento alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta disciplinati dagli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 74/2000, rispettivamente afferenti i reati di "*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" e di "*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*", le fasi preparatorie della condotta c.d. "bifasica" (come descritta nei precedenti paragrafi 2.1 e 2.2) risultavano già rilevanti strumentalmente al fine della realizzazione di quelle condotte corruttive che già dagli albori dell'applicazione del D. Lgs. n. 231/2001 i protocolli aziendali erano tesi a prevenire. Risulta evidente, infatti, come la creazione di fatture per operazioni inesistenti, il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, l'utilizzo di documenti falsi per operazioni in tutto o in parte inesistenti e il ricorso ad altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, potessero integrare quelle condotte idonee a generare la riserva di denaro necessaria allo scopo corruttivo. Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento alla fattispecie di cui all'art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000, afferente i reati di "*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Inoltre, con riferimento ai reati di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, i protocolli suggeriti nelle Linee Guida di Confindustria già prescrivevano controlli formali e sostanziali dei flussi finanziari aziendali, con riferimento ai pagamenti verso terzi e ai pagamenti/operazioni infragruppo. La gestione degli adempimenti fiscali risultava in parte già "attenzionata", anche con riferimento ad altri modelli di controllo eventualmente implementati (come, ad esempio, quelli relativi alla Legge n. 262 del 28 dicembre 2005 o il *Sarbanes–Oxley* Act del 2002, D. Lgs. n. 128/2015), con adeguati presidi di controllo per la gestione degli aspetti amministrativo-contabili orientati a garantire una veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio all'interno dei bilanci.

Fermo restando quanto sopra, al fine di individuare e valorizzare gli strumenti esistenti di mitigazione dei rischi fiscali, nonché di evidenziare eventuali carenze nel sistema di controllo correlabili ai nuovi profili di rischiosità introdotti, si rende comunque necessario, a parere di chi scrive, che le organizzazioni si adoperino per:

- effettuare un'analisi preliminare della storia fiscale della società, con il duplice fine di comprendere le attuali modalità di funzionamento dei controlli che presiedono la gestione della fiscalità e di effettuare un'appropriata ricognizione dei modelli di *compliance* già esistenti. Tale attività non potrà esimersi da un'analisi delle eventuali passate contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria rispetto ai reati di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001 e dalle azioni implementate a seguito di tali contestazioni (c.d. "*analisi storica*");
- individuare le fattispecie di reato di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001 rilevanti rispetto alla specifica realtà aziendale di riferimento e alle attività di impresa e le relative modalità di commissione;

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

- identificare i processi aziendali e, nell'ambito di questi ultimi, le attività a rischio di commissione dei reati tributari (c.d. attività sensibili), collegandole ai reati di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001 considerati rilevanti;
- aggiornare il *risk assessment* sottostante il proprio modello di organizzazione, gestione e controllo, con il fine di valutare il grado di efficacia e di efficienza dei protocolli generali e specifici di controllo adottati per mitigare il rischio di commissione dei reati tributari e per individuare le possibili azioni correttive da implementare volte a ostacolare la realizzazione delle condotte illecite in analisi.

Nei prossimi paragrafi saranno esaminati, in via generale e senza pretese di esaustività, i principali processi a rischio-reato, corredati dalle possibili funzioni aziendali coinvolte in considerazione dei compiti e delle responsabilità attribuite, nell'ambito di ciascun processo a rischio reato, le relative attività sensibili, nonché i principali controlli a presidio delle attività sensibili anche attraverso la valorizzazione di altri modelli di controllo implementati.

3.1. Mappatura dei principali processi a rischio e delle possibili funzioni aziendali coinvolte

L'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto *ex* D. Lgs. n. 231/2001 ha un impatto rilevante dovuto alla numerosità dei processi e delle relative attività sensibili che, in maniera diretta o strumentale, si prestano alla commissione di detti reati. La struttura delle fattispecie incriminatrici, infatti, permette di effettuare una distinzione tra:

- **processi a rischio-reato "diretti"**, ossia quei processi che includono attività di natura fiscale, come la predisposizione e la presentazione delle dichiarazioni fiscali, la liquidazione e il versamento dei tributi e la tenuta e la custodia della documentazione obbligatoria;
- **processi a rischio-reato "indiretti"**, quali i processi che non includono attività di natura fiscale, ma con riflessi sullo stesso e potenzialmente rilevanti per la commissione dei reati

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

tributari (ad esempio, "approvvigionamento di beni, lavori e servizi"; "gestione delle vendite"; “incassi e pagamenti”).

Processi a rischio-reato “diretti”

Nell’ambito dei processi a rischio-reato diretti, rientra la gestione della fiscalità, intesa come il processo di determinazione degli importi dovuti, dei versamenti e della presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Tale processo coinvolgerà tipicamente la funzione amministrativa della società e l’eventuale funzione fiscale, nella prassi spesso supportata da un consulente esterno.

In conseguenza dell’introduzione nel novero dei reati presupposto del D. Lgs. n. 231/2001 degli artt. 5 e 10-*quater* del D. Lgs. n. 74/2000 (rispettivamente “*Omessa dichiarazione*” e “*Indebita compensazione*”), assumeranno particolare rilevanza le attività di calcolo e imputazione in compensazione di eventuali crediti nei confronti dell’erario.

Il processo di gestione amministrativo-contabile assume, inoltre, rilevanza diretta in conseguenza della previsione di cui all’art. 8, co. 1 e co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000, che punisce l’emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il processo di gestione delle operazioni straordinarie, nonché i processi di gestione di cespiti e *asset* aziendali in genere, assumono altresì rilevanza diretta in conseguenza delle previsioni di cui all’art. 11, D. Lgs. n. 74/2000, che punisce la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Parimenti, dalla descrizione della fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D. Lgs. n. 74/2000), emerge con tutta evidenza la necessità che tutte le funzioni

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

aziendali collaborino, nello svolgimento delle proprie funzioni, all'archiviazione e tenuta di tutta la documentazione di cui è obbligatoria la conservazione.

Si riporta di seguito una tabella esemplificativa e riassuntiva dei principali processi a rischio-reato "diretti", con le possibili funzioni aziendali coinvolte.

Reato presupposto	Processi a rischio-reato "diretti"	Strutture organizzative coinvolte
Art. 2, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000 ***Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determini un passivo fittizio uguale o superiore ad Euro 100.000,00***	Gestione amministrativo-contabile	Amministrazione
Art. 2, co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000 ***Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determini un passivo fittizio inferiore ad Euro 100.000,00***	Gestione della fiscalità	Fiscale
Art. 3, D. Lgs. n. 74/2000 ***Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici***	Gestione amministrativo-contabile	Amministrazione
	Gestione della fiscalità	Fiscale
Art. 4, D. Lgs. n. 74/2000 ***Dichiarazione infedele*** *(Come precisato nei precedenti capitoli 1 e 2, tale fattispecie di reato rileva ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. n. 231/2001 se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine*	Gestione amministrativo-contabile	Amministrazione
	Gestione della fiscalità	Fiscale

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro)		
Art. 5, D. Lgs. n. 74/2000 ***Omessa dichiarazione*** *(Come precisato nei precedenti capitoli 1 e 2, tale fattispecie di reato rileva ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. n. 231/2001 se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro)*	Gestione della fiscalità	Fiscale
Art. 8, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000 ***Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi uguali o superiori ad Euro 100.000,00***	Gestione amministrativo-contabile	Amministrazione
Art. 8, co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000 ***Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori ad Euro 100.000,00***	Gestione della fiscalità	Fiscale
Art. 10, D. Lgs. n. 74/2000 ***Occultamento o distruzione di documenti contabili***	Gestione amministrativo-contabile	Amministrazione
	Gestione della fiscalità	Fiscale
Art. 10-*quater*, D. Lgs. n. 74/2000 ***Indebita compensazione*** *(Come precisato nei precedenti capitoli 1 e 2, tale fattispecie di reato rileva ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. n.*	Gestione amministrativo-contabile	Amministrazione

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

231/2001 se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro)	Gestione della fiscalità	Fiscale

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Art. 11, D.Lgs. n. 74/2000 ***Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte***	Gestione amministrativo-contabile	Amministrazione
	Gestione della fiscalità	Fiscale
	Gestione delle operazioni straordinarie (ad esempio acquisizione/cessione di aziende/rami d'azienda)	Finanza
	Gestione dei cespiti	Strutture organizzative aziendali incaricate della gestione dei cespiti
	Gestione del magazzino	*Material Management*
	Gestione tesoreria	Finanza
	Gestione finanziamenti	Amministrazione / Finanza

<u>Processi a rischio-reato "indiretti"</u>

Dall'analisi delle fattispecie incriminatrici introdotte nel novero dei reati presupposto della responsabilità dell'ente *ex* D. Lgs. n. 231/2001, emergono come rilevanti alcune condotte c.d. "preparatorie" alla commissione degli stessi. Le attività connesse a tali condotte insistono sui

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

processi di natura più prettamente operativa non rientranti direttamente nel processo fiscale, ma con riflessi sullo stesso e potenzialmente rilevanti per la commissione dei reati tributari (ad esempio: "gestione acquisti di beni e servizi", "gestione vendite di beni e servizi", "gestione del magazzino", “gestione del personale”).

Si riporta di seguito una tabella esemplificativa e riassuntiva dei principali processi a rischio reato “indiretti”, con le relative strutture organizzative tipicamente coinvolte.

Reato presupposto	Processi a rischio reato "indiretti"	Strutture organizzative coinvolte
Art. 2, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000 ***Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determini un passivo fittizio uguale o superiore ad Euro 100.000,00*** **Art. 2, co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000** ***Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti***	Approvvigionamento di beni, lavori e servizi	Acquisti Strutture organizzative aziendali incaricate della successiva gestione dei contratti stipulati

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

che determini un passivo fittizio inferiore ad Euro 100.000,00	Gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti	Strutture organizzative aziendali richiedenti e incaricate della gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti
Art. 2, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000 ***Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determini un passivo fittizio uguale o superiore ad Euro 100.000,00*** **Art. 2, co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000** ***Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determini un passivo fittizio inferiore ad Euro 100.000,00***	Gestione amministrativa del personale	Risorse Umane Amministrazione
Art. 4, D. Lgs. n. 74/2000 ***Dichiarazione infedele*** *(Come precisato nei precedenti capitoli 1 e 2, tale fattispecie di reato rileva ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. n. 231/2001 se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine*	Approvvigionamento di beni, lavori e servizi	Acquisti Strutture organizzative aziendali incaricate della successiva gestione dei contratti stipulati

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro)	Gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti	Strutture organizzative aziendali richiedenti e incaricate della gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti
	Gestione del personale	Risorse Umane Amministrazione
Art. 8, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000 ***Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi uguali o superiori ad Euro 100.000,00***	Gestione delle vendite	Commerciale
Art. 8, co. 2-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000 ***Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori ad Euro 100.000,00***	Gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti (applicabile per il ricevente)	Strutture organizzative aziendali richiedenti e incaricate della gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Art. 10, D. Lgs. 74/2000 ***Occultamento o distruzione di scritture contabili***	Gestione dei sistemi informativi	IT

3.2. Presidi organizzativi e di controllo nell'ambito dei principali processi a rischio

Nella tabella successiva, sono rappresentate, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le principali attività sensibili nell'ambito di ciascun processo a rischio-reato precedentemente individuato, nonché i principali controlli preventivi a presidio delle medesime attività, attesi al fine di mitigare il rischio di commissione dei reati oggetto della presente trattazione.

Tali presidi devono essere applicati tanto alle transazioni domestiche quanto alle operazioni che possono assumere carattere di transnazionalità.

In merito alle novità introdotte dal D.L. 124/2019 (c.d. Decreto Fiscale) che consente di applicare la confisca allargata o per sproporzione (come indicato al precedente paragrafo 1.3. cui si rimanda), si rimarca l'importanza di assicurare, attraverso appositi presidi (si faccia riferimento in particolare a quelli di seguito riportati), la tracciabilità dei beni acquisiti e dei relativi pagamenti. Tali controlli rilevano infatti, oltre che come parte del sistema di prevenzione in merito alla commissione dei reati tributari, anche al fine di poter giustificare la provenienza di denaro, beni e altre utilità di cui si sia titolari o se ne abbia la disponibilità, riducendo il rischio di applicazione della confisca allargata.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Processo a rischio reato	Attività sensibili	Esempi di controlli
Approvvigionamento di beni, lavori e servizi	**Selezione, qualifica e gestione dei fornitori di beni, lavori e servizi**	A. Definizione di ruoli, compiti e responsabilità connessi alla gestione dell'albo fornitori. B. Effettuazione di attività di verifica preventiva/accreditamento/qualifica, volte a verificare la sussistenza di caratteristiche tecnico professionali, di solidità economico-finanziaria e di onorabilità, al fine dell'inserimento del fornitore all'interno dell'albo fornitori qualificati (anche attraverso un'analisi dettagliata e puntuale di visura e bilancio). C. Identificazione di modalità e criteri per l'attribuzione, modifica, sospensione e revoca dello stato di qualifica che tengano conto di eventuali criticità che dovessero verificarsi nel corso dell'esecuzione del contratto. D. Svolgimento di specifici controlli sulle controparti volti a verificarne la presenza nelle c.d. "Liste di Riferimento" (con particolare riferimento alle liste relative ai soggetti aventi residenza fiscale in particolari giurisdizioni). E. Definizione di modalità di aggiornamento dello stato di qualifica finalizzate alla verifica nel tempo del mantenimento da parte del fornitore dei requisiti necessari.
Approvvigionamento di beni, lavori e servizi	**Negoziazione e stipula di contratti per l'acquisto di beni, lavori e servizi**	A. Definizione di ruoli, compiti e responsabilità, con la necessaria segregazione dei compiti tra i soggetti incaricati di predisporre e autorizzare le richieste di acquisto e i soggetti che sottoscrivono il contratto. B. Definizione di criteri e modalità di assegnazione del contratto (ad esempio: fornitore unico, assegnazione diretta o tramite gara). C. Identificazione di modalità per la definizione e approvazione delle *vendor list*, ivi inclusi idonei sistemi di monitoraggio al fine di garantire una corretta e fisiologica rotazione dei fornitori inclusi nelle stesse. D. Definizione di criteri di predisposizione e autorizzazione delle richieste di offerta, da applicarsi alle procedure competitive, inclusa la definizione delle spe-

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

		cifiche tecniche e delle condizioni tecnico commerciali (ad esempio: previsione di eventuali sconti riconosciuti al raggiungimento di determinati valori di acquisto). E. Definizione di criteri e modalità di valutazione della congruità del valore economico dell'offerta con riferimento alle prestazioni oggetto del contratto. F. Previsione di criteri di rotazione delle persone coinvolte nei processi di approvvigionamento. G. Autorizzazione del contratto da parte di posizioni aziendali abilitate. H. Utilizzo di previsioni contrattuali standardizzate in relazione alla natura e tipologia di contratto finalizzate all'osservanza di principi di controllo/regole etiche e di condotta nella gestione delle attività da parte del fornitore e che consentano alla società di recedere e/o risolvere e/o sospendere il contratto in essere, in caso di sopravvenuta carenza dei requisiti reputazionali e di moralità professionale verificati in sede di qualifica e aggiudicazione del contratto.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Approvvigionamento di beni, lavori e servizi	**Gestione dei contratti per l'acquisto di beni, lavori e servizi**	A. Individuazione della/e funzione/i aziendale/i responsabile/i della gestione del contratto di approvvigionamento con indicazione di ruolo e compiti assegnati. B. Autorizzazione da parte di posizioni aziendali abilitate, diverse della/e funzione/i aziendale/i responsabile/i della gestione del contratto di approvvigionamento, in caso di modifiche, integrazioni e/o rinnovi dello stesso contratto. C. Tracciabilità delle attività di controllo e di monitoraggio svolte della/e funzione/i aziendale/i responsabile/i della gestione del contratto di approvvigionamento in relazione alla corretta esecuzione dei contratti di acquisto di beni, lavori e, servizi. D. Verifica della corretta esecuzione delle prestazioni dei lavori, dell'avvenuta consegna dei beni [verificando che la natura, le quantità e le caratteristiche (anche qualitative) dei beni corrispondano a quanto concordato con la previsione di tolleranze massime] o della corretta erogazione del servizio rispetto ai requisiti e ai termini definiti nei contratti di acquisto. E. Formalizzazione per iscritto, nel rispetto delle modalità e delle tempistiche previste dai contratti e/o dalle normative applicabili, dell'esistenza di vizi, difformità e/o difetti dei beni, lavori o servizi forniti, delle relative denunce e contestazioni. F. Verifica dei termini e delle condizioni contrattuali in relazione alle modalità di pagamento.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione del personale	**Gestione amministrativa del personale**	A. Identificazione delle modalità di apertura e successiva gestione dell'anagrafica del dipendente. B. Autorizzazione delle richieste di ferie / straordinari. C. Verifica della completezza e accuratezza delle buste paga. D. Autorizzazione all'esecuzione del pagamento degli stipendi e degli eventuali premi o *bonus*. E. Verifica della coerenza tra bonifici effettuati al personale e cedolini (per valore totale).
	Gestione note spese del personale	A. Definizione della natura/tipologia di spese ammesse a rimborso ed eventuali limiti d'importo. B. Definizione delle modalità di rendicontazione delle spese effettuate, con indicazione dello scopo della spesa. C. Verifica delle spese sostenute da dipendenti e amministratori e della correlata documentazione giustificativa. D. Definizione delle modalità di approvazione dei resoconti e dei conseguenti rimborsi delle spese sostenute.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione amministrativo-contabile	**Gestione della contabilità generale**	A. Definizione ruoli, responsabilità e modalità per la gestione del piano dei conti. B. Registrazione delle poste economiche, patrimoniali e finanziarie solo a fronte di fatti aziendali realmente accaduti e debitamente documentati. C. Verifica della completa, accurata e tempestiva registrazione e contabilizzazione delle fatture e degli altri documenti/fatti aziendali rilevanti ai fini fiscali. D. Coinvolgimento delle funzioni aziendali competenti al fine di garantire la completezza ed accuratezza dell'individuazione delle casistiche che richiedono la determinazione e contabilizzazione di scritture di rettifica/integrazione/assestamento e del calcolo alla base della determinazione del valore delle stesse. E. Verifica della completa, accurata e tempestiva registrazione e contabilizzazione delle scritture di rettifica/integrazione/assestamento. F. Esecuzione di eventuali modifiche ai dati contabili solo da parte della funzione aziendale che li ha generati, la tracciabilità a sistema delle modifiche effettuate ai dati contabili e delle utenze che hanno effettuato tali variazioni, l'approvazione da parte di adeguato livello organizzativo delle modifiche effettuate. G. Conservazione / archiviazione delle scritture contabili e della documentazione di cui è obbligatoria la conservazione mediante modalità o servizi digitali che ne garantiscono la disponibilità e l'integrità.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione amministrativo-contabile	**Gestione contabilità clienti**	A. Definizione delle modalità di creazione e gestione delle anagrafiche clienti, con riguardo a: (i) la documentazione minima necessaria per la creazione / modifica dell'anagrafica [in particolare con riferimento alle informazioni di natura finanziaria della controparte (ad esempio coordinate bancarie del cliente), definendo le modalità di accettazione dei casi di disallineamento tra giurisdizioni (ad esempio: azienda operante in Italia con conti correnti all'estero)]; (ii) la separazione tra soggetto incaricato delle attività di gestione dell'anagrafica, soggetto incaricato delle attività di fatturazione e soggetto incaricato delle attività di monitoraggio degli incassi; (iii) le attività di manutenzione periodica dell'anagrafica (ad esempio: blocco / sblocco posizioni non movimentate); (iv) le attività di verifica periodica della corretta compilazione del requisito "split payment" dell'anagrafica. B. Previsione delle modalità operative di acquisizione e registrazione delle informazioni e dei dati utili alla determinazione dell'importo da fatturare (ivi incluse le misure atte a prevenire il rilascio o l'emissione di fatture o altri documenti per prestazioni inesistenti). C. Verifica dell'effettiva esecuzione delle prestazioni e/o dell'avvenuta consegna dei beni [verificando che la natura, le quantità e le caratteristiche (anche qualitative) dei beni corrispondano a quanto concordato contrattualmente con la previsione di tolleranze massime] o della corretta erogazione del servizio rispetto ai requisiti e ai termini definiti nei contratti di vendita. D. Verifica dell'esistenza della posizione anagrafica del cliente, del contratto di vendita e del relativo stato di esecuzione. E. Verifica della completezza ed accuratezza della fattura rispetto al contenuto del contratto di vendita, nonché rispetto alla prestazione effettuata. F. Definizione di criteri e modalità per il monitoraggio delle partite di credito scadute, la svalutazione dei crediti e l'eventuale stralcio.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione amministrativo-contabile	**Gestione contabilità fornitori**	A. Definizione delle modalità di creazione e gestione delle anagrafiche fornitori, con riguardo a: (i) la documentazione minima necessaria per la creazione / modifica dell'anagrafica [in particolare con riferimento alle informazioni di natura finanziaria della controparte (ad esempio, IBAN), definendo le modalità di accettazione dei casi di disallineamento tra giurisdizioni (ad esempio: azienda operante in Italia con conti correnti all'estero)]; (ii) la separazione tra soggetto incaricato delle attività di gestione dell'anagrafica, soggetto incaricato delle attività di registrazione delle fatture e soggetto incaricato delle attività di predisposizione dei pagamenti; (iii) le attività di manutenzione periodica dell'anagrafica (ad esempio: blocco / sblocco posizioni non movimentate). B. Documentazione e tracciabilità dell'attestazione fornita dalla/e funzione/i aziendale/i responsabile/i della gestione del contratto di approvvigionamento circa l'effettivo ricevimento della prestazione. C. Verifica di completezza e accuratezza dei dati riportati in fattura sulla base di quanto contrattualmente pattuito. D. Verifica della correttezza delle registrazioni contabili svolte. E. Verifica periodica del trattamento fiscale delle prestazioni/forniture ricevute.
	Gestione contabilità cespiti	A. Verifica della corretta rilevazione a fini fiscali dei dati relativi al patrimonio immobilizzato mediante raffronto dei dati con le evidenze contabili. B. Verifica della corretta rilevazione contabile degli ammortamenti. C. Verifica del rispetto della procedura di dismissione ed eliminazione dei cespiti.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione amministrativo-contabile	**Gestione contabilità di magazzino**	A. Svolgimento di periodiche attività di inventario e definizione di controlli e autorizzazioni circa le eventuali rettifiche inventariali derivanti e le conseguenti scritture contabili da effettuare. B. Definizione delle modalità e dei criteri di effettuazione delle attività periodiche di valorizzazione del magazzino e delle conseguenti rilevazioni in contabilità.
	Gestione delle attività di predisposizione del bilancio di esercizio e delle relazioni periodiche relative alla situazione economica e finanziaria della società	A. Identificazione delle informazioni e dei dati sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società da trasmettere alle funzioni amministrative competenti. B. Adozione di controlli manuali e/o automatici, per tutte le tipologie di registrazioni contabili, da parte delle competenti funzioni amministrative aziendali, volti ad assicurare la completezza e correttezza delle registrazioni contabili rispetto al flusso dei dati recepiti in contabilità e/o comunicati dalle competenti funzioni aziendali che ne garantiscono completezza ed accuratezza. C. Sottoscrizione di una dichiarazione di veridicità, completezza e coerenza dei dati e delle informazioni trasmesse da parte dei responsabili delle funzioni aziendali competenti della società.
	Gestione della piccola cassa	A. Definizione delle modalità di utilizzo della piccola cassa (incluse le tipologie di spesa ammissibili per cassa e i limiti di utilizzo), ivi incluse le relative modalità di rendicontazione delle spese sostenute e la documentazione giustificativa necessaria. B. Svolgimento di attività di riconciliazione periodica delle giacenze di piccola cassa con le risultanze contabili.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione amministrativo-contabile	**Gestione operazioni infragruppo**	<u>*Con riferimento alla gestione degli adempimenti in materia di transfer pricing*</u>: A. Definizione dei criteri, in linea con quanto previsto dalla normativa di riferimento applicabile, per la determinazione dei prezzi di trasferimento nell'ambito delle operazioni *intercompany*. B. Definizione di ruoli, compiti e responsabilità relativamente alla verifica del rispetto dei criteri adottati per la determinazione dei prezzi di trasferimento. <u>*Con riferimento al trasferimento di fondi sia tra conti correnti di società dello stesso gruppo sia tra conti correnti della medesima società*</u>: A. Individuazione, documentazione e approvazione delle esigenze del trasferimento. B. Adozione di idonei sistemi di controllo e di autorizzazione da parte di posizione aziendale abilitata e definizione dei criteri e modalità di esecuzione dei trasferimenti. Si ritengono inoltre applicabili i controlli previsti per gli acquisti e le vendite anche se svolte tra società dello stesso gruppo.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione amministrativo-contabile	**Gestione incassi e pagamenti**	<u>*Gestione degli incassi*</u>: A. Verifica periodica e tempestivo aggiornamento di coordinate bancarie non corrette e/o incomplete. B. Verifica della corretta imputazione della partita al cliente. C. Analisi delle partite sospese a chiusura dei conti transitori. D. Analisi periodica delle anomalie (es: stesse coordinate bancarie riconducibili a più clienti, alta frequenza di modifica dell'anagrafica/coordinate bancarie). <u>*Gestione dei pagamenti*</u>: A. Definizione di ruoli, compiti e responsabilità relativamente alla gestione dei pagamenti. B. Verifica della pagabilità della fattura sulla base del raffronto tra contratto, prestazione ricevuta e fattura. C. Verifica della coerenza del destinatario del pagamento con quanto riportato in fattura. D. Verifica di corrispondenza tra la transazione finanziaria disposta e la relativa documentazione di supporto disponibile. E. Verifica del divieto di effettuare pagamenti a fornitori in un paese terzo, diverso da quello delle parti o di esecuzione del contratto. F. Analisi delle partite sospese a chiusura dei conti transitori. G. Analisi periodica delle anomalie (come, ad esempio, nel caso di coordinate bancarie riconducibili a più fornitori, o di disallineamento tra la sede legale della controparte e la sede della banca di appoggio). H. Verifica della tempestiva e corretta liquidazione delle imposte (o delle cartelle esattoriali) rispetto alle scadenze di legge e a quanto riportato nelle dichiarazioni presentate, tenendo conto sia dei versamenti in acconto già effettuati che degli acconti dovuti per l'esercizio in corso.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione della fiscalità	**Monitoraggio degli aggiornamenti normativi in ambito fiscale**	A. Definizione di ruoli e responsabilità in relazione alle attività di gestione del recepimento delle eventuali novità e modifiche sul piano normativo in materia fiscale.
	Gestione e monitoraggio del calendario fiscale	A. Definizione, gestione e diffusione di uno scadenziario fiscale. B. Monitoraggio circa il rispetto delle scadenze.
	Gestione delle attività di determinazione e liquidazione delle imposte dirette e indirette	A. Previsione di apposite attestazioni, da parte delle funzioni amministrative competenti aziendali, verso le competenti funzioni aziendali circa: (i) la completa, corretta e tempestiva informazione dei fatti riguardanti la società; (ii) le rilevazioni contabili delle operazioni riguardanti la società eseguite nel rispetto dei principi di inerenza, competenza e documentazione; (iii) non si è a conoscenza di altre informazioni e dati che possano avere rilevanza ai fini della corretta e completa rappresentazione della situazione economica e patrimoniale della società e del risultato ante imposte sulla cui base svolgere il calcolo delle stesse. B. Verifiche circa eventuali scostamenti sul risultato ante imposte rispetto agli esercizi precedenti e successiva analisi nel caso di scostamenti significativi. C. Verifica della correttezza e accuratezza del calcolo delle imposte dirette e indirette. D. Verifica dell'avvenuto corretto versamento delle somme dovute a titolo di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e delle ritenute certificate dalla società quale sostituto d'imposta. E. Verifiche di quadratura circa la corrispondenza degli importi dovuti a titolo di imposta sul valore aggiunto con i registri e i relativi conti di contabilità generale. F. Verifica sul rispetto dei requisiti normativi relativamente alle eventuali compensazioni IVA effettuate. G. Analisi dei fenomeni che hanno concorso a determinare eventuali variazioni fiscali in aumento e in diminuzione del reddito imponibile. H. Verifiche successive circa la corretta contabilizzazione

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

		delle imposte. I. Verifica circa la veridicità e la correttezza delle certificazioni a supporto dei crediti d'imposta. J. Coinvolgimento delle competenti funzioni fiscali aziendali per la valutazione degli impatti fiscali e del rispetto della normativa fiscale di riferimento, in relazione alle attività tipiche aziendali, nonché per le operazioni di natura straordinaria.
Gestione della fiscalità	**Gestione della compilazione e dell'invio telematico delle dichiarazioni**	A. Verifica dell'attendibilità dei modelli dichiarativi/di versamento relativi alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto rispetto alle scritture contabili, nonché della correttezza e accuratezza dei dati inseriti in tali modelli. B. Formale sottoscrizione dei modelli dichiarativi/di versamento da parte dei soggetti aziendali abilitati. C. Verifica dell'avvenuta trasmissione del modello dichiarativo.
Gestione delle vendite	**Accreditamento clienti**	A. Definizione delle modalità e dei requisiti per l'accreditamento della clientela, ivi incluse le caratteristiche di onorabilità, di ordine morale e di solidità economico-finanziaria e attendibilità commerciale (anche con riferimento a soci e organi gestori, parti correlate, giurisdizione ed eventuali situazioni di conflitto di interesse), con la contestuale definizione delle modalità con cui effettuare tali verifiche (es. tramite verifica delle visure camerali o database specializzati). B. Previsione delle modalità di aggiornamento dell'accreditamento della clientela finalizzate alla verifica nel tempo del mantenimento dei relativi requisiti. C. Identificazione dei soggetti responsabili della valutazione degli eventuali "*red flag*" evidenziati dall'analisi.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione delle vendite	**Gestione ordini/contratti di vendita**	A. Formalizzazione degli elementi contrattuali sottostanti l'operazione di vendita (*i.e.* termini di pagamento, quantità minime, tempi di consegna). B. Approvazione dei contratti di vendita da parte di soggetti aziendali abilitati. C. Verifica della corrispondenza dell'ordine/contratto di vendita con le politiche commerciali autorizzate. D. Definizione dei flussi autorizzativi funzionali all'applicazione di scostamenti rispetto alle politiche commerciali approvate (ad esempio, riconoscimento di extra sconti o termini contrattuali maggiormente favorevoli per il cliente). E. Attestazione circa la corretta esecuzione delle prestazioni rispetto ai requisiti e ai termini definiti negli ordini/contratti di vendita. F. Definizione delle modalità operative di acquisizione e registrazione delle informazioni e dei dati utili alla determinazione dell'importo da fatturare (ivi incluse le misure atte a prevenire il rilascio o l'emissione di fatture o altri documenti per prestazioni inesistenti). G. Verifica della completezza ed accuratezza della fattura rispetto al contenuto del contratto/ordine di vendita, nonché rispetto alle prestazioni erogate. H. Definizione del processo autorizzativo di ordini di vendita ricevuti al di fuori del flusso standard previsto dai vigenti processi aziendali.
	Gestione del credito verso clienti	A. Definizione delle modalità di gestione degli incassi e di monitoraggio dello scaduto. B. Definizione degli interventi di gestione ordinaria del credito (ad esempio, gestione di: solleciti, escussione garanzie, piani di rientro, ecc.); C. Identificazione dei criteri, delle modalità e dei livelli approvativi per la svalutazione e lo stralcio dei crediti.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione delle vendite	**Gestione resi e reclami**	A. Definizione di ruoli, responsabilità e modalità operative da attuare nella gestione di resi/reclami. B. Definizione di un processo autorizzativo per la gestione delle conseguenti richieste di rettifiche di fatturazione (*i.e.* emissione di note di credito/note di debito).
Gestione delle operazioni straordinarie (ad esempio acquisizione/cessione di aziende/rami d'azienda)	**Identificazione delle operazioni, negoziazione e stipula dei relativi contratti e successiva realizzazione**	A. Verifica preventiva dei presupposti di carattere strategico, economico e finanziario nonché dell'attuabilità della proposta di realizzazione dell'operazione ad opera delle competenti funzioni aziendali. B. Verifica della corrispondenza tra la proposta dell'operazione autorizzata e i contenuti del contratto cui si è pervenuti a seguito delle attività negoziali. C. Autorizzazione del contratto da parte dei soggetti aziendali abilitati. D. Approvazione del soggetto che ha approvato la proposta di realizzazione dell'operazione in caso di modifiche/integrazioni ai termini e alle condizioni contenuti nell'accordo stipulato. E. Coinvolgimento delle competenti funzioni fiscali aziendali, sia in fase di definizione della proposta di realizzazione dell'operazione, che nelle successive fasi di esecuzione, al fine di garantire che le operazioni siano svolte in conformità alla normativa fiscale di riferimento. F. Realizzazione di attività di monitoraggio al fine di garantire la corrispondenza tra la proposta di realizzazione dell'operazione approvata e quanto realizzato.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Gestione dei cespiti	**Negoziazione, autorizzazione e gestione delle operazioni relative ai cespiti**	A. Verifica preventiva dei presupposti di carattere strategico, economico e finanziario nonché dell'attuabilità della proposta di acquisizione/dismissione del cespite ad opera delle competenti funzioni aziendali. B. Verifica della corrispondenza tra la proposta di acquisizione/dismissione del cespite autorizzata e i contenuti del contratto cui si è pervenuti a seguito delle attività negoziali. C. Valutazione (perizia) del cespite da acquisire/dismettere. D. Autorizzazione del contratto da parte dei soggetti aziendali abilitati. E. Approvazione del soggetto incaricato di approvare la proposta di acquisizione/dismissione del cespite in caso di modifiche/integrazioni ai termini e alle condizioni contenuti nell'accordo stipulato. F. Coinvolgimento delle competenti funzioni fiscali aziendali, sia in fase di definizione della proposta di acquisizione/dismissione del cespite, che nelle successive fasi di esecuzione, al fine di garantire che le operazioni siano svolte in conformità alla normativa fiscale di riferimento. G. Realizzazione di attività di monitoraggio al fine di garantire la corrispondenza tra la proposta di acquisizione/dismissione del cespite approvata e quanto realizzato.
Gestione del magazzino	**Gestione dei flussi logistici di magazzino**	A. Definizione delle modalità, dei ruoli e delle responsabilità al fine di garantire la tracciabilità dei flussi logistici di magazzino in entrata e in uscita. B. Monitoraggio e analisi dei *trend* dei livelli delle giacenze in magazzino. C. Predisposizione e aggiornamento di un inventario periodico volto a verificare la corrispondenza della quantità contabile di magazzino con la quantità fisica effettiva in giacenza. D. Criteri e modalità per apportare eventuali rettifiche inventariali con approvazione da parte di adeguati livelli organizzativi.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

		E. Criteri e modalità per l'identificazione dei materiali da destinare all'alienazione o allo smaltimento.
Gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti	**Gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti**	A. Approvazione del contratto di sponsorizzazione o dell'iniziativa di liberalità da parte di posizione aziendale abilitata. B. Verifica dell'effettiva esecuzione del contratto di sponsorizzazione/dell'iniziativa di liberalità in linea con la proposta originariamente approvata. C. Verifica circa la completezza ed accuratezza dei dati riportati nella fattura rispetto al contenuto del contratto di sponsorizzazione. D. Verifica della coerenza dei flussi finanziari correlati all'iniziativa di liberalità rispetto alla proposta originariamente approvata.
Gestione delle spese di rappresentanza, delle ospitalità e dell'omaggistica	**Gestione delle spese di rappresentanza, delle ospitalità e dell'omaggistica**	A. Definizione delle tipologie, dei limiti e delle finalità degli omaggi e delle spese di rappresentanza/ospitalità consentiti. B. Adozione di sistemi di tracciabilità degli omaggi e delle spese di rappresentanza/ospitalità offerti e dei relativi destinatari. C. Definizione di specifici livelli approvativi in relazione all'erogazione di omaggi e spese di rappresentanza/ospitalità. D. Definizione delle modalità di rendicontazione delle spese di rappresentanza/ospitalità effettuate, con indicazione del beneficiario e dello scopo della spesa. E. Limitatamente alle spese di rappresentanza/ospitalità offerte da singoli dipendenti, definizione di criteri e modalità per il rimborso delle suddette spese e le relative autorizzazioni.
Gestione dei sistemi informativi	**Gestione dei sistemi informativi**	A. Previsione di una procedura ad *hoc* per l'utilizzo dei sistemi informativi, con indicazione – *inter alia* – del processo di attribuzione delle credenziali di accesso e di gestione delle stesse. B. Autorizzazione all'accesso al sistema contabile solo al personale autorizzato in conformità alla distribuzione delle mansioni attribuite.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

		C. Tracciabilità delle attività svolte dagli utenti nel sistema contabile adottato. D. Esecuzione periodica di *back-up* al fine di ridurre il rischio di perdita dei dati.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

3.3. Impatti sul modello 231: dal *risk assessment* all'adeguamento del modello di organizzazione, gestione e controllo

Al termine delle attività di valutazione ed analisi descritte nei precedenti paragrafi 3.1. "*Mappatura dei principali processi a rischio e delle possibili funzioni aziendali coinvolte*" e 3.2. "*Presidi organizzativi e di controllo nell'ambito dei principali processi a rischio*", gli enti sono chiamati ad adoperarsi per provvedere a recepire formalmente e sostanzialmente le risultanze di quanto effettuato.

In particolare, sulla base delle risultanze delle attività di *risk assessment*, gli enti dovrebbero tempestivamente provvedere:

- alla revisione del proprio codice etico, integrando, ove non già espressamente menzionati, principi comportamentali che possano ispirare nei destinatari dello stesso documento, condotte tali da non aggravare il rischio di ricadere nelle casistiche di reato oggetto di analisi nella presente trattazione;
- alla revisione del proprio modello di organizzazione, gestione e controllo:
  - a livello di parte generale, aggiornando il novero dei reati e integrando se necessario i flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza. A tale proposito, si rimanda al successivo capitolo 4;
  - a livello di parte/i speciale/i, integrando le nuove fattispecie di reato rilevanti, le correlate potenziali modalità di commissione, i processi a rischio reato e le corrispondenti attività sensibili, le strutture organizzative coinvolte e i protocolli generali e specifici di controllo adottati con l'obiettivo di mitigare il rischio di commissione dei reati tributari;
- all'adeguamento del sistema di prevenzione (ad esempio, attraverso l'aggiornamento del corpo procedurale, interventi sul sistema organizzativo e dei poteri, ecc.) in relazione alle opportunità di miglioramento identificate;
- al regolare monitoraggio degli indicatori di rischio (cd. "*red flag*") identificati in fase di *risk assessment*;

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

- alla definizione, pianificazione e successiva realizzazione di programmi di formazione destinati al personale, aventi ad oggetto i reati tributari e gli elementi di novità introdotti. Tali iniziative formative dovrebbero essere possibilmente modulate, in termini di profondità e dettaglio dei contenuti, in funzione del livello di rischio dell'area in cui i destinatari dell'iniziativa operano e dovrebbero enfatizzare: (i) i profili di rischio intrinseci nelle attività di impresa che acquistano rilevanza alla luce dei nuovi reati, (ii) le modalità di commissione dei reati configurabili, (iii) i protocolli generali e specifici di controllo posti a mitigazione del rischio di commissione del reato e (iv) i comportamenti attesi.

Potenzialmente rilevanti potrebbero essere gli ulteriori riflessi sull'azione dello stesso Organismo di Vigilanza per la trattazione dei quali si rimanda al successivo capitolo 4. "*Il ruolo dell'OdV nella prevenzione dei reati tributari ex art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. n. 231/2001*".

3.4. La tessitura di un sistema evoluto di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale a presidio dell'impresa: il *Tax Control Framework*

3.4.1. Il TCF come strumento di controllo del rischio fiscale

Per "*Tax Control Framework*" (di seguito: "TCF") si intende il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del più ampio sistema di governo aziendale e di controllo interno dei rischi relativi all'impresa.

Il TCF consente ai contribuenti di essere in controllo del rischio fiscale e il relativo strumentario è condizione necessaria, in conformità alle indicazioni fornite dall'OCSE[80], per accedere ai regimi di *co-operative compliance*, volti ad assicurare certezza delle scelte fiscali dei contribuenti

[80] OCSE, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, 2016.

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

che vi aderiscono, per effetto dell'impegno di questi ultimi ad una relazione trasparente e continuativa con l'autorità fiscale: i meccanismi di intercettamento e di mitigazione dei rischi fiscali in azienda, implementati attraverso la mappatura del TCF, consentono infatti di attivare il dialogo preventivo con l'amministrazione finanziaria, sulle fattispecie che possono generare rischi di maggiore magnitudine e significatività, per pervenire ad una comune valutazione degli elementi costitutivi di questi ultimi, prima dell'invio della pertinente dichiarazione fiscale[81]. In tal senso, il TCF ricopre un ruolo centrale nel conferire rigore ai regimi di *co-operative compliance*[82].

In linea con lo scenario internazionale, anche il contesto italiano presenta, quale requisito necessario per l'adesione al regime domestico di adempimento collaborativo[83], l'implementazione di un TCF, che consenta all'impresa di controllare il rischio fiscale.

L'articolato normativo italiano sull'adempimento collaborativo prescrive, tra l'altro, l'adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale[84], inteso come rischio di incorrere in violazioni di norme tributarie (attività *contra legem*) o di agire in contrasto con princìpi e finalità dell'ordinamento tributario (elusione o abuso del diritto).

[81] *Cfr.* OCSE, *Cooperative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*, 2013, p. 46: "*To achieve the necessary disclosure and transparency the taxpayer will have to have in place systems of internal control that ensure that the returns submitted to the revenue body are accurate and that transactions or positions giving rise to material tax uncertainty are disclosed. This is the Tax Control Framework (TCF)". Ibidem*, p. 57: *"(…) 'Transparency in exchange for certainty' cannot exist without disclosure of tax risks and the underlying frameworks [TCF] provide assurance that these risks surface*".

[82] OCSE, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, 2016, p. 10.

[83] Disciplina italiana, assimilabile alle forme di *co-operative compliance*, introdotta nel nostro ordinamento dal D. Lgs. n. 128/2015 (c.d. "*certezza fiscale*"). L'accesso al regime di adempimento collaborativo è ordinariamente subordinato al possesso di requisiti dimensionali - ad oggi fissati in cinque miliardi di euro di ricavi o volume d'affari - che possono essere derogati, attraverso la presentazione di un'istanza di interpello c.d. nuovi investimenti (art. 2 del D. Lgs. n. 147/2015), nel qual caso l'impresa che dà esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle entrate può optare per l'adesione all'adempimento collaborativo, a prescindere dal livello di ricavi o fatturato.

[84] D. Lgs. n. 128/2015, art. 4.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Stando alle prescrizioni attuative formulate dall'Agenzia delle entrate[85], peraltro allineate alle indicazioni di *soft law* contenute nei documenti OCSE e mutuate dall'esperienza internazionale, il TCF risulta efficace quando è in grado di garantire al contribuente il presidio costante sui rischi fiscali, grazie alla presenza dei seguenti requisiti essenziali:

(i) Strategia fiscale, documento di indirizzo che identifica l'approccio (compresa la propensione al rischio, c.d. *risk appetite*) e gli obiettivi dell'impresa in relazione alla variabile fiscale.

(ii) Chiara attribuzione di ruoli e responsabilità a tutti i livelli aziendali secondo i princìpi di competenza ed esperienza e di separazione dei compiti (*segregation of duties*).

(iii) Procedure e *policy* finalizzate a regolare le scelte fiscali, in modo che sia possibile tracciare e ripercorrere il processo decisionale sotteso a ciascuna di esse.

(iv) Monitoraggio, per cui sono previsti dei test atti a valutare l'adeguatezza e l'effettività dei controlli rilevanti a presidio del rischio fiscale, nonché delle relative eventuali azioni correttive.

(v) Adattabilità al contesto interno ed esterno, che rappresenta l'aspetto dinamico legato all'aggiornamento del sistema a fronte di un mutamento dell'operatività aziendale a livello di attività o controlli interni ed in caso di novità normative.

(vi) Relazione agli organi di gestione, quale forma di rendicontazione relativa alla gestione della fiscalità e del rischio fiscale, che dovrà risultare allineata con quanto stabilito dagli stessi organi di gestione attraverso la strategia fiscale.

3.4.2. Gli elementi costitutivi del TCF: *control environment*, *tax risk assessment*, *governance*, monitoraggio

Alla luce del quadro normativo di riferimento e delle migliori prassi di mercato, l'implementazione del TCF si articola su quattro pilastri:

[85] Si veda: Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, 14 aprile 2016, n. 54237.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

(i) "*Control environment*" – che prevede l'adozione di una strategia fiscale, previa approvazione degli organi di gestione dell'impresa, che punti a definire i princìpi e i limiti che ispirano la gestione del rischio fiscale. Nel dettaglio, la strategia riflette: la propensione al rischio dell'impresa, il grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale e gli obiettivi che l'impresa si pone in relazione ai processi di gestione del rischio fiscale.

(ii) "*Tax Risk assessment*" – consistente nell'identificazione e nella mappatura dei potenziali rischi fiscali che impattano sull'impresa, nella valutazione dell'adeguatezza e dell'effettività dei presidi finalizzati ad intercettarne la presenza e mitigarne gli effetti, nell'individuazione dei processi per la gestione del rischio legati all'incertezza delle posizioni interpretative, in connessione alla relativa sindacabilità da parte dell'autorità fiscale. In esito all'attività di *tax risk assessment*, viene tessuta una mappa dei rischi fiscali (matrice rischi/controlli fiscali), che associa ai processi di *business* dell'impresa e relativi attori (*i.e.* aree di attività e *process owner*), i singoli rischi di violazione o abuso della normativa tributaria, rilevando per ciascuno di essi gli strumenti implementati dall'impresa per la relativa mitigazione nonché i relativi attori (*i.e.* presidi e *control owner*).

(iii) "*Governance*" – che prevede individuazione di ruoli e responsabilità dei soggetti coinvolti nella gestione della variabile fiscale, definizione di flussi informativi tra tali attori e di processi per il controllo efficace e, ove possibile, preventivo del grado di esposizione al rischio fiscale.

(iv) "*Monitoraggio*" – che si sostanzia nelle attività di verifica e osservazione periodiche volte a valutare l'adeguatezza e l'effettività del *Tax Control Framework* implementato, nonché delle azioni correttive identificate a seguito delle verifiche di adeguatezza ed effettività dei controlli. Questa fase include, inoltre, l'istituzione di una figura che assicuri lo svolgimento dei presidi di secondo livello, nonché la predisposizione di una relazione annuale agli organi di gestione dell'impresa, che rappresenta un flusso di rendicontazione consuntiva della gestione della fiscalità e del rischio fiscale, rispetto ai contenuti prescrittivi del

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

precedente ed inverso flusso di *input* fornito dagli stessi organi, mediante l'adozione della strategia fiscale.

Nel disegnare il TCF, risulta necessario prestare particolare attenzione alla sua integrazione nell'ambito del sistema di controllo interno e gestione del rischio aziendale nel complesso (di seguito: *SCIGR*). L'interazione tra TCF e altre componenti dello SCIGR deve garantire, *inter alia*, una sinergica dinamica tra i diversi strumenti di controllo, nonché appositi flussi informativi tra le diverse funzioni aziendali di controllo interno, affinché le stesse possano beneficiare degli esiti delle verifiche condotte ognuna per gli ambiti di rispettiva competenza. Le diverse articolazioni dello SCIGR, e tra esse il TCF, devono cooperare, dunque, come strati differenti e sovrapposti al fine di assicurare la massima efficacia ed efficienza nella protezione dell'impresa dai rischi aziendali (secondo la logica del c.d. *onion skin model*).

Avendo in mente questo obiettivo, il TCF può anzitutto trovare punti di interazione con il sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria, al fine di garantire sinergie nella gestione e nel monitoraggio dei principali rischi contabili-fiscali[86]. Diventa chiave oggi, alla luce delle novità normative in commento nel presente documento, l'interconnessione tra il TCF ed il modello di organizzazione, gestione e controllo *ex* D. Lgs. n. 231/2001: della relazione tra i due strumenti di presidio, peraltro tra loro non sovrapponibili, proveremo ad occuparci qui di seguito.

3.4.3. TCF e modello di organizzazione, gestione e controllo: convergenza di strumenti tra loro non sovrapponibili, in linea con la recente posizione interpretativa della Guardia di Finanza

Il sistema di controllo specificamente dedicato al presidio del rischio fiscale (TCF) rappresenta, in specie per le imprese di maggiori dimensioni, lo strumentario ideale per supportare gli enti

[86] Si intende fare riferimento alla Legge n. 262/2005.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

nella gestione anche del rischio di frode fiscale, consentendo - attraverso la costruzione di una specifica "*appendice 231*" del TCF - la mappatura granulare e il controllo puntuale delle fattispecie concrete di violazioni penal-tributarie, per quanto oggi ricomprese nel perimetro della responsabilità amministrativa degli enti, siccome puntualmente applicabili al modello di *business* della singola impresa[87].

In particolare, nell'apposita "*appendice 231*" del TCF, possono essere rilevati i rischi di violazioni penal-tributarie che, in una logica di sistemi di controllo disegnati per l'accesso alla *co-operative compliance*, non sono stati ordinariamente mappati nella matrice rischi/controlli fiscali.

In tal modo, l'"*appendice 231*" del TCF sarà posta a servizio del modello di organizzazione, gestione e controllo dell'ente, rappresentando un solido presidio interno, su cui il modello di organizzazione, gestione e controllo potrà fare affidamento, in una logica di complementarietà tra i due *framework* di riferimento.

L'auspicata interazione non deve condurre alla confusione dei diversi strumenti di mitigazione del rischio in commento: si condivide a tal proposito la precisazione circa la non sovrapponibilità di TCF e modelli di organizzazione, gestione e controllo *ex* D. Lgs. n. 231/ 2001, contenuta nella Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, del 1° settembre 2020, n. 216816. La non (perfetta) sovrapponibilità tra TCF e modello di organizzazion, gestione e controllo è ricondotta nella Circolare in commento: i) al diverso perimetro di rischi fiscali coperti rispettivamente da TCF e modello di organizzazione, gestione e controllo; ii) all'attribuzione delle funzioni di monitoraggio dei due sistemi ad una funzione aziendale interna, per il TCF, ed all'Organismo di Vigilanza con autonomi poteri di iniziativa e controllo, per il modello di orga-

[87] A riguardo, il c.d. "*piano Colao*" di iniziative per il rilancio dell'Italia, rilasciato a giugno 2020, ha evidenziato la "*necessaria convergenza tra modello di organizzazione, gestione e controllo e modello di presidio del rischio fiscale (c.d. Tax Control Framework)".*

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

nizzazione, gestione e controllo; iii) alla prescrizione *ex lege* di un sistema disciplinare e della tutela del *whistleblowing* per il modello di organizzazione, gestione e controllo, laddove analoga previsione non è presente nel tessuto normativo che sostanzia il TCF. Come si dirà in seguito, perimetro di rischi e *governance* sono tratti distintivi dei due strumenti in commento, pur se per entrambi questi aspetti è possibile prevedere interazioni sinergiche tra TCF e modello di organizzazione, gestione e controllo, nella logica della convergenza degli stessi a protezione dell'impresa. Quanto all'ultimo punto evidenziato dalla Guardia di Finanza, pare utile ricodare come a definire il quadro normativo scarno di regole per l'implementazione del TCF supplisca la prassi: nel processo di *assessment* del TCF, in sede di ammissione al regime di adempimento collaborativo, l'Agenzia delle entrate riscontra, sulla base delle indicazioni di *soft law* contenute nel COSO *Framework*[88], che i contenuti organizzativi e di processo del TCF siano coperti dal sistema sanzionatorio per i comportamenti contrari agli standard di condotta dell'ente e che siano presenti canali di comunicazione interna – quali quelli in materia di *whistleblowing* – che consentano una comunicazione anonima e confidenziale di eventuali comportamenti in contrasto con le medesime prescrizioni[89].

Tornando alle condivise ragioni di non sovrapponibilità, i TCF implementati dai maggiori contribuenti italiani, sino alle modifiche normative di ampliamento del perimetro della responsabilità amministrativa degli enti, ordinariamente non hanno mappato le violazioni penal-tributarie in sé, bensì il rischio di adempimento e, nel caso dei TCF più evoluti, il rischio sotteso all'interpretazione della disciplina tributaria. Dunque vi è una prima differenza in termini di rischi fiscali in ambito dei due modelli. Resta la convinzione, d'altro canto, che a seguito della no-

[88] Il riferimento è al documento *Internal Control – Integrated Framework*, edito dal *Comittee of Sponsoring Organizations for the Treadway Commission*, in acronimo COSO Framework, nella edizione del 2013.

[89] L'*assessment* sul TCF, in termini di disegno del sistema di controllo, viene condotto dall'Agenzia delle entrate secondo i componenti ed i principi del COSO Framework, adattati al contesto del TCF e dell'adempimento collaborativo. Il riferimento a quanto riportato nel testo sopra è in particolare al Primo Componente, riferito all'ambiente di controllo, ed al Principio n. 1, per il quale occorre riscontrare che l'organizzazione dimostra un impegno per l'integrità e i valori etici.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

vella in commento, per i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo, l'inclusione di tali rischi nel contesto delle matrici rischi/controlli fiscali già in essere, attraverso l'adozione della "*appendice 231*", potrebbe rappresentare una potenziale area di miglioramento del sistema di controllo del rischio fiscale, che la stessa Agenzia delle entrate potrebbe segnalare al contribuente già ammesso alla *co-operative compliance*.

In termini di *governance*, inoltre, i due strumenti in analisi hanno presidi di monitoraggio distinti, il TCF facendo capo alla funzione interna di *tax risk management*, il modello di organizzazione, gestione e controllo all'Organismo di Vigilanza, come pure notato dalla Circolare citata: resta pur vero che, per garantire la migliore osmosi possibile, a beneficio delle imprese, l'"*appendice 231*" del TCF potrà essere opportunamente inclusa nel perimetro dell'azione di monitoraggio svolta dall'Organismo di Vigilanza, in particolare prevedendo idonei flussi informativi da parte della funzione di controllo che presidia il TCF, verso l'Organismo di Vigilanza, al quale potranno essere forniti gli esiti dei *test* di adeguatezza ed efficacia della mappatura dei rischi e dei controlli, in carico alla funzione di *tax risk managament*, nonché eventuali gap riscontrati e piani di *remediation* programmati di conseguenza[90].

È infine noto – quale ulteriore tratto distintivo tra TCF e modello di organizzazione, gestione e controllo – come l'ambiente di controllo in cui si inserisce il TCF sottenda la declinazione di processi e di meccanismi di *governance* che si attagliano ad enti maggiormente strutturati, che peraltro, a seguito dell'implementazione del TCF, possono anche catturare l'opportunità di coltivare le relazioni rafforzate con l'amministrazione finanziaria nel contesto del regime di adempimento collaborativo. Proprio in tale ultima ipotesi, peraltro, si manifestano i maggiori benefici del'interazione tra TCF e modello di organizzazione, gestione e controllo *ex* D. Lgs. n. 231/2001: in caso di accesso alla *co-operative compliance*, infatti, avendo riguardo alle aree in comune –

[90] Sul punto, si veda anche *infra*, al termine del paragrafo 3.4.4.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

ed alle sinergiche integrazioni – tra sistema TCF e modello di organizzazione, gestione e controllo, si deve evidenziare come, in linea con le recenti indicazioni della stessa Guardia di Finanza, "*il positivo giudizio espresso dall'Agenzia delle Entrate ai fini dell'ammissione all'adempimento collaborativo possa costituire un utile elemento di valutazione dell'efficacia esimente del modello previsto dal decreto legislativo n. 231/2001, da rimettere alle autonome valutazioni della competente Autorità Giudiziaria*"[91].

Le considerazioni del Corpo partono dall'assunto che, pur se l'impresa sia opportunamente dotata di TCF e sia stata ammessa all'adempimento collaborativo, nella declinazione normativa del regime di *co-operative compliance*, il legislatore ha valutato la presenza del TCF e le conseguenti azioni di controllo del rischio adottate dal contribuente quale condotta resipiscente, riconducendola ad una circostanza attenuante, di cui l'autorità giudiziaria potrà tenere conto (art. 6, co. 4, D. Lgs. n. 128/2015), non avendo per contro accolto la diversa ipotesi della causa esimente di responsabilità penale, peraltro prospettata anche in sede di passaggio parlamentare dello schema di decreto certezza del diritto, contenente la disciplina del regime in commento.

Nonostante questa mancata espansione degli effetti di protezione della *co-operative compliance* rispetto alle sanzioni penal tributarie, resta il punto chiave per cui, come evidenziato dalla stessa Circolare della Guardia di Finanza in commento, l'ammissione al regime di adempimento collaborativo, che passa attraverso un processo di assessment dell'amministrazione finanziaria sul disegno del TCF, garantirebbe una forma di *assurance* da parte di un ente esterno all'impresa – quanto mai qualifcato in tema di contrasto alle violazioni tributarie e, in specie, a quelle assistite dalle norme penali incriminatrici – sulla consistenza del TCF quale componente

[91] Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, del 1° settembre 2020, n. 216816.

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

integrata nel modello di organizzazione, gestione e controllo, da valorizzare in eventuale sede di valutazione giudiziale dell'idoneità dello stesso.

Fermo quanto detto sulle soglie dimensionali il cui superamento ordinariamente è condizione di accesso all'adempimento collaborativo, gli approcci metodologici ed operativi per l'identificazione di rischi e controlli, che connotano il disegno della mappatura dei rischi a fini TCF, possono tornare ugualmente utili per le imprese di minori dimensioni, anche ove queste ultime non intendano accedere al regime di *co-operative compliance*[92]. Nelle pagine che seguono, si rappresenta – si ritiene dunque a beneficio di ogni ente, a prescindere dalla relativa dimensione – la metodica di costruzione di quella che abbiamo sin qui definito l'"*appendice 231*" del TCF.

3.4.4. Spunti operativi per l'utilizzo del TCF in chiave di mitigazione del rischio penale tributario

Venendo alla metodologia di declinazione della "*appendice 231*" del TCF, nel contesto della mappatura dei rischi fiscali - che, come s'è detto, è uno dei tasselli chiave del TCF - si effettua una puntuale rilevazione dei rischi di incorrere in violazioni della norma penal-tributaria[93] e dei relativi presidi a mitigazione, oltre che di eventuali *gap* e azioni di *remediation*.

La fotografia del rischio di frode fiscale nella "*appendice 231*" della *matrice rischi/controlli fiscali* del TCF viene svolta attraverso uno specifico ***risk assessment*** in cui si procede in progressione a:

[92] Si ricorda, peraltro, che l'adempimento collaborativo, come detto, rappresenta ad oggi, per il tramite dell'interpello nuovi investimenti, un istituto aperto anche a contribuenti sotto la soglia dimensionale di ricavi e volume d'affari ordinariamente prevista.

[93] Tale necessità risulta evidente alla luce di una maggior comprensione del concetto di rischio fiscale delineato dall'art. 3 del D. Lgs. n. 128/2015, il cui perimetro ricomprenderebbe le fattispecie relative ai rischi frode in quanto violazioni "*dirette*" dell'ordinamento tributario.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

(i) declinare, a partire dalle fattispecie astratte di reato tributario rilevanti ("**archetipi**"), le condotte concretamente applicabili alla specifica realtà aziendale ("**condotte**") e le modalità concrete di relativa potenziale commissione ("**modalità**");

(ii) identificare le aree di *business* esposte al rischio di commissione delle violazioni penal-tributarie come specificate nelle condotte concrete e nelle relative modalità commissive ("**processi**");

(iii) individuare i **punti di controllo** (*i.e.* attività e funzioni) e gli elementi di controllo (*i.e.* **presidi**), sia tenendo conto dei presidi già in essere per altre finalità di controllo (e.g. es. AML, 262, *data quality*, anticorruzione, etc.), sia valorizzando *gap* di controllo da colmare in fase di *remediation*.

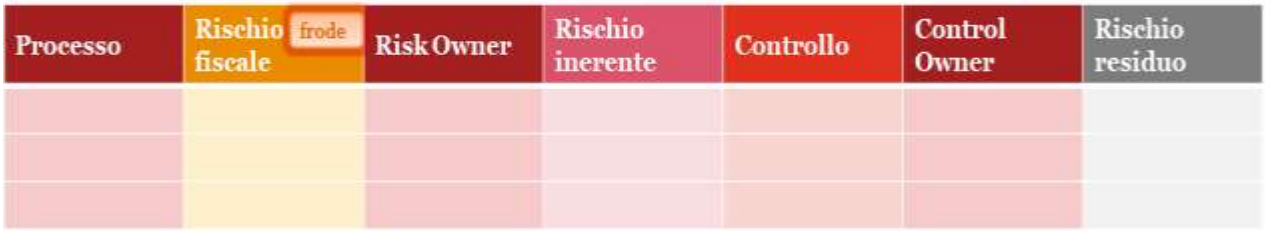
La metodologia di *risk assessment* "penal-tributario" può essere graficamente rappresentata secondo il seguente schema:

La descritta metodologia di mappatura dei rischi - derivata da quella tipicamente applicata in sede di disegno del TCF - ed in particolare la granularità che contraddistingue l'*assessment* di rilevazione di rischi (in termini di condotte concrete e modalità commissive) e controlli (*i.e.* presidi), estesa al campo dei rischi penal-tributari, consente una copertura puntuale dal rischio di commissione di reati in ambito della responsabilità amministrativa degli enti. Il maggior grado di dettaglio viene assicurato, in particolare, attraverso la declinazione delle "*condotte concrete*" di potenziale commissione del reato, cui segue la puntuale individuazione dei controlli a relativa mitigazione.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

L'esito dell'*assessment* è rappresentato dalla "*appendice 231*" della **matrice rischi/controlli fiscali** del TCF: in tale strumento, vengono associate ai processi aziendali e relativi attori (*i.e.* aree di rischio e *process owner*) le fattispecie concrete di rischio penal-tributario: queste ultime sono definite in specifica e puntuale relazione al modello di *business* dell'impresa, a partire dall'archetipo normativo, così da derivarne, in modo quanto più granulare possibile, le condotte concrete potenzialmente oggetto di rischio di commissione in quella specifica area di attività dell'impresa stessa. In considerazione dei presidi in essere, vengono rilevati, per i singoli profili di rischio concreto disegnati nella mappa, gli strumenti di mitigazione già implementati in azienda ovvero, in logica migliorativa, i presidi più evoluti che potrebbero essere adottati ad integrazione dell'ambiente di controllo già esistente in azienda.

Di seguito una rappresentazione grafica della "*appendice 231*" della matrice rischi/controlli del TCF:



Nella catenaria della matrice rischi/controlli fiscali della "*appendice 231*", come evidenziato sopra, troveranno adeguata valorizzazione anche le dimensioni di **rischio inerente** e di **rischio residuo**, per consentire una lettura *risk oriented* della mappatura svolta.

A mero titolo esemplificativo e non esaustivo, di seguito si riporta il percorso metodologico per la mappatura dei rischi penal-tributari, per un'impresa operante nel settore industriale, con riferimento ad un esempio di condotta e modalità commissiva, sussumibile nell'archetipo

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

dell'art. 3, D. Lgs n. 74/2000, per le violazioni in materia di credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, utilizzato in dichiarazione a scomputo dell'imposta dovuta[94]:

Attraverso la metodologia descritta, si procede a rilevare, anche per i rischi di frode fiscale, gli elementi tipici della **matrice rischi/controlli fiscali** del TCF, secondo la catenaria: processo aziendale, rischio frode fiscale descritto in modo perimetrato in condotta e modalità commissiva, punti di controllo e controlli:

Processo	Rischio frode fiscale	Controllo
Acquisto Cespiti	Indicazione in dichiarazione di **crediti d'imposta fittizi per investimenti in beni strumentali**, mediante utilizzo di documentazione falsa attestante operazioni relativamente o assolutamente inesistenti	La funzione [richiedente], una volta ricevuta **la perizia tecnica** da parte di un **consulente esterno**, per la corretta individuazione dei beni agevolabili, effettua delle **verifiche** di coerenza sulla corrispondenza tra quanto indicato e gli investimenti in beni strumentali effettivamente svolti, consultando un file excel di riepilogo degli investimenti svolti nel corso dell'anno

[94] Legge n. 160/2019, art. 1, co. 184-197.

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Da ultimo, un cenno alla *governance* del TCF in ottica di integrazione nel contesto del modello di organizzazione, gestione e controllo, come già accennato in precedenza. In merito al monitoraggio della "*appendice 231*" del TCF ed ai relativi flussi informativi, le attività di verifica e *testing* dei controlli disegnati nella mappa potranno essere svolte in conformità alla *governance* adottata dalla singola impresa. Ipotizzando di muoversi in coerenza con il contesto del TCF, la verifica può essere assegnata alla funzione di *tax risk management*, che ha in carico l'*assurance* del sistema di controllo interno del rischio fiscale, d'intesa con le altre funzioni di controllo eventualmente coinvolte in azienda nella gestione dei presidi a mitigazione del rischio fiscale (es. funzione 262).

Gli esiti dei controlli svolti dal *tax risk officer* sulla "*appendice 231*" potranno essere condivisi - oltre che nella relazione annuale diretta agli organi - anche con l'Organismo di Vigilanza, per consentire a quest'ultimo il monitoraggio nel continuo del modello di organizzazione, gestione e controllo *ex* D. Lgs. n. 231/2001[95].

[95] Questa ipotesi di assetto dei controlli di secondo livello, sulla "*appendice 231*" del TCF, parrebbe poter contribuire a risolvere l'appunto mosso dalla citata Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, dell'1 settembre 2020, che evidenzia - nella logica della affermata non perfetta sovrapponibilità tra TCF e modello di organizzazione, gestione e controllo - come quest'ultimo preveda il presidio dell'Organismo di Vigilanza, che è dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo, a differenza del TCF, il cui monitoraggio è demandato a una "*funzione aziendale interna*".

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

4. Il ruolo dell'OdV nella prevenzione dei reati tributari *ex* art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001

4.1. Il ruolo dell'OdV: monitoraggio e controllo

Come indicato al precedente paragrafo 3.3, l'introduzione dei reati tributari nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti *ex* D. Lgs. n. 231/2001 ha riflessi anche sull'attività dell'Organismo di Vigilanza (di seguito, anche, "Organismo" o "OdV").

A tale proposito, si ricorda che, secondo quanto previsto dall'art. 6, co. 1, lett. b) e c) del D. Lgs. n. 231/2001, l'ente non risponde se prova che "*il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli, di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo"* e che *"non vi sia stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b)".*

Nonostante l'assoluta rilevanza del ruolo dell'OdV nell'ambito della "*compliance* 231", le disposizioni sopra citate rappresentano l'unico riferimento normativo[96]. Secondo una parte della dottrina, tale "lacuna" sarebbe stata in realtà una scelta consapevole del legislatore, che ha inteso strutturare una norma in cui viene individuata la finalità del precetto, senza tuttavia indicare le modalità con le quali garantire la stessa.

Proprio in ragione di tale lacuna normativa, le associazioni di categoria hanno contribuito a definire il ruolo dell'OdV e a individuare le relative attività, che possono essere così sintetizzate:

- vigilanza sull'effettività del modello di organizzazione, gestione e controllo, che si sostanzia nella verifica della coerenza tra il modello implementato e i comportamenti concreti;

[96] Per maggiori informazioni in ordine all'OdV si rimanda al *Position Paper* AODV "*Requisiti e composizione dell'Organismo di Vigilanza*", 2010, in www.aodv231.it

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

- esame dell'adeguatezza del modello di organizzazione, gestione e controllo, ossia della sua reale capacità di prevenire i comportamenti non voluti ed in particolare la commissione dei reati *ex* D. Lgs. n. 231/2001;
- analisi circa il mantenimento nel tempo dei requisiti di solidità e funzionalità del modello di organizzazione, gestione e controllo;
- verifica del necessario aggiornamento in senso dinamico del modello di organizzazione, gestione e controllo, attraverso la formulazione di specifici suggerimenti e proposte di adeguamento dello stesso (nell'ipotesi in cui le analisi operate rendano necessario od opportuno effettuare correzioni), nonché attraverso successive verifiche dell'attuazione e dell'effettiva funzionalità delle soluzioni proposte (*follow-up*)[97].

Le attività sopra descritte potranno essere svolte dall'Organismo di Vigilanza tramite:

- analisi dei flussi informativi verso l'OdV anche mediante il confronto diretto con la funzione *internal audit* (se costituita) e i *process owner* tenuti alla trasmissione delle informazioni;
- svolgimento di specifici interventi di verifica (*audit*) sui processi a rischio reato e sulle correlate attività sensibili individuate nel modello di organizzazione, gestione e controllo;
- *follow-up* su interventi di verifica precedenti, con specifica focalizzazione sulla risoluzione delle carenze identificate e sullo stato di attuazione delle misure correttive individuate;
- vigilanza sulle attività di comunicazione e formazione sul modello di organizzazione, gestione e controllo svolte dall'ente;
- analisi correlata all'opportunità di aggiornamento del modello di organizzazione, gestione e controllo in relazione a cambiamenti normativi, organizzativi e di *business*;

[97] Per approfondimenti sul tema si rimanda al *Position Paper*: "*Le verifiche dell'OdV: programmazione e svolgimento",* 2016, p. 3 in www.aodv231.it

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

- *reporting* verso gli organi di governo e controllo (Consiglio di Amministrazione, Collegio Sindacale o equivalenti) in merito ai contenuti e all'esito delle attività svolte, unitamente alle relative conclusioni in relazione all'adeguatezza, all'osservanza ed al funzionamento del modello di organizzazione, gestione e controllo[98].

Alla luce di quanto sopra, occorre analizzare gli impatti del nuovo contesto normativo sulle funzioni dell'Organismo di Vigilanza sia per quanto concerne le relative attività sia in relazione alla disciplina dei flussi informativi.

4.2. Rischi tributari e i riflessi sull'attività di vigilanza dell'OdV

Fermo restando quanto previsto al precedente paragrafo 4.1, l'attività di vigilanza dell'OdV deve tenere necessariamente in considerazione una serie di variabili: (i) il *business* della società; (i) la struttura organizzativa e (iii) il sistema di controllo interno (es. procedure, certificazioni, sistema di deleghe e procure, etc.).

L'introduzione di una nuova categoria di reato, infatti, non sempre si traduce in una novità che incide indifferentemente per tutti gli Organismi di Vigilanza. Pensiamo alla categoria di reato introdotta con la Legge n. 39/2019, "*reati di frode in competizioni sportive, esercizio abusivo di gioco o di scommesse e giochi d'azzardo esercitati a mezzo di apparecchi vietati*", che ha interessato solo un numero determinato di società operanti in settori sportivi.

La categoria dei reati tributari ai sensi dell'art. 25-*quinquiesdecies* del D. Lgs. n. 231/2001 si pone, invece, in un rapporto di astratta rilevanza per qualsivoglia entità giuridica, indipendente-

[98] Per approfondimenti sul tema si rimanda al *Position Paper*: "*Le verifiche dell'OdV: programmazione e svolgimento",* 2016, p. 11, in www.aodv231.it

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

mente dal settore di riferimento, con la conseguenza che tutti gli Organismi di Vigilanza sono chiamati a considerare tale novità normativa nelle loro attività.

Il primo adempimento richiesto all'Organismo sarà quello di invitare la società a procedere il prima possibile con l'aggiornamento del modello di organizzazione, gestione e controllo con riferimento alla nuova categoria di reato. La società dovrà quindi adoperarsi per porre in essere le attività di valutazione ed analisi descritte nel precedente capitolo 3 (cui si rimanda) in termini di mappatura dei principali processi a rischio e dei presidi organizzativi e di controllo.

A seguito dell'aggiornamento del *risk assessment*, del modello di organizzazione, gestione e controllo e del sistema procedurale, l'OdV dovrà verificare la diffusione del modello aggiornato nonché l'effettivo svolgimento delle attività di formazione avente ad oggetto le novità normative introdotte e i riflessi sul sistema di controllo interno[99]. A tale scopo, l'OdV potrà richiedere una copia della comunicazione avente ad oggetto la diffusione del modello di organizzazione, gestione e controllo aggiornato oltre che il programma di formazione, il verbale delle presenze e gli esiti del test di valutazione qualora svolto.

Sulla base dei risultati derivanti dalle attività di *risk assessment,* potrà poi essere acquisito da parte dell'OdV il cd. *action plan* contenente, a titolo esemplificativo, le seguenti informazioni: (i) i *gap* rilevati nella fase di *risk assessment*; (ii) le possibili soluzioni proposte; (iii) i *process owners* responsabili dell'implementazione delle opportunità di miglioramento identificate e (iv) le date entro le quali tali azioni dovranno essere completate.

Successivamente, l'OdV potrà procedere con la programmazione del piano di *audit* da effettuare nel corso dell'anno precedente, andando ad includervi i processi a rischio-reato identificati

[99] Per approfondimenti sul tema si rimanda al *Position Paper: "La comunicazione e la formazione",* 2012, in www.aodv231.it

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

nella fase di *risk assessment*, al fine di monitorare il rispetto dell'impianto procedurale e dei controlli in essere, nonché l'effettiva implementazione da parte della società delle azioni di miglioramento previste nell'ambito dell'*action plan*.

Secondo quanto esaminato nel corso del precedente paragrafo 3.1, i rischi inerenti ai reati tributari si estrinsecano in vario modo in diversi processi, non solo quelli attinenti prettamente al processo fiscale in senso stretto, ma anche in altri processi che possono indirettamente rilevare per la commissione dei reati tributari oggi fonte di responsabilità amministrativa degli enti *ex* D. Lgs. n. 231/2001.

Alla luce di quanto sopra, si riportano di seguito, a titolo meramente esemplificativo e senza pretese di esaustività, le attività di controllo che l'OdV potrà svolgere in relazione ad alcuni dei processi a rischio-reato indicati nei precedenti paragrafi 3.1 e 3.2.

Con riferimento al processo relativo alla gestione amministrativo-contabile in relazione all'attività sensibile di gestione della contabilità clienti, l'OdV, nell'ambito della propria attività di *audit,* potrà svolgere una verifica con il responsabile della funzione amministrazione, al fine di accertare i seguenti presidi:

- l'adozione da parte della società di una procedura per la gestione della contabilità clienti (ciclo attivo);
- la creazione di un'anagrafica cliente e le modalità di aggiornamento e mantenimento dell'anagrafica;
- la definizione di specifica documentazione ai fini dell'inserimento del cliente nell'ambito dell'anagrafica (ad esempio, visura, bilancio, informazioni relative alle coordinate bancarie del cliente, etc.);

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

- la definizione di specifiche modalità operative di acquisizione delle informazioni e dei dati utili alla determinazione dell'importo da fatturare (ivi incluse le misure atte ad evitare l'emissione di fatture o altri documenti per prestazioni inesistenti);
- la definizione di specifiche modalità di verifica dell'avvenuta esecuzione della prestazione e/o dell'avvenuta consegna del bene rispetto a quanto definito contrattualmente;
- la definizione di specifiche modalità di verifica della completezza e correttezza dei dati inseriti in fattura rispetto a quanto previsto contrattualmente e all'avvenuta esecuzione della prestazione e/o consegna del bene;
- la definizione dei criteri e delle modalità per il monitoraggio dei crediti scaduti, della loro svalutazione e dell'eventuale stralcio.

Sulla base delle informazioni e della documentazione ricevute, l'Organismo di Vigilanza potrà valutare la coerenza tra quanto descritto dal responsabile di funzione e quanto formalizzato all'interno della procedura. Qualora venga ravvisata la necessità di aggiornare la procedura, l'OdV potrà suggerire una serie di ulteriori punti di controllo, come ad esempio quelli riportati al precedente paragrafo 3.2 (cui si rimanda).

Con riferimento al processo relativo alla gestione degli approvvigionamenti di beni e servizi, l'OdV - nell'ambito della propria attività di *audit* - potrà accertare:

- l'esistenza di una procedura per la gestione degli acquisti di beni e servizi, in cui dovranno essere formalizzati i punti di controllo presenti della prassi aziendale. Oltre all'esame della procedura, sarà necessario intervistare il responsabile della funzione acquisti, al fine di verificare che non ci siano divergenze tra l'*iter* descritto e il processo formalizzato;
- l'esistenza di un albo fornitori/consulenti;
- l'esistenza di deleghe o procure conferite ai componenti aziendali e auspicabilmente improntate al principio della segregazione di funzioni.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Sulla base delle informazioni sopra citate, l'OdV potrà richiedere alla società un elenco di tutti gli acquisti effettuati in un determinato periodo[100] per poi selezionare a campione una serie di fornitori o consulenti.

Una volta selezionati i fornitori/consulenti, l'Organismo potrà richiedere una copia di alcuni documenti, al fine di verificare la presenza di eventuali anomalie, per esempio:

- se si tratta di un nuovo fornitore/consulente, la dimostrazione cartacea dei controlli effettuati sullo stesso prima della iscrizione nell'albo e la loro coerenza con i protocolli aziendali;
- una copia della richiesta di acquisto, dell'ordine di acquisto e il contratto (se presente), al fine di verificare: (i) la corrispondenza dei documenti e (ii) che l'iter autorizzativo sia stato controllato e validato in accordo con i poteri di spesa conferiti ai dipendenti;
- una copia della documentazione attestante l'effettività della prestazione. Per i beni potrà essere utile accertare la documentazione attestante l'effettiva consegna del bene, nonché la congruità tra il d.d.t. (o altro documento equipollente), l'ordine e la fattura. Per i servizi, invece, potranno essere richiesti i documenti attestanti l'effettiva esecuzione del servizio ed eventualmente delle dichiarazioni di congruità dello stesso rese da parte delle varie funzioni aziendali coinvolte nel processo.

4.3. Implicazioni sui flussi informativi da e verso l'OdV

Come sopra indicato, l'OdV per poter svolgere i propri compiti deve essere adeguatamente informato su ciò che accade in azienda.

[100] Sarebbe opportuno che l'elenco degli acquisti contenga le seguenti informazioni: (i) denominazione fornitore/consulente; (ii) descrizione sintetica del bene o del servizio ricevuto; (iii) prezzo di acquisito; (iv) data di riferimento.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

A tale proposito, infatti, l'art. 6 co. 2, lett. d) del D. Lgs. n. 231/2001 stabilisce che i modelli devono "*prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli*".

Secondo Confindustria[101], l'obbligo di informazione nei confronti dell'OdV sembra concepito quale ulteriore strumento per agevolare l'attività di vigilanza sull'efficacia del modello di organizzazione, gestione e controllo e di accertamento a posteriori delle cause che hanno reso possibile il verificarsi del reato.

In particolare, i flussi informativi possono essere suddivisi in due categorie:

- flussi informativi al verificarsi di particolari eventi;
- flussi informativi periodici[102].

Con riferimento alla prima categoria, l'OdV deve essere informato per iscritto su fatti/eventi che potrebbero determinare la responsabilità amministrativa degli enti ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001. Considerata, pertanto, l'estensione della responsabilità amministrativa *ex* D. Lgs. n. 231/2001 ai reati tributari, nuovi potenziali fatti/eventi dovranno essere considerati dalle funzioni aziendali, qualora gli stessi possano avere impatti ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001.

Per quanto riguarda, invece, la seconda categoria (flussi informativi periodici), l'OdV deve essere informato con periodicità (trimestrale/semestrale/annuale) da tutti i soggetti che svolgono funzioni di controllo o rivestono ruoli di responsabilità in relazione alle informazioni aventi ad oggetto il grado di attuazione del modello di organizzazione, gestione e controllo o alle modifiche apportate a processi/sistema di prevenzione implementato dalla società.

[101] Confindustria: "*Linee guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo*", 2014, p. 68.
[102] Per approfondimenti sul tema si rimanda al *Position Paper*: "*I flussi informativi*", 2012 in www.aodv231.it

© Tutti i diritti riservati - AODV[231] - via della Posta, 7 – 20123 Milano

L'introduzione della nuova categoria dei reati tributari ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001 impone, pertanto, all'Organismo di Vigilanza una nuova valutazione dei flussi verso lo stesso, al fine di stabilire se il sistema informativo predisposto precedentemente sia idoneo a "*coprire*" anche il nuovo rischio reato, considerato che, come anche indicato nei precedenti paragrafi, i rischi inerenti ai reati tributari possono avere impatto non solo in relazione ai processi prettamente fiscali, ma anche ad altri processi già mappati all'interno del modello di organizzazione, gestione e controllo che indirettamente possono rilevare per la commissione di tali reati.

Pertanto, ove non già previsto, l'Organismo potrà prevedere, a titolo meramente esemplificativo, specifici flussi in ordine a:

- Verifiche ispettive, perquisizioni;
- Verbali di accertamento predisposti dagli enti competenti;
- Provvedimenti/notizie provenienti da organi di polizia giudiziaria o da altra Autorità;
- Elenco delle consulenze e/o incarichi professionali;
- Elenco dei contenziosi (ivi inclusi i processi davanti alle commissioni tributarie);
- Verbali/notizie di indagini interne e/o provvedimenti disciplinari da cui emergono violazioni del modello, del codice etico e delle procedure aziendali;
- Criticità e rilievi emersi nel corso delle attività di valutazione periodica dei fornitori e dei clienti;
-
- Modifiche al disegno della struttura organizzativa;
- Modifiche inerenti le carichi dirigenziali;
- Informazioni da parte del *Tax Risk Manager* (ove presente), del Collegio Sindacale e del Revisore in relazione ad eventuali anomalie di non conformità di carattere contabile/fiscale riscontrate nel corso delle proprie attività di controllo;
- Modifiche ai sistemi informativi aventi ad oggetto la contabilità generale.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano

Per ciascuno dei flussi sopra individuati sarà necessario individuare il *process owner* e la tempistica/frequenza con la quale trasmettere i relativi flussi all'OdV.

© Tutti i diritti riservati - AODV231 - via della Posta, 7 – 20123 Milano