

IMPATTI «231» DEI REATI TRIBUTARI TRA MODIFICHE NORMATIVE E GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE

MAURIZIO MONTERISI, AVVOCATO presso Legaltax Studio Legale e Tributario

DARIO TOMEI, AVVOCATO presso Legaltax Studio Legale e Tributario

Con il presente contributo ci si sofferma sulla rilevanza che i reati tributari, peraltro recentemente oggetto di una importante riforma legislativa, potrebbero assumere nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti soprattutto a seguito dell'introduzione del reato di autoriciclaggio nel catalogo dei cd. reati presupposto e conseguentemente sull'opportunità per le società di implementare adeguate procedure di gestione del cd. rischio fiscale, anche in linea con le recenti previsioni normative – per ora limitate alle imprese di grandi dimensioni – concernenti la regolamentazione delle procedure di cooperazione fiscale. E ciò nonostante i reati tributari medesimi non siano espressamente richiamati nel novero dei reati-presupposto di cui al d.lgs. 231/2001.

1. I reati tributari: dall'introduzione nel nostro ordinamento alle recenti riforme

Nell'ordinamento giuridico italiano il rilievo del diritto penale tributario fino alla fine degli anni settanta del secolo scorso è stato di modesta entità: infatti, prima della decisiva svolta politico – criminale attuata nel 1982, la legislazione penale in materia di imposte prevedeva sostanzialmente solo reati contravvenzionali puniti con sanzioni pecuniarie ed obblazionabili, salvo taluni casi di omessa denuncia dei redditi superiori ad una determinata soglia puniti con pene detentive comunque di lieve misura. L'applicazione delle sanzioni penali all'epoca vigenti era, peraltro, di fatto vanificata dal principio della cd. pregiudiziale tributaria – introdotta nel nostro ordinamento dalla l. 4/1929, – secondo cui il giudice penale non poteva avviare un procedimento penale in ordine a reati tributari, se prima non si era definitivamente concluso innanzi gli organi della giustizia tributaria l'*iter* di accertamento dell'imposta dovuta. In un simile contesto, nel 1982 il Legislatore ha attuato una riforma considerata tra le più radicali del sistema sanzionatorio tributario¹ con il d.l. 429/1982, convertito con modificazioni dalla l. 516/1982 recante «Norme per la repressione delle evasioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria». Con tale riforma il Legislatore ha, infatti, abolito

¹ Cfr *ex multis*, AMBROSETTI, MEZZETTI, RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, II ed., 373 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, VII ed., 544 ss.; TRAVERSI e GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, 93 ss.

la cd. pregiudiziale tributaria, instaurando in tal modo un sistema di separazione ed autonomia del procedimento penale rispetto al procedimento tributario e introdotto fattispecie delittuose e contravvenzionali finalizzate, in funzione della tutela della trasparenza fiscale, a punire tutte quelle condotte inadempienti o poco trasparenti che potessero in qualche modo ledere o porre anche solo in pericolo il bene giuridico tutelato e, dunque, incriminando anche violazioni di carattere meramente formale, prive di attitudine lesiva nei confronti del patrimonio dell'erario²; tale nuovo assetto normativo voleva inoltre imporre un maggiore rigore sanzionatorio, anche attraverso un ampio ricorso alla pena detentiva. La riforma del 1982 è stata, tuttavia, dai più fortemente criticata in quanto, con un'eccessiva proliferazione di norme incriminatrici, invece di rafforzare la repressione dell'evasione fiscale, l'ha sostanzialmente indebolita in quanto, da un lato, si è registrato un rilevante aumento di processi penali per reati tributari con notevoli ripercussioni sull'operatività degli uffici giudiziari e, dall'altro, la rilevanza criminale di condotte puramente formali e scarsamente lesive per l'Amministrazione finanziaria non si è dimostrata idonea ad assicurare effettivamente la repressione dei reali fenomeni di evasione fiscale. Dopo vari interventi di riforma minori e poco incisivi, con la l. 205/1999, il Parlamento ha, quindi, delegato il Governo a depenalizzare i reati minori ed a modificare nuovamente il sistema penale tributario all'epoca vigente, prevedendo, in particolare, all'art. 9, comma 2, lett. a), l. 205/1999, solo un «ristretto numero di fattispecie, di natura delittuosa, [...] caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario» e, all'art. 9, comma 2, lett. b) e c), della medesima Legge, «soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili». Il Legislatore, quindi, in attuazione dei predetti principi e criteri direttivi, ha emanato il d.lgs. 74/2000 recante la «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9, l. 205/1999», provvedimento dal quale emerge un sistema penale tributario sostanzialmente difforme da quello originariamente previsto nella l. 516/1982. Dopo l'entrata in vigore del d.lgs. 74/2000 i reati tributari ivi previsti hanno subito ancora alcune integrazioni nel 2005 e nel 2006 con l'introduzione dei reati di omesso versamento e di indebite compensazioni, nel 2010 con l'inasprimento del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e nel 2011 con l'inserimento nel *corpus* del d.lgs. 74/2000 di una nuova condotta rilevante dal punto di vista del diritto penale ovvero la consegna di documenti falsi o la comunicazione di notizie mendaci fornite all'Erario a seguito di specifiche richieste nonché con l'abbassamento di alcune soglie di punibilità ed il restringimento all'accesso ai riti alternativi³.

Dopo le radicali riforme del sistema penale tributario del 1982 e del 2000, il Legislatore è da ultimo intervenuto con una terza riforma del diritto penale tributario mediante un *restyling* a tutto campo: ai sensi dell'art. 8, l. 23/2014 il Governo è, infatti, stato delegato a procedere alla revisione generale del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità

² La dottrina ritiene che la struttura dei reati introdotti con la l. 516/1982 fosse finalizzata alla tutela del bene giuridico della «trasparenza fiscale» e non della pretesa fiscale dello Stato, garantendo quindi un più agevole controllo del rispetto degli obblighi imposti dalla legge al contribuente da parte dell'Erario. Per un'approfondita analisi delle questioni si rinvia a TERRACINA, *Riflessi penali dell'evasione fiscale – Tra ricchezza nascosta e regime del dichiarato*, 111 ss.

³ Cfr. Corte di cassazione – Ufficio del Massimario, Settore Penale, Relazione n. III/05/2015, 28 ottobre 2015, 2.

dei comportamenti prevedendo, tra l'altro, la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità. L'art. 8, l. 23/2014 è stato attuato con il recente d.lgs. 158/2015 che non ha comunque alterato in modo significativo l'impianto del d.lgs. 74/2000: tra le novità rilevanti, infatti, si segnalano, l'introduzione della definizione normativa di «operazioni simulate», l'innalzamento delle soglie di punibilità previste dal d.lgs. 74/2000, l'introduzione di una causa di non punibilità nel nuovo art. 13, d.lgs. 74/2000 e l'aggravamento della risposta sanzionatoria per talune condotte (dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, occultamento o distruzione di documenti contabili). Nella specie, come si evince anche dalla relazione illustrativa al d.lgs. 158/2015, l'obiettivo della riforma è stato, da un lato, «articolare meglio i rapporti tra sistema sanzionatorio penale e sistema sanzionatorio amministrativo» – anche alla luce dei contemporanei richiami della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) al rispetto del principio del *ne bis in idem* a fronte del cumulo di sanzioni penali ed amministrative⁴ – e, dall'altro, «ridurre l'area di intervento della sanzione [...] penale ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo⁵». Dalla relazione illustrativa al recente provvedimento di riforma del diritto penale tributario si evince altresì che «la riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, nelle intenzioni del legislatore, è destinata a garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore, rispetto al quale, tuttavia, la stessa legge delega detta ulteriori criteri di revisione».

Nonostante gli obiettivi sopra enucleati, la recente riforma del sistema penale – tributario, a pochi mesi dalla sua entrata in vigore, è stata tuttavia già oggetto di critiche da parte della giurisprudenza di merito. Il G.i.p. di Varese, ad es., con ordinanza del 31 ottobre 2015, ha infatti posto alla Corte di Giustizia Europea alcuni quesiti in ordine alla compatibilità con il diritto comunitario del previsto innalzamento della soglia di punibilità per l'omesso versamento dell'IVA ovvero dell'introduzione di una nuova causa di non punibilità anche per il reato di omesso versamento dell'IVA. Nella specie, ad avviso del G.i.p. del Tribunale di Varese, il d.lgs. 158/2015 – prevedendo diverse soglie di non punibilità tra il reato di omesso versamento dell'IVA ed il reato di omesso versamento di imposte dirette, elevando la tolleranza nel primo caso rispetto al secondo – comprometterebbe gli interessi comunitari con riferimento alla mancata assimilazione del trattamento sanzionatorio tra le fattispecie di cui sopra. Ad avviso del G.i.p. del Tribunale di Varese, inoltre, sarebbe contraria al diritto comunitario anche l'introduzione di una nuova causa di non punibilità in favore del soggetto agente nel caso di pagamento integrale seppur tardivo del tributo e delle sanzioni da parte della società, nonostante sia già intervenuto l'accertamento fiscale. Secondo il G.i.p. del Tribunale di Varese la riforma avrebbe, infatti, introdotto

⁴ Corte di cassazione, *op. ult. cit.*, 2.

⁵ Relazione governativa di illustrazione del d.lgs. 158/2015, 1.

una disposizione che esenta da responsabilità il legale rappresentante dell'ente sino al momento della dichiarazione di apertura del dibattimento in quanto la norma non prevede un termine congruo per il ravvedimento (e comunque prima dell'accertamento), con la conseguenza di ammettere anche dopo l'accertamento dell'irregolarità fiscale il pagamento tardivo del dovuto. Sempre sulla base delle argomentazioni del G.i.p. del Tribunale di Varese, l'innalzamento della soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA da Euro 50.000,00 ad Euro 250.000,00 sarebbe contrario anche all'art. 2 della Convenzione sulla protezione degli interessi finanziari delle Comunità europee che prescrive l'adozione di sanzioni penali idonee per le frodi fiscali che superano il limite di Euro 50.000,00⁶.

Alla luce di quanto sopra, è evidente che il diritto penale – tributario ha da sempre mostrato alcune criticità che hanno spinto il Legislatore per ragioni di politica – criminale ad intervenire a più riprese sulla normativa applicabile. Al contrario, con specifico riferimento ai reati presupposto di cui al d.lgs. 231/2001, il Legislatore si è sempre mostrato più prudente, tanto è vero che, ad oggi, i reati tributari non sono ancora formalmente previsti nel *corpus* del d.lgs. 231/2001, anche se, con l'inclusione prima del reato di associazione per delinquere finalizzato alla commissione di frodi fiscali e più recentemente del reato di autoriciclaggio nel catalogo dei reati presupposto, i reati tributari sembrerebbero mostrare una certa possibile rilevanza anche ai fini della corretta redazione ed attuazione dei modelli organizzativi di cui all'art. 6, d.lgs. 231/2001 come sarà meglio esposto in seguito.

2. Impatti dei reati tributari sul d.lgs. 231/2001

Com'è noto, i reati tributari non sono previsti all'interno dell'elenco degli illeciti rilevanti del d.lgs. 231/2001 ma, come detto, potrebbero assumere un certo rilievo nel caso in cui siano in qualche modo ricollegabili ad altre fattispecie delittuose invece espressamente previste nel medesimo d.lgs. 231/2001. I reati tributari, infatti, pur non rientrando formalmente tra i reati presupposto previsti dagli artt. 24 ss., d.lgs. 231/2001, potrebbero in ipotesi comportare l'applicazione della responsabilità amministrativa di cui al medesimo decreto ove ad esempio costituiscono il fine illecito di un'associazione per delinquere, prevista, questa, quale reato presupposto dall'art. 24 *ter*, d.lgs. 231/2001 e, nel caso di associazione per delinquere transnazionale, dall'art. 10, l. 146/2006⁷. I reati tributari sembrerebbero rilevare inoltre anche nel caso

⁶ L'innalzamento della soglia di non punibilità sarebbe in realtà, per quanto rilevato dal G.i.p. del Tribunale di Varese, contrario alla normativa comunitaria solo se la nozione di «illecito fraudolento» di cui all'art. 1 della Convenzione sulla protezione degli interessi finanziari delle Comunità europee includesse anche l'ipotesi di omesso versamento dell'IVA.

⁷ Cfr. Corte di cassazione, Sezione Penale, sent. 24841, 6 giugno 2013, che ha confermato il sequestro preventivo di talune somme di denaro, in sostituzione del sequestro del prodotto, del profitto o del prezzo del reato, in funzione della confisca per equivalente delle medesime somme, ai sensi dell'art. 11, l. 146/2006 (ovvero dell'art. 19, d.lgs. 231/2001, nell'ipotesi di reati non caratterizzati dalla transnazionalità), sul presupposto che ciò che rileva ai fini della «confisca 231» non sono i cd. reati-fine dell'associazione a delinquere (e quindi nel caso di specie i reati tributari) bensì il cd. reato-mezzo (e cioè l'associazione per delinquere). In particolare, con tale pronuncia la Suprema Corte ha chiarito che, a differenza del caso in cui un soggetto commetta reati tributari al di fuori del vincolo associativo e, quindi, al di fuori della responsabilità amministrativa di cui al d.lgs. 231/2001 - nel qual caso la confisca si applicherà ai sensi dell'art. 1, comma 143, l. 244/2007 - nel caso di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati tributari, il profitto confiscabile relativo ai reati-fine (*rectius* i reati tributari) è l'importo riferito non solo alle fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, ma anche a quelle soggettivamente inesistenti che, a rigore, avendo la società adempiuto al versamento dell'IVA e non avendo tratto alcun vantaggio fiscale, non dovrebbero ritenersi produttive di un profitto confiscabile. In tal senso, anche la recente Cass. pen., sez. III, sent. 46162, 23 novembre 2015. Sul tema dell'associazione per delinquere finalizzata alla

in cui costituiscono il reato – base della fattispecie delittuosa di autoriciclaggio di cui all'art. 648 *ter* 1 c.p., anche se sul rapporto tra reati tributari e reato di autoriciclaggio e sulla rilevanza dei primi ai fini della configurabilità della responsabilità ai sensi del d.lgs. 231/2001 in capo all'ente non si registra una uniformità di vedute. Contraria a tale rilevanza è, ad esempio, Confindustria, secondo la quale il presupposto dell'autoriciclaggio ai fini dell'eventuale responsabilità dell'ente dovrebbe essere solo un reato base rientrante tra i cd. reati presupposto previsti tassativamente dal d.lgs. 231/2001⁸ e non gli altri come, appunto, quelli fiscali, anche perché, in caso contrario, si potrebbe verificare un cumulo di sanzioni violativo del generale principio del *ne bis in idem*, anche alla luce della recente sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo del 4 marzo 2014 (pronunciata nel noto procedimento *Grande Stevens*⁹); conseguentemente, Confindustria ritiene che una delimitazione più chiara dell'ambito dei reati-base rilevanti ai fini della sussistenza della fattispecie delittuosa di autoriciclaggio avrebbe l'effetto di chiarire i confini della responsabilità dell'ente, anche nel rispetto del generale principio di legalità e tassatività della normativa penale ed al fine di non rendere di fatto impraticabile e fin troppo complessa o onerosa l'attività di prevenzione degli illeciti instaurata dall'impresa ed il conseguente aggiornamento dei modelli organizzativi anche in relazione a reati, come quelli tributari, formalmente non richiamati dalla norma.

Rispetto alla posizione di Confindustria, una parte della dottrina ha manifestato forti dubbi e alcune criticità¹⁰, rilevando in particolare che qualora venga commesso il reato di autoriciclaggio, caratterizzato da un reato-base di natura tributaria, la disciplina di cui al d.lgs. 231/2001 sarebbe in ogni caso applicabile in quanto le sanzioni ivi previste sono strettamente legate alla commissione del reato di cui all'art. 648 *ter* 1., c.p. e non anche alla commissione del reato tributario che è un mero presupposto. Tale dottrina rileva, peraltro, in ordine al tema della possibile eccessiva espansione del Modello organizzativo in relazione ai reati presupposto non strettamente richiamati dalla norma e quindi ai reati fiscali, che i modelli organizzativi predisposti dall'ente dovrebbero comunque risultare ad oggi già adeguati per prevenire anche la commissione del delitto di autoriciclaggio, dal momento che ove le risorse illecite reinvestite provengano dall'esterno (ad esempio per effetto di operazioni poste in essere con soggetti terzi) le procedure già adottate dall'ente per la prevenzione del rischio reato di cui agli artt. 648, 648 *bis* e 648 *ter* c.p. potrebbero

commissione dei reati fiscali (anche a livello transnazionale) cfr. MONTERISI e TOMEL, *L'associazione per delinquere allarga le maglie del d.lgs. 231/2001: rilevanza dei reati tributari (commento a Cass. pen., n. 24841, 6 giugno 2013)*, in questa *Rivista*, 3/2013, 205 ss.;

⁸ Cfr. Circolare del 12 giugno 2015, n. 19867 con la quale Confindustria ha altresì auspicato che la giurisprudenza sia rigorosa nel dare rilevanza agli elementi costitutivi della fattispecie delittuosa di autoriciclaggio, nell'ottica di punire soltanto quelle condotte che esprimono un disvalore penale ulteriore rispetto a quello riconducibile al reato-base sanzionato in via autonoma, evitando in tal modo un eccesso sanzionatorio.

⁹ Cfr. di recente sul caso *Grande Stevens* e sugli effetti della sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, FLICK e NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum? Su Rivista delle Società*, 5/2015, 868 ss.; tali autori hanno rilevato che la condanna riportata dall'Italia nel caso *Grande Stevens* sia figlia della vistosa deroga che la vigente disciplina del *market abuse* reca al principio del *ne bis in idem* vista anche la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative previste dalla legislazione tributaria italiana, aventi una connotazione spiccatamente afflittiva.

¹⁰ SANTORIELLO, *La circolare di Confindustria sul nuovo reato di autoriciclaggio e la responsabilità degli enti collettivi: alcuni pericolosi equivoci*, Circolare 231 7/2015, 7 ss. secondo il quale «nessuna delle considerazioni svolte dalla circolare pare corretta o sostenibile sul piano logico»; BARBATO, *L'autoriciclaggio tra reati fiscali e responsabilità 231: commento alla circolare n. 19867 di Confindustria*; ASSO231, *Autoriciclaggio: i timori di Confindustria e la posizione di Asso231*, Parere del 29 luglio 2015.

risultare efficaci anche per il contrasto alla commissione del reato di autoriciclaggio; così anche, nel caso in cui le risorse illecite reinvestite provengano dall'interno dell'ente (per effetto cioè di operazioni poste in essere da soggetti interni all'ente medesimo), se le somme di denaro reinvestite dall'ente costituiscono il profitto di reati già rientranti nel novero di quelli già rilevanti ai sensi del d.lgs. 231/2001 non dovrebbero sussistere problemi circa l'aggiornamento del Modello organizzativo adottato dall'ente in quanto tale Modello organizzativo già dovrebbe contenere adeguate misure in grado di prevenire la commissione di tali reati. L'unico caso in cui sarebbe, invece, necessario un intervento di aggiornamento ed integrazione del Modello organizzativo sarebbe il caso in cui la provenienza del denaro illecito sia riconducibile a fattispecie delittuose commesse all'interno dell'ente, non rientranti nel *corpus* del d.lgs. 231/2001 (come nel caso dei reati tributari): in tali ipotesi, infatti, anche tenuto conto che solo un Modello di organizzazione che contempra ogni potenziale area di rischio in relazione al tipo di *business* dell'ente pone effettivamente quest'ultimo in maggiore sicurezza rispetto a possibili responsabilità, sarebbe opportuno prevedere all'interno del Modello organizzativo appositi protocolli, procedure e controlli interni incentrati sulle modalità di utilizzo di somme di denaro o di altre utilità ed idonei a limitare operazioni e tecniche che possano ostacolare in concreto l'individuazione della provenienza illecita delle provviste. Questa, infatti, appare essere la condotta tipica e rilevante del reato di autoriciclaggio ovvero l'occultamento delle tracce della fonte illecita dei beni in una prospettiva di inquinamento del sistema economico, imprenditoriale e finanziario.

In considerazione, pertanto, di tali ultime riflessioni, le preoccupazioni manifestate da Confindustria (con particolare riguardo all'adozione ovvero all'implementazione dei Modelli organizzativi nei casi sopra descritti) non sarebbero del tutto fondate o comunque potrebbero risultare in buona parte ridimensionate.

3. Le gestione del rischio fiscale tra obblighi ed opportunità

Com'è evidente, quindi, sebbene i reati tributari non siano espressamente contemplati dal d.lgs. 231/2001, gli stessi, come sopra rilevato e secondo i limiti applicativi sopra accennati, sembrano assumere sempre maggiore rilevanza nel contesto normativo e soprattutto applicativo del medesimo d.lgs. 231/2001, con la conseguenza che ai fini dell'esclusione della responsabilità amministrativa degli enti potrebbe comunque porsi il problema o l'opportunità dell'adozione o meno di specifici protocolli finalizzati alla prevenzione non solo del reato di autoriciclaggio ma anche degli stessi illeciti fiscali.

L'occasione potrebbe, in altre parole, essere utile anche per definire nuove procedure per una corretta gestione in generale del cd. rischio fiscale, al fine cioè di porre un presidio di prevenzione non solo rispetto ai rischi connessi al verificarsi dell'autoriciclaggio, ma anche di altre fattispecie delittuose (appunto i reati tributari) che come detto non solo potrebbero indirettamente assumere rilevanza nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti ma potrebbero anche avere una autonoma e diretta importanza nell'ambito della gestione aziendale in un'ottica di generale *risk management* ed anche a prescindere dalla stretta materia del d.lgs. 231/2001.

Non a caso, di recente, il Legislatore ha dapprima promulgato la l. 23/2014, con la quale, all'art. 6, ha previsto per le imprese di maggiori dimensioni sistemi di

gestione e controllo del rischio fiscale. Successivamente, con il d.lgs. 128/2015, il Legislatore ha proceduto all'attuazione del predetto art. 6, l. 23/2014 istituendo il nuovo regime dell'adempimento collaborativo tra Amministrazione finanziaria e contribuenti di maggiori dimensioni. Tale sistema di gestione del rischio fiscale, come detto momentaneamente, comunque, limitato alle sole imprese che conseguono un volume d'affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro, potrebbe essere successivamente esteso, con apposito decreto ministeriale, anche a tutti i contribuenti che conseguono un volume d'affari o di ricavi non inferiore a cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

Tali sistemi gestionali prevedono, in particolare, l'istituzione del regime dell'adempimento collaborativo tra l'Agenzia delle Entrate e le imprese di grandi dimensioni dotate di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del 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 (cfr. art. 3 del d.lgs. 128/2015). Nello specifico, ai sensi del successivo art. 4, d.lgs. 128/2015, il sistema di cui sopra dovrà assicurare: (i) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali, (ii) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali e (iii) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive. Infine, ai sensi dell'art. 6, d.lgs. 128/2015, l'adesione al regime suddetto comporterà la possibilità per le imprese di pervenire con l'Agenzia delle Entrate ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni tributarie, attraverso forme di interlocuzione e cooperazione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.

Sul punto, la dottrina ha correttamente messo in luce che tale sistema di gestione del rischio fiscale di recente introduzione nel nostro ordinamento costituisce un valido e concreto esempio di modello organizzativo volto a prevenire le irregolarità fiscali, e di conseguenza, anche il reato di autoriciclaggio, scongiurando in tale modo che eventuali proventi derivanti dalla commissione di reati tributari (non contemplati dal d.lgs. 231/2001) possano essere reimpiegati nello svolgimento dell'attività imprenditoriale dell'ente¹¹.

A tale ultimo proposito, di recente si è sostenuto anche che i modelli organizzativi di cui al d.lgs. 231/2001 potrebbero essere inquadrati a fondamento di un sistema integrato di controlli che consentano di gestire in modo efficiente e puntuale qualsiasi forma di rischio (compreso quello fiscale ed a prescindere dagli specifici eventuali «rischi 231»), offrendo all'imprenditore, ai soci e alla *governance* aziendale un vero e proprio strumento capace di monitorare l'attività ed i rischi di impresa¹².

¹¹ In tema di autoriciclaggio e di rilevanza del cd. «*Task Control Framework*» v. PANSARELLA e PETRILLO, *L'impatto del nuovo reato di autoriciclaggio sul Modello organizzativo 231*, in questa *Rivista*, 1/2015, 49 s. i quali hanno altresì correttamente rilevato che la tempestiva adozione di *tax compliance programs* sia solo un'anticipazione di quello che ormai sembra essere l'inevitabile epilogo dell'estensione della responsabilità amministrativa degli enti alla categoria dei reati tributari ovvero che l'inclusione tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti del reato di autoriciclaggio non può che essere l'ennesimo tentativo del Legislatore di aprire la strada all'applicazione del d.lgs. 231/2001 anche ai reati tributari.

¹² Cfr. Dossier del Servizio Studi del Senato n. 63/2013 «*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita*», 102. Nel Dossier di cui sopra il Servizio Studio del Senato dà atto che la necessità di creare Modelli organizzativi al fine di evitare l'applicazione di sanzioni in relazione a comportamenti

In tale contesto, oltre a quanto sopra esposto, un ruolo rilevante e centrale¹³ è sicuramente svolto dal Collegio Sindacale, specie in riferimento a tutte quelle operazioni societarie che hanno riflessi su aspetti sia contabili che fiscali in quanto, ai sensi dell'art. 2403 c.c. e come anche confermato dalla giurisprudenza ormai consolidata, il collegio sindacale è tenuto a vigilare in generale sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento, oltretutto a svolgere il controllo contabile nei casi previsti.

Allo stesso modo, un ruolo non marginale viene ovviamente ricoperto anche dal revisore legale ovvero dalla società di revisione che, comunque, si limiterebbe ad esprimere un giudizio complessivo sul bilancio (che poi costituisce di fatto la base per il calcolo delle imposte) e, nella specie, relativamente alla redazione dello stesso nel pieno rispetto della normativa di riferimento; conseguentemente, il soggetto (persona fisica o giuridica) che svolge la revisione legale verificherà che il bilancio sia privo di errori materiali e contraffazioni, ma non potrà garantire a stretto rigore l'assenza di frodi perpetrate dall'impresa, non avendone né i mezzi, né le possibilità¹⁴.

Un ruolo determinante potrebbe, infine, essere svolto anche dall'Organismo di Vigilanza sia in termini di verifiche dirette ed indirette per il tramite di altre funzioni ed organi, su tematiche fiscali, sia quale soggetto responsabile del coordinamento di tali verifiche e controlli.

4. Considerazioni conclusive

Nell'attuale panorama legislativo e giurisprudenziale, appare quindi evidente che potrebbe essere quanto meno opportuna l'adozione e l'implementazione di un Modello organizzativo il quale preveda, per quanto possibile, specifici protocolli interni finalizzati, sempre nell'ottica del rapporto costi/benefici, alla prevenzione del rischio fiscale, anche alla luce della rilevanza che il reato di autoriciclaggio, e di conseguenza, nei limiti di quanto sopra osservato, anche i reati tributari hanno di recente assunto in merito alla configurabilità della responsabilità dell'ente ai sensi del d.lgs. 231/2001.

I rischi fiscali ai quali le imprese sono esposte potrebbero, infatti, essere correttamente ed utilmente mitigati, oltre che dal controllo delle funzioni interne, del collegio sindacale e/o della società di revisione, mediante specifiche procedure interne che siano finalizzate (i) alla loro identificazione, (ii) alla formalizzazione della loro natura e tipo, (iii) all'analisi ed all'approfondimento di quelli individuati e (iv) alla conseguente eliminazione.

illeciti sempre più comuni è stata interpretata dalle imprese e dagli enti interessati prevalentemente in modo negativo quale ulteriore adempimento generatore di costi e responsabilità potenzialmente evitabili. Questo modo di interpretare il d.lgs. 231/2001 ha portato le imprese a creare Modelli organizzativi di facciata senza riuscire a vedere in questi ultimi alcuna utilità diretta sul piano gestionale e strategico. A tale ultimo proposito – prosegue il Servizio Studi del Senato – la giurisprudenza, con sanzioni gravi, ha punito questo tipo di approccio disattendendo il modello, in quanto non creato a misura dell'impresa, ma copiato da un prototipo soggettivamente inefficace.

¹³ Cfr. anche le recenti nuove Norme di comportamento del Collegio sindacale delle società quotate, applicabili dal 30 settembre 2015, del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

¹⁴ POGLIANI, PECCHIARI, MARIANI, *Frodi aziendali – Forensic accounting, fraud auditing e litigation*, 2012, 37 ss.

A tal fine, sebbene la definizione di procedure di *tax compliance* come ad esempio quelle ad oggi previste, per un numero limitato di imprese ai sensi del d.lgs. 128/2015, possa, per certi aspetti, apparire di complessa attuazione e comunque possa sembrare ancora lontana dalle specifiche e dirette esigenze del mondo imprenditoriale, il Modello organizzativo ben potrebbe almeno formalizzare al proprio interno, unitamente ad una adeguata attività formativa e di sensibilizzazione nei confronti delle funzioni coinvolte, tutte le regole di comportamento e le verifiche ed il controllo che comunque già esistono e vengono svolte, sia internamente sia con il supporto di professionisti esterni, del Collegio Sindacale, della società di revisione legale dei conti e dello stesso Organismo di Vigilanza. E ciò, secondo un assetto organizzativo e di controllo interno aziendale che consenta tra l'altro di tracciare, in un'ottica di massima trasparenza, correttezza e segregazione di funzioni, il processo di analisi e valutazione delle principali poste di bilancio ed i sistemi di calcolo e verifica delle imposte dovute, soprattutto in caso di riscontro di rilevanti risparmi fiscali rispetto all'esercizio precedente che sia dovuto ad esempio ad una consistente riduzione dei ricavi imponibili o ad un aumento rilevante dei costi detraibili.

