

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, è 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 ogniquale volta 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 consentano 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 identificati 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 interesse-
rà principalmente
quei modelli che
già presentava-
no carenze nella
prevenzione dei
reati che hanno
origine nell'area
amministrativo-
contabile, finan-
ziaria e nel ciclo
di gestione clienti/
fornitori; mentre,
per i modelli 231
già adeguatamente struttura-
ti, l'introduzione dei delitti tri-
butari tra quelli presupposto
della responsabilità da reato
degli enti non dovrebbe com-
portare 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 dupli-
cato) le possibili conseguenze
a carico delle società non com-
pliant».

Il trend di sempre maggior
estensione del peso del dlgs
231 è confermato dalla Cassa-
zione, che, con una recente sen-
tenza della sesta sezione, la n.
11626/20, ha ritenuto applicabi-
le il decreto 231 a enti con sede
all'estero, qualora il reato-pre-
supposto sia commesso in Ita-
lia. «La decisione è ineccepibile
da un punto di vista tecnico»,
sostiene **Francesco Morone**,
of counsel di **Lexant**, «tuttavia

diverse sono le
conseguenze cri-
tiche: si pensi ad
esempio al rischio
di forum shopping
penale – non tut-
ti gli ordinamenti
prevedono ipotesi
di responsabilità
similari o comun-
que richiedono
espressamente
l'adozione di un
formale modello
organizzativo – o

alla distorsione della libertà di
stabilimento all'interno della

Ue, così come della libera con-
correnza. In definitiva, se l'uni-
ca via esimente anche per le
aziende straniere che operano in
Italia è l'adozione di Modelli or-
ganizzativi come disciplinati dal
dlgs 231, considerate le criticità
evidenziate, sarebbero auspi-
cabili 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 **Ma-
sotti Cassella** «le società sa-
ranno chiamate ad aggiornare
il proprio assetto organizzativo
identificando e
analizzando tut-
ti i rischi connes-
si alla propria
attività al fine
di predisporre
adeguati siste-
mi di gestione.
È ragionevole
affermare che il
maggior impatto
attiene all'area
fiscale e tribu-
taria. In termini
pratici, le società

dovranno dunque documenta-
re regole e procedure per la ge-
stione delle dichiarazioni e dei
pagamenti fiscali, prevedere
modalità per la redazione e re-
visione costante dei budget, mo-
dalità di reporting e controllo di
indici sintomatici d'irregolarità
(ad esempio, riconciliazione del-
le fatture ricevute con gli ordini
d'acquisto, uso limitato del con-
tante, archiviazione della docu-
mentazione contrattuale)».

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

Massimiliano Lissi, partner
di **Talea Tax Legal Adviso-
ry**, «Da ultimo, il dlgs 75/2020
ha dato attuazio-
ne alla Direttiva
Pif, estendendo
ulteriormente il
catalogo dei reati-
presupposto ai
delitti di: infede-
le dichiarazione,
omessa dichiara-
zione e indebita
compensazione,
allorché commes-
si, 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 siste-
mico (per esempio alla direttiva
in materia di *Dac (Directive
administrative cooperation)*).
«Personalmente credo che gli
«stakeholders» si aspettano che
gli operatori eco-
nomici sappiano
rilevare misurare
e gestire i rischi
compresi quelli
fiscali», spiega
**Angelo Bonis-
soni**, managing
partner studio
Cba, «Tradire
questa aspet-
tativa significa
tradire la fiducia
che il mercato ha
verso le imprese.

Il risk management fa parte
obbligatoriamente del proces-
so strategico dell'impresa che
individuando i rischi deve
dotarsi di presidi capaci di
prevenirli. In questa prospet-
tiva si inquadra il sistema di
prevenzione dei rischi fiscali il
quale necessariamente si ap-
poggia sul sistema di controllo
interno aziendale che deve es-
sere 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, disincentivando, 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

accordava 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