

CECILIA ASCANI

*LA DIRETTIVA (UE) 2017/1371 E L'INTRODUZIONE
DELLE FATTISPECIE TRIBUTARIE AL MODELLO 231
DI RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. *L'input* europeo alla modifica legislativa italiana. – 3. L'auspicata introduzione normativa e la pronuncia delle Sezioni Unite di Cassazione del 2014. – 4. Il Decreto n. 124/2019 e la successiva legge di conversione n. 157/2019. – 5. Le concrete misure di prevenzione dei reati tributari per le persone giuridiche.

1. Introduzione.

L'introduzione delle fattispecie tributarie fra il novero dei reati presupposto *ex d.lgs. 231/2001* è avvenuta sulla spinta della legislazione europea rivolta alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea. Il presente contributo vuole offrire un esame iniziale del sistema che andrà a innescarsi con tale introduzione, alla luce dell'evoluzione dottrina e giurisprudenziale che ha invocato la modifica. Senza pretesa di esaustività data la natura in evoluzione della tematica, particolare attenzione verrà rivolta verso talune concrete misure che potranno essere adottate dagli enti in un'ottica di prevenzione delle fattispecie tributarie, nonché verso altri strumenti già nella disponibilità delle aziende in un'ottica di dialogo collaborativo con le autorità preposte alla vigilanza fiscale.

2. *L'input* europeo alla modifica legislativa italiana.

L'articolo 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea obbliga l'UE e gli Stati membri a combattere le frodi e ogni altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari dell'UE con misure dissuasive.

Oltre il 90% del bilancio dell'UE viene gestito a livello nazionale. I danni al bilancio dell'UE risultanti da reati e altre attività illecite ammonta a centinaia di milioni di euro ogni anno e costituisce serio motivo di preoccupazione. Nel 2011 la Commissione ha adottato una comunicazione contenente proposte volte a migliorare la tutela degli interessi finanziari dell'UE.

La Direttiva UE 2017/1371 in materia di lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea mediante il diritto penale, ha trovato attuazione mediante l'iniziale previsione di cui all'art. 3 della legge di delegazione europea 2018, legge n. 117 del 4 ottobre 2019.

Questa mirava, in particolare, a creare un sistema più forte e maggiormente armonizzato, con norme minime comuni, per combattere i crimini lesivi del bilancio dell'UE e proteggere meglio gli interessi finanziari dell'UE e il denaro dei contribuenti all'interno dell'UE.

Al suo interno sono state previste sanzioni penali minime «*effettive, proporzionali e dissuasive*», comprendono una pena massima di almeno quattro anni di reclusione qualora il danno finanziario al bilancio dell'UE sia di valore superiore al limite di 100.000 euro, in caso di reato grave ai danni del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (IVA) e altre circostanze gravi definite nel diritto nazionale.

È stato, altresì, previsto che qualora un reato comporti danni inferiori a 10.000 euro gli Stati membri possono prevedere sanzioni di natura diversa da quella penale.

Per quanto riguarda le persone giuridiche, la direttiva prevedeva altri tipi di sanzioni oltre alle ammende (penali e non penali).

Quest'ultima ha demandato agli stati membri di prevedere la responsabilità delle persone giuridiche che abbiano tratto beneficio dalla consumazione di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, qualora tali reati siano stati commessi da parte dei membri apicali delle medesime, ovvero a seguito dell'omissione di controlli da parte dei vertici societari¹.

Il considerando n. 4 della richiamata Direttiva statuisce che «*la nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto [...] fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA [...] I reati contro il sistema comune dell'IVA dovrebbero essere considerati gravi qualora siano connessi al territorio di due o più Stati membri, 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 il danno complessivo causato dai reati sia almeno pari a 10.000.000 EUR*».

Come si avrà modo di leggere nel proseguo il legislatore italiano ha indubbiamente colto l'invito di origine europea per mettere mano a un aspetto della normativa societaria che da largo tempo invoca ammodernamenti.

Tra i primi commentatori non è mancato chi si sia espresso in chiave cri-

¹ Si veda art. 6 della legge di delegazione europea n. 117 del 2019.

tica circa l'opportunità di una integrazione a *spot* delle fattispecie tributarie ai reati presupposto del d.lgs. 231/2001, invocando piuttosto un'esigenza di riforma organica che investa l'intera materia della responsabilità amministrativa degli enti derivante da reato².

3. L'auspicata introduzione normativa e la pronuncia delle Sezioni Unite di Cassazione del 2014.

Le prime manifestazioni di perplessità rispetto all'assenza delle fattispecie tributarie fra i reati presupposto al modello di responsabilità *ex* 231/2001 pervennero dalla dottrina³.

Oltre alla reale proposta di modifica formulata dalla Commissione Greco⁴, sul punto numerosi autori avevano, ben prima, auspicato un loro ingresso tra le fattispecie presupposto, sostenendo che l'introduzione degli illeciti fiscali fra i reati richiamati dal d.lgs. n. 231 del 2001 non avrebbe presentato profili di particolare novità, posto che l'ordinamento italiano già conosceva modelli punitivi che, in relazione al medesimo fatto, prevedano una responsabilità penale, una responsabilità amministrativa e una responsabilità dell'ente *ex* d.lgs. n. 231 del 2001.

Si considerò agevolmente superabile l'obiezione relativa alla possibile duplicazione di sanzioni derivante dall'applicazione alla società tanto della sanzione amministrativa di cui all'art. 11, co. 1, d.lgs. n. 472 del 1997 che delle pene di cui agli artt. 9 ss. d.lgs. n. 231 del 2001. I fautori della tesi in esame sostennero, infatti, che già allora – senza pertanto che fosse necessario un ulteriore intervento del legislatore – le previsioni di cui ai citati d.lgs.

² Tra le prime annotazioni si veda S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sistema Penale*, del 7 gennaio 2020.

³ Si vedano sul punto C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *Archivio penale*, n. 1/2017; R. ALAGNA, *I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012 e per un completo esame dei lavori della Commissione Greco si veda P. IELO, *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, in *Guida al diritto*, n. 1/2010.

⁴ La Commissione di riforma del d.lgs. 231/2001, c.d. "Commissione Greco", oltre a prevedere l'inserimento di ulteriori reati presupposto per la corresponsabilizzazione dell'ente, apportò sensibili modifiche anche alla "parte generale" del decreto, anzitutto modificando i criteri oggettivi e soggettivi di ascrizione della responsabilità all'ente e, in secondo luogo, prevedendo dei modelli organizzativi più "leggeri" per le realtà aziendali più piccole.

n. 497 e n. 231 avevano campi di applicazione assolutamente diversi e non sovrapponibili, in quanto la sanzione di cui all'art. 11, co. 1, d.lgs. n. 472 del 1997 prescindeva da ogni forma di responsabilità dell'ente, che non aveva alcuna possibilità di essere esonerato dall'applicazione della pena, posto che la sanzione tributaria in discorso svolgeva e svolge tutt'ora «*un carattere meramente servente rispetto alla sanzione penale [...] l'obbligo in questione ha natura di obbligazione solidale che conferisce all'ente la titolarità del diritto di regresso nei confronti del coobbligato, situazione difficilmente riconducibile ad uno schema di responsabilità dipendente da reato*»⁵.

L'orientamento sviluppatosi sulla scorta di queste riflessioni caldeggiava l'introduzione dei reati tributari nel novero delle ipotesi di corresponsabilizzazione dell'ente quale possibile innovazione di rilevante importanza, salutata con favore da quanti da tempo ne sostenevano la necessità.

Ulteriore elemento di opportunità per l'invocato ampliamento del novero degli illeciti presupposto della responsabilità dell'ente venne rinvenuto anche sul piano sanzionatorio, posto che nel sistema punitivo delineato dall'art. 11 d.lgs. n. 497 non venivano ricomprese le sanzioni interdittive e la confisca, contemplate invece nel d.lgs. n. 231; di contro, il modello della responsabilità degli enti elaborato dal d.lgs. 231/2001 appariva, allo stato, quello che meglio si prestava a colpire le condotte illecite, che intervenivano all'interno degli enti e finalizzate alla realizzazione di profitti, sia per la previsione dell'interdizione-sanzione, in ragione della sua capacità a incidere sull'operatività dell'ente, sia per la previsione della confisca-sanzione, obbligatoria ed eseguibile anche per equivalente, senza badare alla circostanza che proprio nel settore tributario la logica del profitto nell'interesse dell'ente è strutturale alla condotta posta in essere dall'autore materiale del reato, sì che dovevano ravvisarsi nella loro massima estensione le ragioni per cui era stato adottato il sistema della responsabilità degli enti.

In senso contrario l'opinione di coloro che rinvenivano più di un motivo ostativo all'introduzione della nuova categoria di reati presupposto, come per esempio la presenza di una sanzione tributaria già irrogabile nei confronti dell'ente (art. 19, co. 2, d.lgs. 74/00) e la non delegabilità degli obblighi tributari, che avrebbe determinato disarmonie con la disciplina (tutta fondata sul presupposto di una spersonalizzazione dell'attività di impresa) contenuta nel d.lgs. 231/2001⁶.

⁵ P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. resp. amm. enti*, n. 3/2007.

⁶ Per un maggiore approfondimento sulla ricostruzione dei vari orientamenti si veda C. SANTORIELLO, *I reati tributari* cit., p. 2 ss.

La Corte Suprema di Cassazione venne chiamata a dirimere il contrasto giurisprudenziale circa la possibile aggressione diretta dei beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa.

Fino a quel momento sul tema si erano formati due orientamenti: secondo il primo indirizzo nel caso di violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante nell'interesse della società, il sequestro preventivo e la successiva confisca per equivalente potevano avere a oggetto i beni della persona giuridica⁷. In questo senso si sostenne che, sebbene la responsabilità per il reato tributario fosse riferibile alla sola persona fisica, le conseguenze patrimoniali ricadessero sulla società a favore della quale il legale rappresentante aveva agito.

Secondo altro orientamento, viceversa, non sarebbe stato ammissibile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni appartenenti alla persona giuridica, quando si procedeva per violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, salvo il caso in cui la struttura societaria costituisse mero apparato fittizio creato *ad hoc* dal *reo* al solo scopo di farvi confluire i profitti illeciti derivanti dai reati tributari⁸.

Intervenute sul punto le Sezioni Unite stabilirono che doversi preferire il secondo orientamento, affermando i seguenti principi di diritto:

«È consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica».
«Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio».

⁷ Cass. pen. sez. III, n. 28731 del 7.06.2011 (dep. il 19.07.2011) con nota di L. DELLA RAGIONE, *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2011.

⁸ Cass. pen. sez. III, n. 1256 del 19.09.2012 (dep. il 10.01.2013) con nota di O. MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2013.

«Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato».

«L'impossibilità del sequestro del profitto di reato può essere anche solo transitoria senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato».

Le Sezioni Unite non mancarono di rilevare come l'allora situazione normativa manifestasse evidenti profili di irrazionalità e incoerenza, ciò a causa del *«mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie»*, perché, osservano i giudici della Suprema Corte, *«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»*.

La stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti, aggiunsero le Sezioni Unite, finì *«per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto»*⁹.

4. Il Decreto n. 124/2019 e la successiva legge di conversione n. 157/2019.

Con legge delega n. 117/2019 si è previsto l'obbligo in capo al legislatore di *«integrare le disposizioni di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 [...] prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo Decreto legislativo»*.

⁹ SS.UU. n. 10561 del 30.01.2014 (dep. 5.03.2014) con nota di T. TRINCHERA, *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*, in *Diritto penale contemporaneo*, del 12 marzo 2014.

Lo stesso testo normativo offrì, altresì, chiara indicazione delle fattispecie di reato considerate lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea, dichiarando che tale categoria debba essere individuata «*in conformità a quanto previsto dagli articoli 1, 2, 3, 4 e 5 della Direttiva (UE) 2017/1371*»¹⁰.

All'art. 2 co. 2 la Direttiva meglio nota con il nome P.I.F. ha affermato che «*la presente Direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente Direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale [...] siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro*».

Sulla scorta delle indicazioni fornite con legge delega n. 117/2019 il legislatore è intervenuto con il testo delle “*Disposizioni urgenti in materia fiscale*” meglio conosciuto come decreto legislativo n. 124/2019 convertito in legge n. 159/2019¹¹. Nel raccogliere le istanze di matrice europea il legislatore italiano ha, mediante l'art. 25-*quinqüesdecies*, introdotto un circoscritto numero di fattispecie tributarie al catalogo dei reati che, in base al decreto legislativo 231/2001, costituiscono presupposto alla responsabilità amministrativa degli enti.

L'iniziale previsione del decreto-legge, la quale prevedeva sanzioni amministrative a fronte della commissione del solo reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ha visto allargarsi il numero dei reati presupposto in corso di esame alla Camera dei deputati¹².

Le fattispecie amministrative che, in ragione della recente introduzione legislativa, potranno essere contestate all'ente sono le seguenti:

- “*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determinano un passivo fittizio uguale o superiore a 100 mila euro*”, ex art. 2 co. 1 del d.lgs. n. 74/2000;
- “*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determinano un passivo fittizio inferiore a 100*”

¹⁰ Art. 3, lett. a) della Legge delega n. 117 del 2019.

¹¹ Per un ampio esame dell'introduzione legislativa si veda A. PERINI, *Brevi note sui profili tributari del D.L. n. 124/2019*, in *Sistema Penale*, del 3.12.2019; S. FINOCCHIARO, *In vigore la “riforma fiscale cit.*».

¹² Per un esame approfondito si veda il Dossier del 9.12.2019 in materia di Disposizioni urgenti in materia fiscale (approvato alla Camera dei deputati).

- mila euro*”, art. 2 co. 2-bis, d.lgs. n. 74/2000 e introdotta con il medesimo d.l. 124/2019;
- “*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”, ex art. 3 del d.lgs. 74/2000;
 - “*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi uguali o superiori a 100 mila euro*”, ex art. 8 co. 1 del l.lgs. 74/2000;
 - “*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori a 100 mila euro*”, così come previsto all’art. 8 co. 2-bis, d.lgs. 74/2000;
 - “*occultamento o distruzione di documenti contabili*”, disciplinato dall’art. 10, d.lgs. 74/2000;
 - “*sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*”, prevista e punita all’art. 11, d.lgs. 74/2000.

Ove dalla commissione dei delitti suddetti l’ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria potrà essere aumentata di un terzo. In applicazione dell’art. 9 co. 2 del d.lgs. 231/2001, verranno, altresì, applicate le sanzioni interdittive di seguito emarginate.

Questa tipologia di istituto giuridico comporta una limitazione temporanea dell’esercizio di una facoltà o di un diritto, in tutto o in parte; alla base della loro applicazione vi è la volontà legislativa di un più efficace contrasto alle condotte illecite tenute nell’interesse o vantaggio dell’ente grazie alla loro portata inibitoria.

Le sanzioni interdittive hanno efficacia temporale limitata – non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni – e possono essere applicate in via definitiva solo secondo quanto stabilito dall’art. 16 d.lgs. 231/2001.

Nell’ipotesi di integrazione delle fattispecie tributarie l’ente verrà colpito da:

1. divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
2. esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l’eventuale revoca di quelli già concessi;
3. divieto di pubblicizzare beni o servizi.

I criteri di scelta delle sanzioni interdittive sono disciplinati dall’art. 14 d.lgs. 231/2001 e coincidono con i principi di proporzionalità, idoneità e gradualità. Il primo di questi richiama i criteri previsti per le sanzioni pecuniarie, quindi il giudice chiamato a scegliere la sanzione interdittiva ope-

rerà una valutazione circa la gravità del fatto, del grado di responsabilità dell'ente, delle condotte riparatorie e riorganizzative dopo la commissione del reato.

Il principio dell'idoneità sottolinea come la sanzione interdittiva debba essere scelta in modo da prevenire il tipo di illecito commesso, consentendo anche un'applicazione congiunta di più sanzioni.

Terzo e ultimo, il principio di gradualità, il quale fissa la sanzione interdittiva massima, l'interdizione dall'esercizio dell'attività, che deve essere applicata dal giudice solo ove le altre risultino inadeguate.

I casi di non applicazione delle sanzioni interdittive sono disciplinati dall'art. 12 co. 1 d.lgs. 231/2001, che segnatamente prevede il fatto commesso nel prevalente interesse della persona fisica o la tenuità del danno patrimoniale; vengono, inoltre, fatte rientrare in questa categoria le condotte riparatorie disciplinate dall'art. 17 d.lgs. 231/2001, il quale afferma che *«ferma l'applicazione delle sanzioni pecuniarie, le sanzioni interdittive non si applicano quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, si verificano le seguenti condizioni:*

- a) *l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose del reato, è stato adottato un modello organizzativo idoneo a prevenire i reati della specie di quello verificatosi;*
- b) *l'ente ha eliminato le carenze organizzative che hanno determinato il reato mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;*
- c) *l'ente ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca».*

L'art. 16 d.lgs. 231/2001 definisce quando la sanzione interdittiva vada applicata in via definitiva, questa misura maggiormente afflittiva potrà essere applicata qualora l'ente abbia tratto dal reato un profitto di un certo rilievo e sia già stato condannato, almeno tre volte negli ultimi sette anni, all'interdizione temporanea dall'esercizio dell'attività.

Il giudice, inoltre, potrà applicare all'ente in via definitiva la sanzione del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione o del divieto di pubblicizzare beni o servizi, quando sia già stato condannato alla stessa sanzione almeno tre volte negli ultimi sette anni.

Resta da ultimo il caso di impresa illecita, ossia quell'organizzazione che si prefiguri come unico scopo di consentire o agevolare la commissione di reati, dovrà essere sempre applicata l'interdizione definitiva dall'esercizio dell'attività.

L'introduzione di tale forma di responsabilità incontrerà il rischio di sovrapposizione con le sanzioni amministrative già previste all'art. 7 del decreto-legge n. 269 del 2003 in presenza di fenomeni di evasione fiscale a carico di persone giuridiche¹³.

La possibile violazione del divieto di *ne bis in idem* sarà limitata alla fattispecie prevista e punita dall'art. 2 la cui sanzione pecuniaria potrà essere applicata fino a cinquecento quote, il giudice penale dovrà tenere conto della sanzione amministrativa potenzialmente già subita dall'ente e sulla base di ciò, applicare una sanzione *ex* 231 anche di importo inferiore alla soglia minima delle 100 quote.

Tra le prime riflessioni circa la potenziale violazione del divieto di *ne bis in idem* in materia di abusi di mercato sono state svolte all'indomani della pronuncia della Corte europea dei Diritti dell'Uomo del 4 marzo 2014 n. 18640/2010, con la quale i giudici di Strasburgo affermarono che contrasta con l'art. 4 protocollo n. 7 integrativo della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali la scelta operata da un ordinamento nazionale di sanzionare in sede penale e in sede amministrativa una medesima violazione.

5. Le concrete misure di prevenzione dei reati tributari per le persone giuridiche.

In ragione della recente introduzione le aziende saranno chiamate a dotarsi di adeguati modelli organizzativi che tengano conto delle fattispecie tributarie al ventaglio dei reati presupposto *ex* d.lgs. 231/2001, e che individuino reali strumenti di prevenzione alla commissione di questi ultimi¹⁴.

Notoriamente, la predisposizione di un modello 231 che tenga debitamente conto di tutte le aree di rischio commissione di reato da parte dell'ente deve necessariamente essere accompagnata dalla nomina di apposito organo di vigilanza endoaziendale dotato dell'imprescindibile carattere di indipendenza dallo stesso vertice amministrativo¹⁵.

¹³ C. SANTORIELLO, *La sentenza Ifil-Grande Stevens, la giurisprudenza comunitaria sul divieto di punire più volte la medesima condotta e le conseguenze sulla responsabilità da reato degli enti collettivi*, in *Rivista* 231, 2014, n. 4, p. 50.

¹⁴ Circa il tema della prevenzione mediante dotazione di apposita struttura organizzativa si veda G. MARRA, *Prevenzione mediante organizzazione e diritto penale. Tre studi sulla tutela della sicurezza sul lavoro*, Torino 2009.

¹⁵ Per un interessante studio di comparazione del tema fra vari ordinamenti si veda V.

Quest'ultimo dovrà essere dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo affinché possa realmente «*vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento*»¹⁶.

La recente introduzione delle fattispecie tributarie al modello 231 richiederà, pertanto, la costruzione di un sistema di prevenzione efficace e capace di scongiurarne la commissione.

Tale compito di manifesterà alquanto complicato in considerazione della circostanza che tutte le attività d'impresa medio grandi sono completamente impregnate da attività di acquisto di beni e servizi, nonché centri dai quali giungono all'impresa dati e informazioni per la fatturazione attiva.

Già al decreto legislativo n. 14 del 2019, meglio noto come “*Codice della crisi d'impresa*”, veniva prescritta l'adozione di un appropriato assetto amministrativo-contabile, orientato a rilevare eventuali crisi d'impresa a un numero di soggetti addirittura maggiore rispetto a coloro che si fossero dotati di un modello 231¹⁷. Appare chiaro che un sistema di tal genere, opportunamente dotato di funzioni gestionali e/o contabili ulteriori, possa rappresentare una valida misura per scongiurare la commissione dei reati tributari¹⁸.

Sotto il punto di vista del sistema di controllo, questo dovrà tenere conto di tutti i rischi operativi relativi alla potenziale commissione di tali reati presupposto, in modo da fornire una tempestiva segnalazione dell'insorgenza, nonché sussistenza di situazioni di criticità generale e particolare¹⁹.

In ragione del livello di complessità dell'organizzazione si renderanno opportuni diversi gradi di intervento:

- primo livello di controllo, il quale definisce e gestisce i controlli “di linea”, insiti nei processi operativi e i relativi rischi. Viene solitamente effettuato dalle risorse interne della struttura, sia in autocontrollo

MONGILLO, *La vigilanza sull'attuazione del sistema aziendale di prevenzione dei reati in Italia e nei principali ordinamenti ispanoparlanti: circolazione dei modelli e specificità nazionali*, in *Diritto penale contemporaneo* (rivista trimestrale), n. 3/2018, p. 148-173.

¹⁶ Art. 6, co. 1, lett. b) del d.lgs. n. 231/2001.

¹⁷ Per un'analisi economica del tema si veda D. TEOBALDELLI, *La responsabilità penale delle persone giuridiche: una valutazione di carattere economico*, in A. BONDI, G. MARRA, P. POLIDORI (a cura di) *Il prezzo del reato. La pena in una prospettiva interdisciplinare*, Giappichelli, Torino 2010, p. 199 e ss.

¹⁸ P. BRACCIONI, *Modelli 231 e reati tributari: quali misure preventive?*, in rivista on-line *Diritto24*, *Ilsole24ore*, del 29 ottobre 2019.

¹⁹ Si veda F. SBISA (a cura di), *Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01)*, Wolters Kluwer, Milano 2017, p. 58 ss.

da parte dell'operatore che da parte del preposto-dirigente, in caso di aspetti propriamente specialistici può contemplare anche il ricorso ad altre risorse interne e/o esterne all'ente;

- secondo livello di controllo, eseguito da strutture tecniche aziendali competenti in materia e indipendenti da quelle previste al primo livello, nonché dal settore di lavoro soggetto a verifica. Tale specifico monitoraggio presidia il processo di gestione e controllo dei rischi correlati all'operatività del sistema, assicurando la coerenza di essi con gli obiettivi aziendali;
- nelle ipotesi di realtà aziendali medio-grandi e dotate di una maggiore struttura, un terzo livello di controllo viene svolto dalla funzione di *Internal Audit*²⁰, che fornisce valutazioni indipendenti sulla struttura e sul funzionamento del sistema di controllo²¹.

Così come previsto dalle Linee Guida di Confindustria, l'intero sistema suddetto dovrà, altresì, rispettare dei principi cardine del controllo, ossia «ogni operazione, transazione, azione deve essere: verificabile, documentata, coerente e congrua» e «nessuno può gestire in autonomia un intero processo».

Questo secondo principio implicherà che a nessun soggetto saranno assegnati poteri illimitati, andrà assicurata l'applicazione del principio di separazione delle funzioni, pertanto l'autorizzazione di un'operazione deve provenire da soggetto diverso rispetto a quello addetto alla contabilità, esegue operativamente o controlla l'operazione. Sarà, inoltre, necessario che i poteri e le responsabilità siano chiaramente definiti e conosciuti all'interno dell'ente, oltre a garantire la coerenza dei poteri autorizzativi e di firma con le responsabilità organizzative assegnate e l'adeguata documentazione degli stessi, così da renderne agevola la ricostruzione a posteriori.

Da ultimo, tra i principi di controllo enumerati da Confindustria si segnala l'obbligo a documentare i controlli eseguiti²².

²⁰ Organo o singolo soggetto deputato a verificare e migliorare le procedure interne all'azienda. Si assicura del corretto svolgimento delle pratiche amministrative e finanziarie (revisione contabile), controlla l'efficacia e l'efficienza nella gestione dei principali processi aziendali (es. *procurement*, ICT, HR, valutazione e gestione del rischio) e verifica il rispetto di leggi, regolamenti e normative applicabili.

²¹ Linee Guida di Confindustria, p. 36 ss.

²² Linee Guida di Confindustria, p. 44-45.

Nelle ipotesi di società particolarmente grandi il decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 ha previsto la possibilità di ingresso nel cd. regime di adempimento collaborativo, con il conseguente obbligo di rilevare, misurare e monitorare il rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

L'adesione al regime è subordinata al possesso dei requisiti di cui all'art. 4 del medesimo provvedimento, ossia:

«Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;*
- b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;*
- c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.*

Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate».

La scelta di aderire al suddetto regime comporterà l'assunzione di doveri, così come previsti all'art. 5 e produrrà una serie di effetti di cui all'art. 6.

L'art. 5 dispone che *«Il regime comporta per l'Agenzia delle entrate i seguenti impegni:*

- a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1;*
- b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;*

- c) *promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;*
- d) *realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;*
- e) *esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;*
- f) *debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro colleghi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza».*

Il regime comporta per i contribuenti i seguenti impegni:

- a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate;
- b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;
- c) risposta alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;
- d) promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

La scelta di aderire a tale regime collaborativo produrrà svariati effetti, ex art. 6 d.lgs. 128/2015, quale la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.

L'adesione al regime comporta, altresì, per i contribuenti, una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle dispo-

sizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. L'Agenzia delle entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda.

Il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di 45 giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta.

I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono disciplinati i termini e le modalità applicative dell'art. 6 in relazione alla procedura abbreviata di interpello preventivo.

Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

In caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

Il contribuente che aderisce al regime è inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate. I contribuenti che aderiscono al regime non sono, da ultimo, tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

Il sistema creato grazie alla scelta di aderire al regime collaborativo potrebbe creare un virtuoso sistema di controllo del rischio fiscale, associando a un iniziale obbligo di adeguamento da parte dell'azienda tutta una serie di benefici nella prospettiva, maggiormente esplorata oltreoceano, di sistemi collaborativi tra privato e pubblico in un'ottica di maggiore efficienza di sistema, ma soprattutto, come nel caso di specie al fine di scongiurare il ricorso al sistema penale quale misura di prevenzione/contrasto alle violazioni in materia tributaria.

Come, infatti, sostenuto da taluno, tra le misure preventive da adottarsi a livello aziendale per la lotta a tali tipologie di reati si individua la creazione, al suo interno, di un presidio del rischio fiscale, che porta il medesimo nome dell'omologa figura prevista per gli istituti bancari, e che estrinseca la sua attività in un cd. *risk assessment*, ossia una valutazione preliminare delle attività e delle aree dell'impresa connotate da un maggiore rischio fiscale, al fine di dotarsi dall'interno o in *outsourcing* di figure professionali competenti a individuare e comprendere i processi nonché l'organizzazione interna, segnalarne eventuali debolezze e suggerire, altresì, idonee misure correttive²³.

Dall'altro lato sarà imprescindibile apportare un miglioramento sotto il punto di vista della *tax governance* dell'impresa, percorso che richiederà una conoscenza approfondita delle principali regole di governo societario nonché della materia tributaria.

²³ P. BRACCIONI, *Modelli 231 e reati tributari* cit.