

EFFETTI PER LE IMPRESE- 15 LUGLIO 2020 ORE 06:00

Reati tributari presupposto della responsabilità 231: come aggiornare i modelli organizzativi

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima

La riforma dei reati tributari del 2019 ha esteso la responsabilità 231 anche all'ambito penal-tributario, ampliando il novero dei reati presupposto. Il primo tangibile effetto per le imprese è la necessità di aggiornare i modelli organizzativi. Se alcune società hanno anticipato i tempi con modelli aggiornati per la prevenzione del reato di riciclaggio, sicuramente agevolate saranno le imprese di grandi dimensioni che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo o di cooperative compliance. In posizione vantaggiosa si trovano anche le banche. Per tutti gli altri soggetti, invece, l'adeguamento potrebbe non essere immediato: infatti, i reati tributari sono pervasivi nel contesto dell'attività d'impresa ed è quasi impossibile relegarli in ambiti di attività specifici o circoscritti. Come procedere?

Con il D.L. n. 124/2019, la **responsabilità amministrativa da reato delle società** ex D.Lgs. n. 231/2001 è stata estesa all'**ambito penal-tributario**, ricomprendendo nel novero dei **reati presupposto** di tale responsabilità anche:

- la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10);
- la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Leggi anche

- [Processo penale tributario e 231: il Coronavirus li rimette al centro di una riforma?](#)
- [Occultamento o distruzione della contabilità: pene più severe e responsabilità 231](#)
- [La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici entra nel catalogo 231](#)
- [Reati tributari nel catalogo 231: come adeguare i modelli organizzativi](#)

Per le imprese, la prima conseguenza di questa previsione è la necessità di un urgente **aggiornamento dei modelli organizzativi**, che non potrà essere meramente cosmetico.

Modelli già aggiornati per la prevenzione del reato di riciclaggio?

Dopo l'inserimento del riciclaggio, nonché dell'autoriciclaggio, nell'ambito del catalogo ex D.Lgs. n. 231/2001, molti commentatori avevano già evidenziato che di fatto i reati tributari avrebbero dovuto considerarsi, pur in via indiretta, già ricompresi tra i reati-presupposto del decreto, e che pertanto nei propri modelli le imprese **avrebbero dovuto già contemplare** la prevenzione

dal rischio di questo reato.

In particolare, essendosi posto il quesito se i reati tributari possano generare un'utilità e se questa possa avere una evidente concretezza tangibile nel patrimonio del reo, nonché se il legislatore abbia inteso far riferimento a qualsiasi beneficio patrimoniale, fino a ricomprendervi una mancata *deminutio patrimonii*, si è richiamata quella giurisprudenza penale che ha già affrontato e definito i termini del concetto di risparmio fiscale, includendo nel **profitto del reato tributario** anche il "**risparmio di spesa o di imposta**". La Suprema Corte a SS.UU. (sentenza n. 8374/2013) ha chiarito infatti che "il profitto è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito di accertamento del debito tributario".

Seguendo quindi tale pronuncia, si è arrivati ad affermare che anche il reato **fiscale**, producendo un profitto economicamente quantificabile, è **idoneo a fungere da presupposto** per l'azionabilità delle ipotesi di cui all'art. 648-*bis* e ss. c.p. facendo in altre parole acquisire al reo quella *res* infungibile che potrà essere poi oggetto di trasferimento e reimpiego; con la conseguenza che anche i **modelli organizzativi funzionali** alla prevenzione del suddetto reato avrebbero già dovuto tenere conto del rischio di commissione degli illeciti fiscali.

Effettivamente è proprio questo l'esito a cui è pervenuta la Suprema Corte, che nel tempo ha consolidato l'orientamento per cui "tutti i delitti dolosi, e, quindi, anche quello di frode fiscale, sono idonei a fungere da reato presupposto del riciclaggio". Nell'affermare tale principio, la Corte di legittimità ha espressamente puntualizzato che il riferimento normativo alle "altre utilità" ricomprende il risparmio di spesa da omesso pagamento delle imposte dovute, poiché lo stesso produce un mancato decremento del patrimonio che si concretizza in una utilità di natura economica (così già Cass. pen. n. 6061/2012; Cass. pen. n. 49427/2009).

Aggiornamento non più procrastinabile anche se complesso

Ora, il legislatore ha introdotto nel D.Lgs. n. 231/2001, con l'art. 25-*quiquiesdecies*, una fattispecie specifica relativa ai reati tributari. Restano pertanto da chiarire le **azioni** e le **misure da porre in essere** per prevenire la commissione del reato e di conseguenza la costruzione di uno **specifico modello 231 efficace ed efficiente**.

Oltre alle **società** che hanno **anticipato i tempi** sulla base delle suddette osservazioni, sicuramente agevolate saranno anche quelle di grandi dimensioni che hanno aderito al regime di **adempimento collaborativo** o di **cooperative compliance**, istituito con il D.Lgs. n. 128/2015, che ha l'obiettivo di instaurare, tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, un rapporto di fiducia e collaborazione tramite l'interlocuzione costante e preventiva sulle questioni fiscali rilevanti: orbene, i soggetti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo dovevano essere già in possesso, alla data di presentazione della domanda, di un **efficace sistema di controllo del rischio fiscale** inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

In analoga posizione vantaggiosa si trovano le **banche** che hanno adempiuto all'obbligo di istituire, nei tempi, nelle forme e con le modalità prescritte dalla Banca d'Italia nella circolare n. 285 del 17 dicembre 2013, un efficace **presidio del rischio fiscale** basato sull'articolata collaborazione tra funzione fiscale interna (ove esistente) e funzione compliance.

Per tutti gli altri soggetti, invece, il lavoro di **adeguamento** potrebbe **non essere immediato**: infatti, diversamente da molte altre fattispecie di reato, i reati tributari sono pervasivi nel contesto dell'attività di impresa ed è quasi impossibile relegarli in ambiti di attività specifici o circoscritti. Il ciclo attivo e passivo accomuna tutte le imprese, così come la presenza di plurimi soggetti abilitati ad acquistare beni e servizi per l'impresa e di centri dai quali pervengono dati e informazioni per la fatturazione attiva.

I requisiti di un modello adeguato ed efficace

Il rischio che nel meccanismo sopra descritto, complesso e molte volte purtroppo nemmeno adeguatamente digitalizzato, possano commettersi illeciti di utilizzo ed emissione di fatture

false è certo elevato, e ancor più lo diviene quando i rapporti commerciali vengono intrattenuti anche con soggetti esteri.

È pertanto necessaria una **valutazione preliminare delle attività e delle aree dell'impresa** a maggiore rischio fiscale, dotandosi di professionalità idonee ad individuare e comprendere i processi e l'organizzazione interni, intercettarne eventuali carenze e suggerire tempestivamente misure correttive.

Inoltre, in un'ottica di prevenzione, *condicio sine qua non* sono sia l'adozione di un **sistema amministrativo-contabile adeguato**, che dovrebbe essere affiancato da un altrettanto efficace **sistema gestionale**, sia l'implementazione di un **controllo strutturato** che miri a porre sotto presidio tutti i processi aziendali e le transazioni che possono dare luogo a conseguenze di natura tributaria, attraverso la definizione di una strategia fiscale definita, di ruoli e responsabilità formalizzati ed adeguatamente segregati, di procedure di rilevazione e gestione del rischio fiscale codificate, nonché di un monitoraggio continuo, sempre seguito da puntuale relazione agli organi di gestione.

Prospettive future

Va infine segnalato che è attesa al prossimo Consiglio dei Ministri l'approvazione in via definitiva del decreto legislativo di attuazione della **direttiva PIF** europea che andrà ad ampliare ulteriormente il novero dei reati tributari *ex* D.Lgs. n. 231/2001, includendovi anche i delitti di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione e di indebita compensazione, quando sono commessi anche in parte in altro Stato membro dell'Unione europea al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto e il valore dell'evasione o della tentata evasione è pari o superiore a dieci milioni di euro.

Leggi anche [Direttiva PIF, reati tributari e responsabilità 231: l'eccezione diventa regola?](#)

Ancora, è stato previsto che i reati tributari, che nel nostro ordinamento sono attualmente puniti solo se consumati, al sussistere del profilo di internazionalità e al superamento del predetto *quantum* di evasione vengano invece sanzionati anche nel caso di tentativo di illecito, con la conseguenza che l'**aggiornamento dei modelli** potrebbe rivelarsi **ancor più complesso**.