

Data: 19.10.2020 Pag.: 32,33
Size: 1499 cm2 AVE: € 71952.00
Tiratura: 58779
Diffusione: 21671
Lettori: 100000



Il dlgs 75/20 (direttiva Pif) ha ampliato i casi che fanno scattare la responsabilità degli enti

Reati tributari, modelli 231 da aggiornare nelle aziende

Pagine a cura

DI ANTONIO RANALLI

L'aggiornamento dei modelli 231 non è più rinviabile. L'estensione della responsabilità ex dlgs 231/2001 all'ambito penal-tributario, in gran parte realizzata con il decreto fiscale dello scorso dicembre, e completata con il dlgs 75/2020, entrato in vigore il 30 luglio scorso a recepimento della direttiva Ue 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Ue mediante il diritto penale, meglio nota come Pif, rendono urgente una revisione dei modelli. «Dopo la pubblicazione a ottobre 2019 del decreto fiscale», spiega **Giulia Maria Mentasti**, senior associate di **Loconte&Partners**, «che contemplava la sola frode fiscale mediante fatture false quale reato tributario idoneo a far scattare la responsabilità 231, si è assistito in sede di conversione all'estensione della previsione a tutte le altre ipotesi fraudolente di cui al dlgs 74/2000. Inoltre, il nuovo decreto che attua la Pif inasprisce ulteriormente il quadro per le imprese, stabilendo che i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione, commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'Iva, comportano la responsabilità

amministrativa della società ogniqualvolta l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro.

Dunque, oggi, il risultato è l'inclusione di tutti i più gravi illeciti tributari nel catalogo dei reati presupposto della c.d. responsabilità penale degli enti».

Gli ultimi anni sono stati anni densi di novità per le imprese e hanno avuto come file rouge il binomio organizzazione aziendale-prevenzione del rischio, anche reato. «La nuova sfida per le imprese è iniziata con il Codice della crisi per

proseguire con il decreto fiscale 2020 e l'attuazione della Direttiva Pif», afferma **Jean-Paule Castagno**, partner responsabile del dipartimento italiano di diritto penale dell'economia e dell'impresa di **Orrick**, «il primo ha esteso la previsione obbligatoria di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili finalizzati anche alla rilevazione tempestiva della crisi di impresa e della perdita di continuità aziendale; gli altri due hanno esteso la responsabilità amministrativa 231 ai reati

tributari. Nell'istituire questi assetti, gli amministratori devono predisporre procedure e prassi operative che garantiscono l'affidabilità delle informazioni e dei dati aziendali necessari ai processi decisionali, l'individuazione e il presidio dei principali rischi, la definizione di gerarchie e competenze che con-

sentano di individuare compiti e responsabilità delle diverse funzioni aziendali. Questi assetti si pongono in linea con la concezione del rischio d'impresa, che ex dlgs n. 231/01 orienta la gestione verso scelte compatibili con i profili di rischio iden-

tificati e attribuisce ai presidi organizzativi e di compliance un ruolo strategico nella governance societaria».

L'estensione

Data: 19.10.2020 Pag.: 32,33
Size: 1499 cm2 AVE: € 71952.00
Tiratura: 58779
Diffusione: 21671
Lettori: 100000



della responsabilità dell'ente ai reati tributari, o a una parte significativa di essi, ha un impatto estremamente significativo per le imprese che operano in Italia. «Innanzitutto, la presenza nel catalogo dei reati «presupposto»

della responsabilità dell'ente anche degli illeciti tributari aumenta in maniera esponenziale il rischio per l'impresa di essere chiamata a rispondere ai sensi del dlgs 231/2001», spiega **Matteo Vizzardi**, partner di **Dentons**. «La ragione principale è che non è infrequente che all'esito di un controllo relativo all'accertamento della regolarità fiscale, il soggetto accertatore ritenga di trasmettere copia degli esiti an-

che alla Procura della Repubblica, spesso sulla base di preliminari valutazioni di una possibile rilevanza penale delle irregolarità riscontrate. Questa tendenza alla trasmissione dei rilievi in sede penale, spesso non oggetto di adeguata ponderazione, determinerà per

il futuro non poche problematiche per le imprese, che corrono il concreto rischio di veder fiorire per gli stessi asseriti fatti un procedimento amministrativo da gestire avanti alle Commissioni tributarie e un procedi-

mento a carico dell'impresa ai sensi del dlgs 231 avanti al giudice penale, in aggiunta ovviamente al procedimento penale a carico del legale rappresentante/firmatario delle dichiarazioni incriminate».

Gli operatori economici saranno ora chiamati a valutare attentamente l'opportunità di dotarsi di un modello adeguato. Allo stesso tempo, tutti coloro i quali ne siano già provvisti, dovranno provvedere al relativo aggiornamento. «In entrambi i casi, gli operatori saranno chiamati a un'attenta valutazione del «rischio reato».

In particolare, in base al livello di rischio connesso al verificarsi di ciascun reato fiscale, dovranno essere individuati i processi aziendali «sensibili» e le azioni connesse alla contrazione del livello di rischio attribuito», dice **Luca Rigotti**, associate partner di **Andersen**. «L'obiettivo a cui dovrà tendere l'impresa non sarà quello di impedire che si consumi una condotta illecita, bensì il più ragionevole risultato dell'abbassamento del rischio che venga commesso un reato nel corso dell'attività aziendale. A mero titolo esemplificativo e non esaustivo, il rischio connesso ad operazioni inesistenti così come quello connesso al reato di dichiarazione fraudolenta, interesserà sia la gestione amministrativa sia il settore acquisti mediante l'adozione di adeguati presidi. Allo stesso

tempo, l'area della tesoreria non potrà restare indenne dall'implementazione dei controlli, in quanto ivi potrebbe annidarsi il reato connesso al pagamento di false

fatture».

Un primo effetto dell'introduzione di molti delitti tributari tra i reati

presupposto della responsabilità amministrativo-penale delle società ai sensi del dlgs 231/2001, è di aver responsabilizzato direttamente le società per ciò che già prima le coinvolgeva, ma solo di riflesso. «Non bisogna infatti dimenticare che, nella prassi, i reati tributari spesso si accompagnano ad altri reati (false comunicazioni sociali) o hanno quale effetto altri delitti (autoriciclaggio) che erano già ricompresi tra quelli per cui è prevista la responsabilità della società ex dlgs 231, così come già causavano la responsabilità da reato degli enti i reati tributari commessi nell'ambito di un'associazione per delinquere (art. 416 c.p., spesso contestato nell'ambito di frodi tributarie sistematiche e organizzate)», spiega **Andrea Scarpellini**, counsel dello studio multidisciplinare **Villa Roveda e Associati**, «di conseguenza, il necessario adattamento dei modelli di organizzazione, gestione e control-

Data: 19.10.2020 Pag.: 32,33
Size: 1499 cm2 AVE: € 71952.00
Tiratura: 58779
Diffusione: 21671
Lettori: 100000



lo adottati dalle società interessate principalmente quei modelli che già presentavano carenze nella prevenzione dei reati che hanno origine nell'area amministrativo-contabile, finanziaria e nel ciclo di gestione clienti/fornitori; mentre, per i modelli 231 già adeguatamente strutturati, l'introduzione dei delitti tributari tra quelli presupposto della responsabilità da reato degli enti non dovrebbe comportare adattamenti sostanziali così rilevanti; il secondo effetto dell'introduzione di molti delitti tributari tra quelli da cui può originare la responsabilità da reato degli enti è quello di aver moltiplicato (e talvolta duplicato) le possibili conseguenze a carico delle società non compliant».

Il trend di sempre maggior estensione del peso del dlgs 231 è confermato dalla Cassazione, che, con una recente sentenza della sesta sezione, la n. 11626/20, ha ritenuto applicabile il decreto 231 a enti con sede all'estero, qualora il reato-presupposto sia commesso in Italia. «La decisione è ineccepibile da un punto di vista tecnico», sostiene **Francesco Morone**, of counsel di **Lexant**, «tuttavia diverse sono le conseguenze critiche: si pensi ad esempio al rischio di forum shopping penale – non tutti gli ordinamenti prevedono ipotesi di responsabilità similari o comunque richiedono espressamente l'adozione di un formale modello organizzativo – o alla distorsione della libertà di stabilimento all'interno della

Ue, così come della libera concorrenza. In definitiva, se l'unica via esimente anche per le aziende straniere che operano in Italia è l'adozione di Modelli organizzativi come disciplinati dal dlgs 231, considerate le criticità evidenziate, sarebbero auspicabili soluzioni intermedie, che prevedano per le società estere la possibilità di andare esenti da responsabilità 231 nel caso in cui provino che in concreto i loro assetti organizzativi siano comunque idonei a mitigare o evitare i rischi di commissione di reati-presupposto in Italia».

Secondo **Mascia Cassella**, partner dello studio legale **Masotti Cassella** «le società saranno chiamate ad aggiornare il proprio assetto organizzativo identificando e analizzando tutti i rischi connessi alla propria attività al fine di predisporre adeguati sistemi di gestione. È ragionevole affermare che il maggior impatto attiene all'area fiscale e tributaria. In termini pratici, le società

dovranno dunque documentare regole e procedure per la gestione delle dichiarazioni e dei pagamenti fiscali, prevedere modalità per la redazione e revisione costante dei budget, modalità di reporting e controllo di indici sintomatici d'irregolarità (ad esempio, riconciliazione delle fatture ricevute con gli ordini d'acquisto, uso limitato del contante, archiviazione della documentazione contrattuale)».

Un onere che «ricade anche sulle persone giuridiche straniere operanti in Italia, tenute anch'esse a orientare le proprie condotte in funzione della lex loci e, conseguentemente, obbligate ad adeguarsi alla disciplina prevenzionistica ex dlgs 231/2001», come sottolinea

Massimiliano Lissi, partner di **Talea Tax Legal Advisory**, «Da ultimo, il dlgs 75/2020 ha dato attuazione alla Direttiva Pif, estendendo ulteriormente il catalogo dei reati-presupposto ai delitti di: infedele dichiarazione, omessa dichiarazione e indebita compensazione, allorché commessi, anche in parte, in un altro Stato membro al fine di evadere l'Iva per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro».

L'attenzione all'argomento non riguarda solo l'Italia ma la si rileva anche a livello sistemico (per esempio alla direttiva in materia di *Dac (Directive administrative cooperation)*). «Personalmente credo che gli «stakeholders» si aspettano che gli operatori economici sappiano rilevare misurare e gestire i rischi compresi quelli fiscali», spiega **Angelo Bonisoli**, managing partner studio CBA.

«Tradire questa aspettativa significa tradire la fiducia che il mercato ha verso le imprese. Il risk management fa parte obbligatoriamente del processo strategico dell'impresa che individuando i rischi deve dotarsi di presidi capaci di prevenirli. In questa prospettiva si inquadra il sistema di prevenzione dei rischi fiscali il quale necessariamente si appoggia sul sistema di controllo interno aziendale che deve essere specifico e cioè tener conto delle peculiarità della azienda (settore merceologico, area geografica, natura dei clienti-fornitori...), ma anche della sua

Data: 19.10.2020 Pag.: 32,33
Size: 1499 cm2 AVE: € 71952.00
Tiratura: 58779
Diffusione: 21671
Lettori: 100000



dimensione. Ne consegue che le regole specifiche alle varie funzioni contribuisce (anche nelle piccole imprese dove è difficile trovare una ferrea separazione delle funzioni e dove è più facile trovare una inevitabile concentrazione di funzioni) ad aumentare la consapevolezza del comportamento del singolo soggetto coinvolto».

«Una riforma molto pericolosa» per **Enrico Napoletano**, founder & name partner dello **Studio Legale Napoletano Ficco & Partners - Avvocati Penalisti**, anche alla luce «della giurisprudenza maggioritaria di legittimità che ritiene applicabile la responsabilità

citata anche nei confronti di una società straniera che, pur non avendo sede in Italia, operi nel nostro paese, disincantando, in misura maggiore, l'investimento di capitali esteri. L'irragionevolezza e la eccessiva severità della novella può evidenziarsi richia-

mando il lavoro della Commissione presieduta dall'attuale procuratore capo di Milano Francesco Greco, la quale, avendo il compito di valutare il possibile inserimento di reati tributari nel catalogo dei reati presupposto, aveva risposto negativamente per non appesantire, con ulteriori minacce sanzionatorie, lo sviluppo economico generale, esigenza che oggi, dopo la infausta fase pandemica in atto, resta probabilmente ancora più attuale. In conclusione sarebbe opportuno, alla luce della riforma, che quantome-

no gli interpreti si diano carico delle ricadute socio economiche delle proprie scelte ermeneutiche, privilegiando, ove possibile in ragione della lettera del dato normativo, quelle che risultano maggiormente coerenti con il rispetto dei valori garantiti dalla nostra Costituzione, nel titolo dedicato ai rapporti economici e, in particolare, negli artt. 41 e 42 Cost.».

Per **Paola De Pascalis**, of counsel dello Studio legale **Pavia e Ansaldo** come spesso accade per riforme non «di sistema» il risultante regime «mostra comunque alcune criticità e obbliga a uno sforzo interpretativo: ad esempio, per un maggior coordinamento tra regime di

responsabilità dell'individuo e dell'ente; per il tema del ne bis in idem nelle sanzioni amministrative; rispetto alla possibilità di premi ed incentivi per l'ente. Una estensione quindi, in un certo senso, già intrinseca al più recente contesto applicativo del decreto 231. D'altronde, specularmente, la stessa estensione dei modelli organizzativi ai reati tributari mostra una portata di innovazione relativa e trova, anche sul piano pratico, un preciso quadro di riferimento. Da un lato, le aree e i processi c.d. sensibili paiono comuni a quelli

di altri reati o ne governano, comunque, i processi strumentali: ne consegue la necessità di un mero sviluppo e affinamento di schemi di controllo già esistenti; dall'altro, il modello organizzativo va, in questo caso, a «integrarsi» - pur mantenendo una chiara autonomia ai fini della sua funzione esimente - con altri istituti e meccanismi di cooperative «compliance fiscale» - già esistenti seppure per una platea ristretta di contribuenti - potendo così proficuamente attingere al relativo «tax control framework».

Secondo **Francesco Guelfi**, partner e responsabile del dipartimento Tax di **Allan & Overy**

queste novità «si inseriscono in un trend di crescente sensibilità dell'opinione pubblica al tema delle violazioni tributarie commesse da società ed enti, violazioni che sempre più spesso finiscono alla ribalta sulla stampa nazionale, e di contestuale maggiore attenzione da parte delle Procure. Ciò renderà necessario per molte imprese valutare

l'aggiornamento (se non, in taluni casi, l'implementazione ex novo) del modello di organizzazione, gestione e controllo di cui al decreto 231, con un conseguente prevedibile aumento dei costi amministrativi e di gestione, in una situazione economica resa difficile dall'emergenza Covid-19. Diventerà, inoltre, sempre più rilevante la necessità di gestire le conseguenze in tema di



Data: 19.10.2020 Pag.: 32,33
 Size: 1499 cm2 AVE: € 71952.00
 Tiratura: 58779
 Diffusione: 21671
 Lettori: 100000



danno reputazionale che potrebbero insorgere in conseguenza di violazioni di natura tributaria».

Per i team tax e litigation & dispute resolution di **Clifford Chance** «non sono ancora chiare e tutt'ora allo studio le azioni necessarie affinché i modelli organizzativi possano fungere da valido presidio di un rischio così enormemente ampliato. Tali azioni assumono notevole importanza anche alla luce della portata espansiva che la più recente giurisprudenza accorda al dlgs 231/2001. Pare infatti ormai consolidato l'orientamento che vede la normativa

de qua applicabile non solo agli enti italiani in ipotesi di delitto commesso interamente all'estero, ma, come recentemente confermato dalla Cassazione, altresì, agli enti stranieri in caso di delitto commesso in Italia da soggetti apicali (o ad essi sottoposti), a prescindere dal luogo, in Italia ovvero all'estero, ove quest'ultimi avevano, all'epoca della commissione del delitto, la sede principale».

Una riforma che, secondo **Raffaele Vitolo**, of counsel dello **Studio Montella Law** «riverbera i propri effetti sulla gestione aziendale, in quanto, aree di attività che finora sono state analizzate esclusivamente quale fonte di rischio mediato,

in considerazione del rapporto strumentale tra il reato fiscale e ulteriori fattispecie, quali, corruzione tra privati, illecite operazioni sul capitale sociale o riciclaggio, diventano oggi a rischio immediato, rendendo necessaria una valutazione sulla solidità dei modelli di organizzazione e gestione. Sarà, pertanto, indispensabile mappare tutti i processi aziendali esposti al rischio di commissione dei reati tributari, come la tenuta delle scritture contabili e la presentazione delle dichiarazioni, e predisporre presidi adeguati, idonei a prevenire la commissione delle nuove fattispecie presupposto».

—© Riproduzione riservata—



Jean-Paule Castagno



Matteo Vizzardi



Mascia Cassella



Giulia Maria Mentasti



Andrea Scarpellini



Luca Rigotti

Data: 19.10.2020 Pag.: 32,33
Size: 1499 cm2 AVE: € 71952.00
Tiratura: 58779
Diffusione: 21671
Lettori: 100000



Francesco Morone



Paola De Pascalis



Massimiliano Lissi



Francesco Guelfi



Angelo Bonisconi



Raffaele Vitolo



Enrico Napletano