



Atelier del Diritto

B-HSE Società tra Avvocati a r.l.

L'IMPATTO DEI NUOVI REATI TRIBUTARI SUL MODELLO 231/01

L'art. 39 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157), ispirato ad una filosofia di irrigidimento della risposta sanzionatoria alla criminalità fiscale, ha apportato rilevanti modifiche in tema di reati tributari.

- aumento delle pene previste con riferimento ad alcune delle fattispecie delittuose di cui D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74;
- introduzione di una circostanza attenuante per i reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 74/2000 (rispettivamente concernenti il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e quello di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti);
- modificazione delle soglie di punibilità del delitto di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione infedele) e dell'ambito oggettivo di operatività della causa di esclusione della punibilità prevista dall'art. 4, comma 1-bis, D.Lgs. n. 74/2000;
- estensione del perimetro di applicabilità della c.d. «confisca allargata» ad alcune fattispecie delittuose di cui al D.Lgs. n. 74/2000 e dell'ambito di operatività della causa di esclusione della punibilità ex art. 13 (pagamento del debito tributario);
- **e, ai nostri fini, ha soprattutto inserito alcuni dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 tra i «predicate crimes» della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato di cui al D.Lgs. n. 231/2001.**

MODIFICHE AL D.LGS. n. 231/2001

Il Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124 «Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili»

L'art. 39, comma 2, del D.L. ha introdotto nel D. Lgs. 231/2001 il novello articolo 25-quinquiesdecies (rubricato «Reati tributari») che inserisce fra i reati sensibili le fattispecie delittuose di cui agli artt. 2, 3 (dichiarazioni fraudolente), 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) e 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).

In particolare, l'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. n. 231/2001 prevede che si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

- per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui **all'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000** la sanzione fino a cinquecento quote; o, al ricorrere della attenuante di cui al comma 2-bis (i.e. elementi passivi fittizi di ammontare inferiore a Euro 100.000), la sanzione fino a quattrocento quote;
- per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui **all'art. 3 D.Lgs. n. 74/2000**, la sanzione fino a cinquecento quote;
- per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui **all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000** la sanzione fino a cinquecento quote; o al ricorrere della attenuante di cui al comma 2-bis (i.e. elementi passivi fittizi di ammontare inferiore a Euro 100.000), la sanzione fino a quattrocento quote;
- per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui **all'art. 10 D.Lgs. n. 74/2000** la sanzione fino a quattrocento quote;
- per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui **all'art. 11 D.Lgs. n. 74/2000** la sanzione fino a quattrocento quote.

PROFILI SANZIONATORI

Al secondo comma è stata inserita una circostanza aggravante che comporta un aumento di un terzo della sanzione pecuniaria e che scatta ove, per effetto della commissione dei delitti di cui al comma 1, l'ente abbia conseguito un «*profitto di rilevante entità*».

In disparte delle sanzioni pecuniarie, all'ente potranno essere applicate anche le seguenti sanzioni interdittive:

- divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio (art. 9, comma 2, lett. c), D.Lgs. n. 231/2001);
- esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi (art. 9, comma 2, lett. d), D.Lgs. n. 231/2001);
- divieto di pubblicizzare beni o servizi (art. 9, comma 2, lett. e), D.Lgs. n. 231/2001).

Per completezza si ricorda anche la misura disciplinata dall'art. 19, in virtù della quale, «*nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto di reato, salvo per la parte che può essere restituita al danneggiato*» ovvero, «*quando non è possibile eseguire la confisca del prezzo o del profitto, la misura ablatoria può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità per un valore pari al prezzo o al profitto*» (c.d. confisca per equivalente).

In via prodromica è anche possibile procedere al sequestro preventivo ex art. 53.

PROFILI SANZIONATORI

Importante ricordare anche **l'art. 17 del D.Lgs. n. 231/2001**, in virtù del quale l'estinzione del debito tributario (comprensivo di interessi e sanzioni) prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado costituisce, in uno con la eliminazione delle *«carenze organizzative che hanno determinato il reato mediante l'adozione e l'attuazione dei modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi»* una delle condizioni al ricorrere della quali, in caso di condanna, non si applicano le sanzioni interdittive, ferma restando, però, l'applicazione di quelle pecuniarie.

Il Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n. 75

«Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale»

Il 14 luglio 2020, a seguito della approvazione del Decreto di attuazione della cd. Direttiva PIF, in tema di lotta contro la frode che lede gli interessi finanziaria dell'Unione Europea, **all'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. n. 231 del 2001**, è stato aggiunto il **comma 1-bis** che ha esteso la responsabilità dell'ente ai seguenti reati:

- dichiarazione infedele (art. 4);
- omessa dichiarazione (art. 5);
- indebita compensazione (art. 10-quater).

Tali reati rilevavano, però, ai sensi della 231/01 solo ove **«commessi 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»**.

Con il medesimo D.Lgs. n. 75/2020 è stata anche prevista per la prima volta la punibilità del **tentativo** dei reati di matrice dichiarativa (quindi artt. 2, 3 e 4), a condizione però che essi presentino il carattere della transnazionalità e che l'imposta evasa (che è solo l'IVA) non sia inferiore a euro 10 milioni.

Per effetto di tale modifica è stato, infatti, inserito **all'art. 6 del D. Lgs. n. 74/2000 un inedito comma 1-bis** in virtù del quale sono punibili gli atti diretti a commettere i delitti di dichiarazione fraudolenta e infedele (ex artt. 2, 3 e 4) compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione Europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro.

Il Decreto Legislativo 4 ottobre 2022, n. 156

Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale

Il 6 novembre 2022 è entrato in vigore il D. Lgs. n. 156 del 2022 che, con l'art. 4, comma 1, lett. A, ha introdotto delle modifiche all'art. 6 del D. Lgs. n. 74/2000, direttamente rifluenti sull'art. 25 quinquiesdecies del Decreto 231.

In particolare, a seguito di tale intervento, il testo dell'art. 6 è il seguente:

I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono punibili a titolo di tentativo, salvo quanto previsto al comma 1 bis.

Quando la condotta è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione Europea, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, il delitto previsto dall'articolo 4 è punibile a titolo di tentativo. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8, i delitti previsti dagli articoli 2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo.

Il modello di organizzazione, gestione e controllo

L'introduzione dei reati tributari fra i predicate crimes della 231/2001 rende evidentemente necessario l'aggiornamento del **Modello Organizzativo, di Gestione e Controllo** (cd. MOG) il cui fine, è quello di garantire un sistema di cautele idoneo a prevenire la commissione dei reati tributari, così che il dovere di organizzazione dell'ente possa dirsi soddisfatto. Sul punto, occorre peraltro avere a mente che l'idoneità preventiva del Modello costituisce un presupposto indefettibile affinché, in caso di avvenuta commissione del reato presupposto, la società possa andare esente da responsabilità (funzione esimente) ovvero patire conseguenze sanzionatorie meno gravi (funzione riparatoria).

Per poter adeguare il MOG alle fattispecie penal-tributarie la scelta preferibile è quella di seguire la metodologia consolidatasi ab initio come best practice (cfr. Linee Guida Confindustria) che si compone di due step essenziali :

RISK ASSESSMENT: ovvero la identificazione e rappresentazione dei rischi-reato, funzionale alla percezione del rischio e alla valutazione della sua entità nelle concrete dinamiche aziendali;

RISK MANAGEMENT: elaborazione e implementazione dei protocolli di gestione del rischio-reato, al fine di eliminarlo o, almeno, di ridurlo significativamente (c.d. rischio accettabile o residuale).

Risk assessment

Il primo step consiste nell'analisi della storia fiscale della società e, correlativamente, nella ricognizione e valutazione dei modelli di compliance già operativi nella società, sì da individuare eventuali punti di contatto che possano costituire la base per un sistema di compliance integrata.

Il riferimento è, in particolare,

- ai Sistemi di Controllo sull'Informativa Finanziaria previsti per le società quotate dalla L. n. 262/2005 (**Modello SCIIF**);
- **al Tax Control Framework** regolato dal D.Lgs. n. 128/2015;
- o, più in generale, alla novella introdotta dal Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (CCI) che prevede l'obbligo per l'imprenditore di istituire un **adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile** (art. 2086 cod. civ.).

Analisi della storia fiscale dell'ente

Quale documentazione assume rilievo?

- la documentazione inerente le **contestazioni fiscali avanzate** da parte della Guardia di Finanza o degli organi dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle attività di verifica e di accertamento;
- **l'esito** delle stesse sia nel caso di accordi conclusi in fase pre-contenziosa (accertamento con adesione, mediazione) sia nel caso di instaurazione di un contenzioso innanzi le competenti Autorità;
- **le risposte dell'Amministrazione Finanziaria ad eventuali istanze di interpello** avanzate dalla società in merito alla corretta applicazione della normativa fiscale in relazione a specifiche fattispecie inerenti l'attività aziendale.

Analisi della storia fiscale

Tra le figure aziendali di riferimento rientrano:

- **i soggetti interni alla struttura aziendale, quali il tax manager e i relativi collaboratori, il CFO, il responsabile amministrativo, il responsabile del bilancio;**
- **i soggetti esterni come i consulenti fiscali.**

Tra questi riveste un ruolo centrale il tax manager in quanto è tipicamente il trait d'union tra la struttura amministrativa e coloro cui sono demandate le decisioni strategiche aziendali (in primis, amministratore delegato/board) che possono avere impatti tributari. Importante anche verificare se gli apicali abbiano conferito procure e/o deleghe per l'adempimento degli obblighi fiscali e contabili.

Mappatura dei processi a rischio

Il **secondo step** consiste nella **individuazione delle aree di attività sensibili al rischio**, facendo così emergere e tenendo traccia dei processi, dei sub-processi e delle attività al cui espletamento è connesso, anche in via indiretta o strumentale, il rischio di commissione dei reati tributari.

Tale mappatura deve tener conto delle diverse modalità esecutive dei reati da prevenire (il che richiede un'accorta analisi degli elementi costitutivi della fattispecie incriminatrice e una disamina di tipo casistico) e deve indicare le strutture e le funzioni aziendali coinvolte.

Mappatura dei processi a rischio

A) PROCESSI

In generale, i processi aziendali maggiormente rilevanti ai fini fiscali sono quelli aventi ad oggetto la **predisposizione dei fondi imposte, delle dichiarazioni fiscali e della documentazione contabile**, in relazione alle peculiarità della società oggetto di analisi.

Le operazioni di maggior rischiosità possono essere quelle infragruppo, quelle a carattere straordinario (fusioni, scissioni, conferimenti/cessioni d'azienda) che possono coinvolgere la società e/o le entità dello stesso gruppo societario, nei processi di acquisti e cessioni di beni e/o servizi, oltre che nella corretta applicazione dell'IVA. La realizzazione del *risk assessment* passa per la realizzazione di **interviste** tra consulenti e responsabili dei processi contabili e fiscali così da acquisire il massimo grado di conoscenza dell'organizzazione aziendale.

Opportuno anche intervistare i responsabili delle altre funzioni aziendali che possono essere, sia pur indirettamente, esposte a rischio (pensiamo alle funzioni acquisti di beni e servizi (con particolare attenzione ai rapporti con i fornitori e alla contabilizzazione del ciclo passivo); **contabilità dei clienti e delle scritture ausiliarie di magazzino**; rapporti con i partner commerciali; spese di rappresentanza e note spese; rapporti infragruppo (in particolare, transazioni *intercompany* e *transfer pricing*), operazioni straordinarie.

Mappatura dei processi a rischio

B) ATTIVITA'

Una volta individuati i processi a rischio, occorrerà attenzionare le attività tipiche di ciascun processo a rischio non limitandosi tuttavia a quelle che ineriscono tipicamente il processo fiscale, ma esaminando anche le ccdd. attività indirette che, pur estranee al processo fiscale, sono comunque esposte al rischio-reato (gestione delle scritture contabili), e quelle che comunque possono rilevare per la commissione degli illeciti fiscali (ciclo attivo e ciclo passivo).

Secondo la casistica fornita dalle Linee Guida di Confindustria, le principali aree/attività a rischio reato tributario nell'ambito di un'organizzazione aziendale sono:

AREE DIRETTE:

- Gestione degli adempimenti fiscali;
- Gestione della finanza e della tesoreria;
- Contabilità generale, bilancio e altre comunicazioni sociali;
- Gestione dei rapporti infragruppo;
- Gestione del magazzino;
- Gestione dei cespiti;
- Valutazione, approvazione e gestione delle operazioni ordinarie e straordinarie.

AREE INDIRETTE:

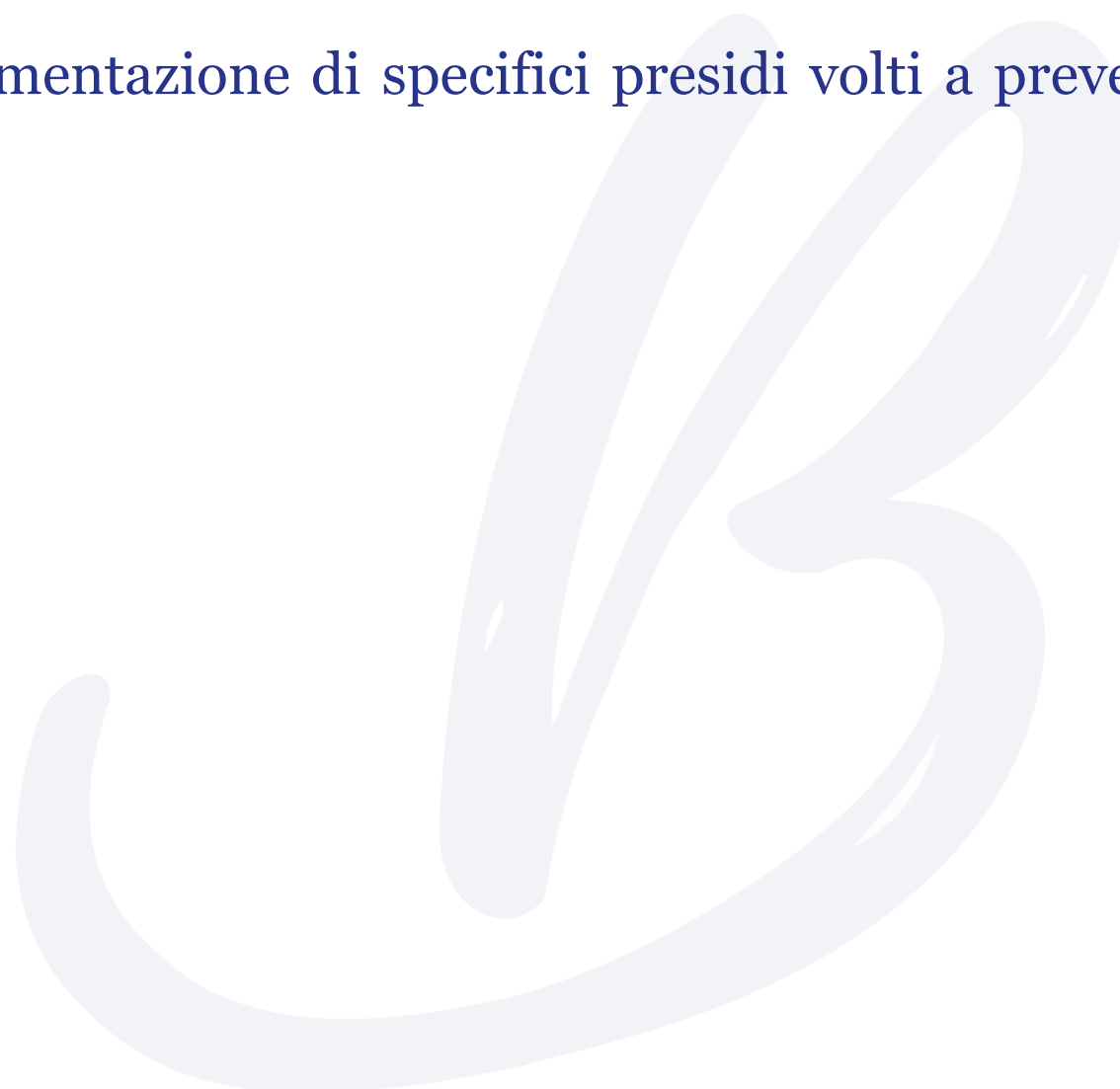
- Selezione dei fornitori di beni, servizi ed opera intellettuale, negoziazione, stipula e gestione dei relativi contratti;
- Predisposizione di bandi di gara/partecipazione a procedure competitive finalizzati alla negoziazione o stipula di contratti attivi;
- Gestione del contenzioso e dei rapporti con l'Autorità Giudiziario ovvero con l'Amministrazione Finanziaria;
- Amministrazione del personale, gestione delle missioni e dei rimborsi spese;
- Gestione degli omaggi, delle ospitalità e delle spese di rappresentanza;
- Gestione delle sponsorizzazioni e/o dei contributi;
- Gestione dei sistemi informativi;
- Gestione delle operazioni di finanziamento;
- Gestione del credito.

Analisi e valutazione del sistema di controllo interno

Una volta definita la mappatura dei processi e delle attività a rischio, occorre procedere alla disamina del sistema di controllo interno già esistente per la prevenzione dei reati e le procedure aziendali adottate, al fine di verificarne l'adeguatezza rispetto alle nuove fattispecie penal tributarie.

Ad esempio, potrebbero mutuarsi i presidi elaborati per la tracciabilità dei flussi monetari in tema di prevenzione dei fenomeni corruttivi, ovvero le procedure di gestione delle informazioni sociali, finalizzate a impedire taluni reati societari.

Questa fase è prodromica alla costruzione ed implementazione di specifici presidi volti a prevenire gli illeciti tributari, nonché ad adeguare quelli già esistenti (c.d. gap analysis).



Risk management

PROTOCOLLI DI GESTIONE DEL RISCHIO-REATO

Terminata la fase di risk assessment, occorrerà procedere alla **procedimentalizzazione delle attività** che comportano un rischio di reato, sì da evitarne la commissione.

Essenziali in tale ottica sono **i cd. protocolli di gestione del rischio-reato** che consistono in regole operative e principi di comportamento idonei a ridurre in misura significativa il rischio-reato, mediante la regolazione del processo aziendale sotteso.

Ad mero titolo esemplificativo, per prevenire il perfezionamento di negozi fittizi, alcuni autori suggeriscono di adottare clausole contrattuali standardizzate per natura e tipologia di contratto e, contestualmente, di individuare parametri che consentano di definire in via anticipata il prezzo.

Altra cautela unanimemente ritenuta inderogabile è quella della **segregazione delle funzioni aziendali**, da cui discende l'individuazione di più livelli autorizzativi per la stipula di un contratto (c.d. sistema della doppia firma) affidati a soggetti diversi da quelli autorizzati a disporre delle risorse finanziarie.

Sulla scorta della casistica più ricorrente e delle indicazioni promananti dalle Linee Guida di Confindustria, possiamo di séguito passare in rassegna, senza pretesa di esaustività, taluni esempi di controlli preventivi associati alle principali aree sensibili al rischio reato:

Aree/attività a rischio reato (dirette e indirette)	Esempio di controllo preventivo
Selezione dei fornitori, negoziazione e stipula dei relativi contratti	Previsione di un principio di rotazione dei fornitori di beni, servizi e prestazione di opera intellettuale inclusi nell'albo dei fornitori qualificati, in caso di assegnazione diretta; definizione di criteri e modalità di valutazione della congruità del valore economico dell'offerta in relazione alle prestazioni dedotte in contratto.
Gestione degli adempimenti fiscali	Definizione delle modalità per la predisposizione/diffusione di uno scadenziario/ monitoraggio delle tempistiche da rispettare per le comunicazioni, dichiarazioni e adempimenti nei confronti dell'Erario; definizione delle modalità e dei criteri per la determinazione delle imposte; previsione di apposite attestazioni da parte delle funzioni amministrative aziendali circa (i) la completa, corretta e tempestiva informazione dei fatti riguardanti la Società e (ii) le rilevazioni contabili delle operazioni eseguite nel rispetto dei principi di inerenza, competenza e documentazione; definizione delle modalità di verifica circa la completezza e correttezza dei dati necessari al computo delle imposte, della corretta predisposizione dei Modelli dichiarativi e di versamento, nonché della completa e corretta registrazione contabile.
Amministrazione del personale, gestione delle missioni e dei rimborsi spese	Definizione delle modalità di verifica circa la completezza ed accuratezza di (i) prospetti riepilogativi delle presenze dei lavoratori e (ii) dei cedolini elaborati, nonché rispetto alla qualità e quantità del lavoro prestato; definizione delle tipologie di spesa rimborsabili, dei relativi limiti di importo e delle modalità di rendicontazione, nonché di eventuali deroghe.
Gestione della finanza e della tesoreria	Definizione delle modalità di verifica della completezza, accuratezza e validità delle registrazioni dei pagamenti e delle operazioni di tesoreria, nonché della documentazione da trasmettere agli Istituti di credito; definizione delle modalità di verifica circa la coerenza tra la disposizione di pagamento e la fattura/altro documento contabile

Aree/attività a rischio reato (dirette e indirette)	Esempio di controllo preventivo
Gestione degli omaggi, delle ospitalità e delle spese di rappresentanza	Definizione di tipologie e limiti degli omaggi offerti e ricevuti; definizione delle modalità di verifica circa (i) la coerenza tra le spese sostenute e la documentazione di supporto, (ii) la completa e accurata rendicontazione dei giustificativi relativi alle spese di ospitalità e rappresentanza e (iii) la coerenza tra le spese sostenute e la documentazione fornita a supporto; previsione/implementazione di sistemi di tracciabilità degli omaggi e delle ospitalità ricevuti ovvero offerti.
Gestione delle sponsorizzazione e/o dei contributi	Definizione delle modalità e dei requisiti per l'accreditamento delle controparti beneficiarie delle erogazioni, ivi incluse le caratteristiche di onorabilità; definizione delle modalità di verifica circa la correttezza e la coerenza del contratto rispetto all'oggetto dell'iniziativa, nonché circa la coerenza dei corrispettivi rispetto alla prestazione resa o ricevuta ovvero ai benefici attesi (nel caso di sponsorizzazioni); definizione delle modalità di verifica circa il regime fiscale applicabile all'operazione, preliminarmente all'erogazione.
Contabilità generale, bilancio e altre comunicazioni sociali	Definizione delle modalità di verifica circa la completa e accurata registrazione e contabilizzazione delle fatture o degli altri documenti/atti/fatti rilevanti ai fini fiscali; definizione delle modalità di gestione delle registrazioni correttive; definizione delle modalità di verifica della corretta determinazione del risultato di esercizio, nonché dell'ammontare dell'accantonamento a riserva legale e statutaria.
Gestione dei rapporti infragruppo	Definizione di modalità e criteri per la corretta determinazione dei prezzi di trasferimento nell'ambito delle operazioni intercompany; definizione delle modalità di verifica periodica circa la riconciliazione delle partite intercompany e le altre società del Gruppo.

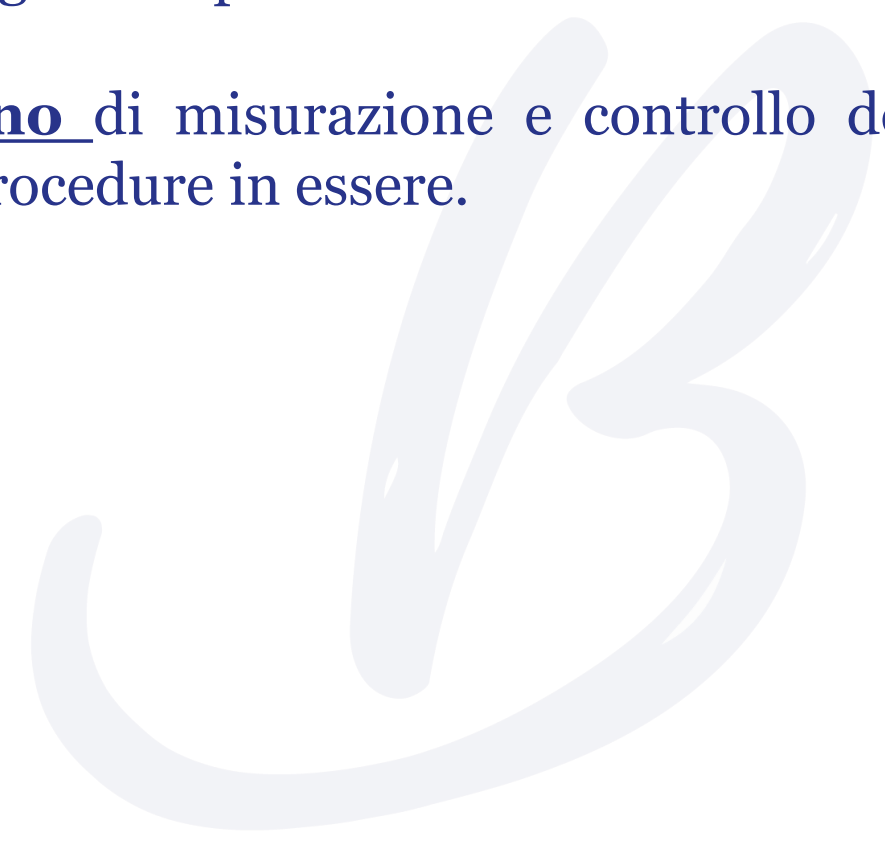
Aree/attività a rischio reato (dirette e indirette)	Esempio di controllo preventivo
Gestione dei sistemi informativi	Definizione delle modalità di archiviazione dei documenti e delle scritture contabili, laddove digitalizzati e/o dematerializzati, al fine di impedirne l'occultamento o la distruzione ovvero di garantire la tracciabilità del processo; definizione delle modalità operative per (i) la registrazione e de-registrazione delle utenze, (ii) accordare e revocare, in caso di cessazione o cambiamento del tipo di rapporto, l'accesso a tutti i sistemi e servizi informativi, anche di terzi, (iii) assegnare privilegi specifici ai diversi utenti o categorie di utenti in base ad un processo autorizzativo interno, nonché (iii) effettuare la rivisitazione periodica dei diritti d'accesso degli utenti;
Gestione del magazzino	Definizione delle modalità operative con cui gestire la tracciabilità dei flussi logistici in entrata e in uscita; definizione delle modalità di esecuzione di un inventario periodico (verifica della corrispondenza della quantità contabile di magazzino con la quantità fisica effettiva in giacenza).
Gestione dei cespiti	Definizione delle modalità di gestione delle attività periodiche di inventariazione dei cespiti per tipologia e localizzazione con indicazione dell'eventuale modalità di assegnazione (noleggio o altra forma contrattuale); definizione delle modalità circa (i) la corretta rilevazione a fini fiscali dei dati relativi al patrimonio immobilizzato mediante raffronto dei dati con le evidenze contabili, (ii) la corretta rilevazione contabile degli ammortamenti, nonché (iii) la corretta dismissione ed eliminazione dei cespiti.
Valutazione, approvazione e gestione delle operazioni ordinarie e straordinarie	Definizione delle modalità e dei criteri per la valutazione e la selezione delle controparti (esecuzione di due diligence); definizione delle modalità di valutazione dell'operazione (ivi incluso l'aspetto economico e fiscale).

TAX CONTROL FRAMEWORK: VERSO UNA COMPLIANCE INTEGRATA?

Di stretta attualità la possibilità di interazione tra il sistema 231 e il *Tax Control Framework*, istituito introdotto dal D.Lgs. n. 128/2015 e che, a sua volta, intercetta il regime della c.d. *cooperative compliance*.

In estrema sintesi il TCF si articola:

- i) Nella **mappatura** dei processi aziendali e nell'associazione dei rischi fiscali;
- ii) Nella predisposizione di **procedure** efficaci che mirano a regolare i processi ove si annida il rischio fiscale onde prevenire il verificarsi di violazioni tributarie;
- iii) Nella predisposizione di un **sistema di controllo interno** di misurazione e controllo del rischio fiscale, oltre che di rilevazione delle violazioni e delle carenze dei presidi e delle procedure in essere.



I principi cardine e gli obiettivi perseguiti dai sistemi di *compliance* fiscale sono convergenti con quelli alla base della «normativa 231», dunque le indicazioni fornite dall'OCSE, nonché dall'Agenzia delle Entrate, in materia di *Tax Control Framework* possono essere assunte quale «**punto di partenza**» proprio per l'adeguamento ed ampliamento del Modello 231 ai reati tributari.

Va, tuttavia, tenuto a mente che la stessa Guardia di Finanza ha sottolineato la **diversità fra i requisiti** del *Tax Control Framework* e quelli dei Modelli previsti dal D. Lgs. 231/01 (cfr. circolare n. 216816/2020 del 1° settembre 2020).

Ed invero, «*mentre il sistema di gestione del rischio previsto dalla disciplina dell'adempimento collaborativo deve essere idoneo a prevenire il «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario»*», nel mondo 231 il rischio da prevenire è quello relativo ai soli reati in materie di imposte dirette e IVA espressamente richiamati dal nuovo articolo 25-quinquiesdecies del decreto legislativo n. 231/2001.

Inoltre, mentre il controllo sull'effettività dei presidi adottati per la gestione del rischio fiscale nell'ambito del *Tax Control Framework* è demandata alla funzione aziendale interna (Direzione Affari Fiscali), nel sistema 231 l'onere di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza del Modello (oltre che di curarne l'aggiornamento) è attribuito ad un organismo dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo, ovvero sia l'Organismo di Vigilanza (OdV).

Nonostante tali obiettive differenze, occorre avere a mente che le Linee Guida di Confindustria hanno evidenziato che gli elementi costitutivi del TCF *«possono essere utili nell'aggiornamento del modello organizzativo volto alla prevenzione del rischio fiscale, anche da parte dei soggetti che non rientrano nell'ambito di applicazione della cooperative compliance. In proposito pare anzi farsi largo **la convinzione che le imprese possano adottare il TCF indipendentemente dall'adesione o meno al regime di adempimento collaborativo con l'Agenzia delle Entrate**, anche alla luce di quanto affermato nella Circolare n. 216816/2020 della Guardia di Finanza. In tal caso, il TFC, pur mancando della validazione dell'Agenzia delle Entrate, resta comunque un protocollo strutturato che ben rafforza il MOG231 sul punto della prevenzione dei reati fiscali.»*.

Del pari, si arguisce che il giudizio positivo espresso dall'Agenzia delle Entrate in ordine al TCF per l'ammissione al procedimento di adempimento collaborativa potrebbe costituire un elemento utile di valutazione del MOG da parte dell'Autorità Giudiziaria.

Essenziale è, invero, la costruzione e implementazione di un sistema integrato di compliance fiscale.

Come enfatizzano le Linee Guida di Confindustria, *«sarebbe auspicabile far leva su quanto già implementato dalle imprese ai fini:*

- *della mitigazione del rischio fiscale, derivante dall'adeguamento a quanto previsto dalla normativa in materia (c.d. "compliance fiscale");*
- *dell'adeguamento ad altre normative. In particolare, si fa riferimento a quelle disposizioni che richiedono l'implementazione di contromisure finalizzate a ottenere la ragionevole certezza in merito all'attendibilità delle informazioni economico-finanziarie prodotte dall'azienda.*

Tale approccio consentirebbe di integrare il sistema di controllo interno e minimizzare l'impatto derivante dall'adeguamento ai reati fiscali. La presenza, infatti, di uno o entrambi i modelli di controllo, eventualmente ed opportunamente aggiornati con quanto previsto dall'art. 25-quinquiesdecies e integrati nei meccanismi di funzionamento, potrebbero consentire di creare efficienze e sinergie tra i vari sistemi di controllo.».

Contatti



B-HSE Società tra Avvocati a r.l.

Address: Corso d'Italia, 29, 00198, Roma

website: www.b-hse.law

email: info@b-hse.law

pec: b-hselaw@pec.it

cod.fisc. 15944151008

p.iva 15944151008

crea 1625132