La responsabilità amministrativa degli enti ex D. Lgs. 231/2001

I Reati Tributari e il D.lgs. 231/01

Avv. Velia Loria
Prof Avv. Asa Peronace

Prot. 0216816/2020
Data: 01/09/2020
Tipo: Uscita
AOO: COGE
UOR: RM0010000143

COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA
III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate
Servizio Imposte Dirette e IVA – Sezione Imposte sui Redditi
Viale XXI Aprile, 51 Cap. 00162 Roma Tel. 0644221 – fax 0644223202 PEC: rm0010345p@pec.gdf.it

l' 1° settembre 2020 è stata emessa la circolare della Guardia di Finanza,

la n. 216816/2020

In tema di "*Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti*", affronta le seguenti tematiche:

a) Indicazione ai reparti del corpo delle novità legislative 2019 e 2020 in materia d.lgs. 74/2001 e d.lgs. 231/2001;

b) indicazioni su come procedere nei casi di confisca normale e allargata;

c) istruzioni per valutare la colpa di Organizzazione diretta e indiretta;

d) osservazioni sulla L.128/2015: Adempimento collaborativo e Tax Control Framework.

Colpa nell'organizzazione ed Esenzione di responsabilità (diligenza) : se effettuati, prima della contestazioni dell'illecito quanto segue (pagina 11 Circolare GdF)

1) mappatura delle aree sensibili nel cui ambito possono essere commessi reati tributari;

2) previsione di specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati tributari da prevenire;

3) individuazione modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione di reati;

4) contemplare obblighi di informazione nei confronti dell'organismo di Vigilanza;

5) introduzione sistema disciplinare;

6) istituzione di un Organismo di Vigilanza;

L'EVOLUZIONE DEI REATI PRESUPPOSTO

2001
- Delitti contro la PA
- Falsità in monete e valori

2002
- Reati Societari

2003
- Reati di Terrorismo o Eversione
- Delitti contro la personalità indiv.

2005
- Abuso di mercato

2006
- Mutilazione organi genitali femminili
- Reati Transnazionali

2007-2008
- Delitti informatici
- Ricettazione e Riciclaggio
- Omicidio colposo e lesioni

2009
- Delitti contro Industria e Commercio
- Delitti di criminalità organizzata
- Dichiarazioni mendaci
- Violazione del diritto d'autore

2011
- Reati Ambientali

2012
- Impiego di stranieri irregolari

2014
- Autoriciclaggio
- Frode in competizioni sportive

2017
- Razzismo e Xenofobia
- Corruzione tra privati

2019
- Traffico di influenze illecite

2021
- Delitti in materia di pagamento con strumenti diversi contanti

2022
- Reati contro il patrimonio
- Reati tributari
- Contrabbando

2023
- **Reati contro l'ambiente**
  - Inquinamento ambientale
  - Disastro ambientale
- **Reati contro la PA**
  - **Turbata libertà degli incanti (Art.353 c.p.)**

<u>Conseguenze in caso di commissione di uno dei reati presupposto</u>: procedimento di accertamento della responsabilità dell'ente ai sensi del Decreto 231 e del Codice di procedura penale, davanti al **giudice penale competente per i reati commessi dalla persona fisica**.

ART. 25-QUINQUIESDECIES: REATI TRIBUTARI

- Con il Decreto Legge del 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla Legge del 19 dicembre 2019, n. 157, sono stati introdotti nel Decreto 231 anche i **Reati tributari,** con specifico richiamo ad alcune fattispecie indicate e individuate nel D.lgs. 74/2000-Presupposto: Interesse e Vantaggio Ente.

- Inoltre, successivamente, con il D.Lgs. 75/2020, emanato in attuazione della c.d. "***Direttiva PIF***" ed entrato in vigore il 30 luglio 2020, sono stati introdotti **altri Reati tributari** nel Decreto 231, sempre mediante rinvio ad altre fattispecie indicate nel D.lgs. 74/2000, ricomprendendole oramai quasi tutte. Presupposto: Sistema Fraudolento Transfrontaliero

- Rischio fiscale già noto agli enti in modo indiretto da anni

Novità Repressive del D.lgs 74 del 2000

- Elevazioni cornici edittali nelle pene dei singoli reati;

- Riduzione delle soglie di punibilità;

- Applicazione confisca allargata di cultura anti mafia nei casi 2,3,8,11 del 74/200° nei casi più gravi;

- Introduzione dei Reati tributari nel catalogo dei reati presupposti 231/2001;

- Maggiori poteri del Codice Proc. Penale(intercettazioni e misure cautelari reali)

- Introduzione migliorativa di **causa di non punibilità ex. articolo 13, comma 2** del dlgs 74/2000,(2,3,4,5) in caso di pagamento integrale di imposta, sanzioni ed interessi mediante ravvedimento operoso. Benefici premiali fino alla riduzione della metà in caso di ravvedimento, anche in presenza di contestazione.

ART. 25-QUINQUIESDECIES: REATI TRIBUTARI

- Ad oggi, il Decreto 231 contempla le seguenti fattispecie:

Il D.lgs. 231/2001 richiama alcuni reati ☐ D.lgs. 74/2000
Delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indicando in dette dichiarazioni, al fine di evadere le imposte, elementi passivi fittizi (con pena inferiore qualora l'ammontare di questi ultimi non superi gli Euro centomila) (art. 2)
Delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)
Delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)
Delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)
Delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)

ART. 25-QUINQUIESDECIES: REATI TRIBUTARI

- Ad oggi, il Decreto 231 contempla le seguenti fattispecie:

Il D.lgs. 231/2001 richiama alcuni reati D.lgs. 74/2000
Delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indicando in dette dichiarazioni, al fine di evadere le imposte, elementi passivi fittizi (con pena inferiore qualora l'ammontare di questi ultimi non superi gli Euro centomila) (art. 2)
Delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)
Delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)
Delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)
Delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)

Articolo 2: Dichiarazione Fraudolenta mediante uso di fatture o altri documento per operazioni inesistenti.

«È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Articolo 3:La Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

«1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: **a)** l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; **b)** l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. **2.** Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. **3.** Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

Condotte illecite rilevanti:

- **Scorretta applicazione del Regime del Margine** (Cass. 15.10.2019 n. 42147);
- **Visto di conformità mendace o infedele asseverazione dei dati** (Cass. 04.06.2019 n. 24800 e Cass. 08.05.19 n. 19672);
- **Sistema di reseller, sottofatturazione e pagamenti in contanti** (Cass. 26.09.2017 n. 44399);
- **Riversamento di ricavi su società estera** (Cass. 27.07.2017 n. 37422);
- **Indebita emissione di note di credito** (Cass. 20.07.2017 n. 35785);
- **Falsa attestazione dello status di esportatori abituali** (Cass. 13.03.2020 n. 5711).

Articolo 8:Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

" È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato. 2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni."

Articolo 10:Occultamento o distruzione di documenti contabili

«1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.»

Art. 11, D.lgs. 74/2000 – «Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte»

"È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni."

ART. 25-QUINQUIESDECIES: REATI TRIBUTARI

D.lgs. 231/2001	D.lgs. 74/2000
La commissione di delitti tributari al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno uno Stato membro dell'UE, da cui consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di Euro (con pene differenti a seconda della fattispecie di reato ex D.lgs. 74/000).	Delitto di dichiarazione infedele (art. 4)
	Delitto di omessa dichiarazione (art. 5)
	Delitto di indebita compensazione (art. 10-quater)
	Sono previste sia sanzioni pecuniarie che interdittive.

Articolo 4: Dichiarazione infedele, fuori dai casi previsti dagli articoli 2 e 3.

è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni. 1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).»

Articolo 10-quater Indebita compensazione

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

Articolo 5: Omessa dichiarazione

«1. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1-bis. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Art 19 Legge sui reati Tributari:Illecito Penale-231/2001-dlgs472/2001

Art. 19. Principio di specialità

"Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.- Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato."

- Divieto Sospensione Procedimento amministrativo, né tributario per medesimi fatti.
- Obbligo irrogazioni in capo all'ente delle sanzioni-dlgs 472/97
- Carico sanzionatorio e puntivo Ente (Pecuniario,interdittivo,confisca, pubblicazione S. 231/2001) oltre dlgs 472/1997.
- C.Costituzionale :Violazione principio ne bis in idem (concetto di connessione sostanziale e tempoarle stretta)

SANZIONI

Problematiche Ne bis In Iden

I REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITA' 231

Art. 25 - quinqulesdecles D.Lgs 231/2001	Reati tributari	Sanzioni pecuniarie	Sanzioni interdittive
Legge 157/2019: ***Introduce la responsabilità amministrativa dell'ente da reato tributario*** **D.Lgs 75/2020** ***Amplia il novero dei reati tributari presupposto della responsabilità 231***	**Art. 2** - Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti	Fino a 500 quote *(importo quota da € 258 € 1.549,00).* *Sanzione min. 129.000 a 774.500 aumentabile a €.* ***1.032.666,67*** *nel caso di profitto di rilevante entità (Vgs comma 2)*	- Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio - Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi - Divieto di pubblicizzare beni o servizi
	Art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Fino a 500 quote	
	Art. 8 - Emissione di fatture per operazioni inesistenti	Fino a 500 quote	
	Art. 10 - Occultamento o distruzione documenti contabili	Fino a 400 quote	
	Art. 11- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	Fino a 400 quote	
Qualora, congiuntamente, i reati: siano stati commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'unione europea allo scopo di evadere l'Iva l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro	**Art. 4** - Dichiarazione infedele	Fino a 300 quote	
	Art. 5 - Omessa dichiarazione	Fino a 400 quote	
	Art. 10-quater - Indebita compensazione	Fino a 400 quote	

Confisca diretta, confisca per equivalente e confisca allargata nei reati

La recente riforma del sistema dei reati fiscali, introdotta con il D.L. n. 124/2019 convertito in legge n. 157/2019, oltre ad inasprire le pene per una serie di reati fiscali, ha anche affiancato alle precedenti ipotesi di "**confisca diretta**" e "**confisca per equivalente**" la nuova forma di "**confisca allargata**" a carico di coloro che commettono alcune tipologie di reati fiscali.

La novità è di grande rilievo, atteso che il legislatore italiano si muove sempre più verso la direzione di non punire semplicemente il condannato per i reati fiscali con la privazione della libertà personale, data dall'applicazione delle pene di reclusione, ma di disporre anche la confisca di quei beni costituenti il **vantaggio diretto** o **indiretto** di dette condotte dannose.

La “confisca diretta” e la “confisca per equivalente” nei reati tributari

L’istituto della confisca per equivalente, in un primo momento prevista per i reati fiscali dall’art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, attraverso il rinvio all’art. 322-*ter* c.p., è attualmente previsto dall’art. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 in materia di reati fiscali, disposizione introdotta con la riforma della sanzioni tributarie prevista dal D.Lgs. n. 158/2015.

Ai sensi di tale norma, deve essere ordinata la **“confisca diretta”** dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo dei citati reati tributari nei confronti dei soggetti che vengono condannati o i quali raggiungono il patteggiamento (art. 444 c.p.c.) per uno dei reati fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, a meno che i beni appartengono ad una persona estranea al reato.

Qualora, invece, non fosse possibile la confisca diretta dei beni, si procede alla **“confisca per equivalente”** avente ad oggetto i beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato.

Prima la misura non era per equivalente nei confronti degli enti tranne casi di Schermo Fittizio.

Oggi colpisce indebito arricchimento società e punisce,**persona fisica contestualmente.**

La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all’erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

La confisca può essere **evitata** oppure ad essa non ne seguono gli effetti, qualora il contribuente si impegni a versare le somme dovute al Fisco. Chiaramente in questo caso la confisca torna operativa qualora il contribuente non abbia dato seguito alla promessa di pagare il dovuto.

La “confisca allargata” o “confisca per sproporzione” nei reati tributari

A fianco alle misure di “confisca diretta” e “confisca per equivalente”, da ultimo il legislatore ha aggiunto anche la “**confisca allargata**” che, per effetto dell’entrata in vigore del D.L. n. 124/2019 convertito in legge n. 157/2019, è adesso prevista dall’art. 12-*ter* del D.Lgs. n. 74/2000.

In pratica, la citata norma estende anche ai reati tributari la “**confisca allargata**” prevista dall’art. 240-*bis* c.p., con particolare riferimento ai contribuenti che commettono i seguenti reati fiscali:

- **dichiarazione fraudolenta** mediante uso di **fatture** o **documenti** per operazioni inesistenti (art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000), se l’ammontare degli elementi passivi fittizi supera l’importo di euro 200.000;
- **dichiarazione fraudolenta** mediante **altri artifizi** (art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000), se l’imposta evasa è superiore a euro 100.000;
- **emissione di fatture** per **operazioni inesistenti** (art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000), se l’importo fittizio indicato nelle fatture è superiore a euro 200.000;
- **sottrazione fraudolenta** al pagamento delle imposte (art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000), se l’ammontare delle imposte, sommato alle sanzioni e agli interessi, risulta **superiore a euro 100.000**;
- **sottrazione fraudolenta** al pagamento delle imposte (art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000), se l’ammontare degli elementi **attivi inferiori** a quelli effettivi o degli **elementi passivi fittizi** è superiore a euro 100.000.

La “confisca allargata” o “confisca per sproporzione” consiste nella confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica.

La “confisca allargata” o “confisca per sproporzione” nei reati tributari

La “confisca allargata” o “confisca per sproporzione” consiste nella confisca discrezionale, come misura di sicurezza del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica.

Concetto Presuntivo di origine illecita – LimiteTemporale della presunzione

Cass.Sez.Unite 2004, n.920:»scelta di politica criminale, **presunzione iuris tantum del patrimonio «sproporzionato**..»

Corte Cost., 21-.2.2018 n.33: » Concetto di Ragionevolezza Temporale» entro cui opera detta presunzione; Cass.2020, n.1778:illeggittima confisca su reato commesso **nel 1998, e beni frutto investimento dal 1981.**

Concetto Intestazione Formale Interposta o societaria:Prova Rigorosa (gravi, precisi e concordati)-ragionevole Certezza del terzo.

Concetto Sproporzione: Manuale operativo in materia di contrasto alla Criminalita organizzata, suggerisce accertamento Squilibrio Incongruo e significativo- con riferimento non al patrimonio complessivo unitario, ma alla somma di ogni singolo acquisto ai fini del raffronto dello squilbrio oggetto di accertamento (reddito nei singoli momenti).

Cassazione Sez. Un. 2004-920 e Corte Cost. cita: Responsabilità di allegazione, come dimostrazione qualificata: **credibile e circostanziata** :di fornire una giustificazione plausibile e documentata della provenienza legittima dei singoli cespiti. Non da evasione.

LA CONFISCA

Art. 12-*bis* D. Lgs. 74/2000: *La* pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta".

Art. 19 del D. Lgs. n. 231/2001:

Nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la con fisca de[21] Art. 12-bis D. Lgs. 74/2000: "1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta".

IL SEQUESTRO PREVENTIVO

La Corte di Cassazione Penale si pronuncia sull'applicabilità all'ente del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per le violazioni tributarie

Con la recentissima sentenza n. 16302 del 27.01.2022 (depositata il 28.4.2022), la Corte di Cassazione Penale si è pronunciata s**ull'applicabilità all'ente del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per la commissione dell'illecito amministrativo dipendente da reato di cui all'art. 25 quinquiesdecies d.lgs. 231/2001 (reati tributari) da parte dei soggetti apicali della società.**

Prima pronuncia della S.C. in tema di applicazione del D. Lgs. 231/2001 nell'ambito dei reati tributari commessi da amministratori di società

Sentenza n. 16302/2022 Cass. pen.

Con la pronuncia in oggetto, la Corte di Cassazione **ha confermato, per la prima volta,** l'applicazione dell'illecito previsto dagli artt. 5 lett. a), 6 lett. a), 25-quinquiesdecies d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 nei confronti di una società di capitali, i cui amministratori sono stati condannati per il reato di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 **(Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).**

-Con l'introduzione della legge n. 157/2019, di conversione del decreto-legge n. 124/2019, è stata infatti stabilita la responsabilità degli enti per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74/2000, responsabilità che va ad integrare quella originariamente disciplinata dagli artt. 24-26 del predetto D.Lgs 231/2001 in tema, a titolo esemplificativo, di indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato, delitti informatici e trattamento illecito di dati, delitti di criminalità organizzata, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità e corruzione, reati societari.

IL CASO DI SPECIE

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso presentato contro il decreto di sequestro preventivo emesso nei confronti della società, indagata dell'illecito amministrativo di cui all'art. 25 quinquiesdecies d.lgs. 231/2001 in relazione all'art. 2 d.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) poiché i soggetti apicali (Presidente del Consiglio di Amministrazione e Consigliere delegato) avrebbero simulato l'esistenza di un contratto di appalto per mascherare un contratto di somministrazione illecita di manodopera.

La società avrebbe così beneficiato di un'evasione IVA di oltre 10 milioni di euro attraverso l'indicazione in dichiarazione delle relative fatture e dell'IVA detraibile.

I **giudici hanno confermato** l'inesistenza soggettiva delle transazioni, rilevando la diversità tra soggetto che ha effettuato la transazione e quello che ha emesso la fattura. Ai fini della sussistenza del reato, i giudici hanno altresì escluso la rilevanza del principio di «neutralità dell'IVA», ove il soggetto emittente abbia comunque versato l'IVA all'Erario.

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO
L.128 del 2015

L' Istituto viene richiamato nella circolare del 1 settembre del 2020 dall' GDF, la quale parla di sistemi non perfettamente sovraponibili: **Differenze Sostanziali tra TFC e MOG.**

- suggerimento di implementare il sistema di gestione, rilevazione e controllo rischio fiscale: TFC (Tax Control Framework);

- **TFC:** deve contenere programma strategia fiscale-attribuzione Ruoli e responsabilità- efficace mappatura rischi fiscali aggiornati; capacità d'adattamento impresa, e relazione annuale ai manager;

- Novità e potenziamento da parte Vice Ministro Leo: riduzione progressiva soglia accesso-certificazione professionisti qualificati del TFC-nuove forme contraddittorio-procedure semplificate regolarizzazione per contribuenti aderenti.

TAX CONTROL FRAMEWORK

- Per "Tax Control Framework" (di seguito: "TCF") si intende il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del più ampio sistema di governo aziendale e di controllo interno dei rischi relativi all'impresa. Il TCF consente ai contribuenti di essere in controllo del rischio fiscale e il relativo strumentario è condizione necessaria, in conformità alle indicazioni fornite dall'OCSE80, per accedere ai regimi di co-operative compliance, volti ad assicurare certezza delle scelte fiscali dei contribuenti;
- Il D.lgs 128/2015 ha introdotto il "regime di adempimento collaborativo" che consente di instaurare una interlocuzione costante e preventiva con il contribuente per i soggetti che hanno adottato il TFC che consente di garantire un presidio costante sui rischi fiscali;

Per chi aderisce alla cosiddetta cooperative compliance sono previsti diversi effetti di natura premiale che conferiscono all' azienda un rating elevato nei confronti di tutti gli interlocutori privati e istituzionali.

La struttura delle fattispecie incriminatrici, infatti, permette di effettuare una distinzione tra:

➤ **Processi a rischio-reato "diretti"**, ossia quei processi che includono attività di natura fiscale, come la predisposizione e la presentazione delle dichiarazioni fiscali, la liquidazione e il versamento dei tributi e la tenuta e la custodia della documentazione obbligatoria;

➤ **Processi a rischio-reato "indiretti",** quali i processi che non includono attività di natura fiscale, ma con riflessi sullo stesso e potenzialmente rilevanti per la commissione dei reati.

PROCESSI IMPATTATI DAI REATI TRIBUTARI

1. RISORSE UMANE
2. AFFARI LEGALI E SOCIETARI
3. AMMINISTRAZIONE FINANZA E CONTROLLO (divisibile in due sottoprocessi)
4. ICT
5. ACQUISTI
6. COMMERCIALE
7. COMUNICAZIONE
8. HSE
9. SECURITY

PROCESSI A RISCHIO - REATO DIRETTI

Nell'ambito dei processi a **rischio-reato diretti**, rientra la gestione della fiscalità, intesa come il processo di determinazione degli importi dovuti, dei versamenti e della presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Tale processo coinvolgerà tipicamente la funzione amministrativa della società e l'eventuale funzione fiscale, nella prassi spesso supportata da un consulente esterno.

Di conseguenza dell'introduzione nel novero dei reati presupposto del D. Lgs. n. 231/2001 degli artt. 5 e 10-quater del D. Lgs. n. 74/2000 (rispettivamente "Omessa dichiarazione" e "Indebita compensazione"), assumeranno particolare rilevanza le attività di calcolo e imputazione in compensazione di eventuali crediti nei confronti dell'erario.

Il processo di gestione amministrativo-contabile assume, inoltre, rilevanza diretta in conseguenza della previsione di cui all'art. 8, co. 1 e co. 2-bis, D. Lgs. n. 74/2000, che punisce l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il processo di gestione delle operazioni straordinarie, nonché i processi di gestione di cespiti e asset aziendali in genere, assumono altresì rilevanza diretta in conseguenza delle previsioni di cui all'art. 11, D. Lgs. n. 74/2000.

Quattro Macro Aree di attività aziendali dei reati di frode

1) l'emissione di fatture e altri documenti per operazioni attive;

2) la registrazione di documenti attestanti operazioni passive;

3) la predisposizione delle dichiarazioni tributarie;

4) la conservazione delle scritture contabili;

1. L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti :

Questa attività attiene specificatamente il ciclo attivo degli enti ed interessa:

A) Area commerciale: nell'intento di soddisfare le richieste del cliente l'ente potrebbe essere tentato di accondiscendere all'emissione di documenti e fatture non corrispondenti al vero in termini di descrizione dei prodotti o sevizi, di intestazione della fattura, di tempistiche nella consegna o nell'esecuzione;

A) Area produzione dei beni ed erogazione dei servizi: rischio di produzione di documentazione oggettivamente o soggettivamente non conforme a quanto effettivamente prodotto o erogato (es. documenti di trasporto, rapporti di lavorazione, ecc);

A) Area amministrativa: rischio che la registrazione possa riguardare fatture attive prive degli opportuni supporti documentali

2. La registrazione di documenti attestanti operazioni passive:

Questa attività attiene specificatamente **il ciclo passivo** degli enti ed interessa:

A) Area approvvigionamenti: rischio è dato dal non ottenere la documentazione attestante l'effettivo ottenimento dei beni o dei servizi per i quali successivamente sarà pagato il prezzo concordato;

B) Area amministrativa: rischio che la registrazione possa riguardare fatture passive prive degli opportuni supporti documentali;

C) Area direzionale: rischio che si verifichino delle eccezioni ai processi autorizzativi e di formazione delle decisioni di acquisto che si pongono al di fuori del flussi normati per effetto di decisioni da parte di soggetti apicali

Art. 2 – ciclo di fatturazione passiva, rapporti con i fornitori

•operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte;
•sovrafatturazione che comporti l'indicazione in dichiarazione di costi "gonfiati";
•frodi carosello;
•simulazione negoziale (es. contratto di leasing che dissimula mutuo; pagamento di acconti su forniture di beni o servizi che dissimula finanziamento infragruppo; appalto di servizi che dissimula somministrazione illecita di manodopera; *dividend washing*);
•interposizione soggettiva nell'acquisto di beni o servizi (es. contratto di sponsorizzazione che comporti il rilascio di fatture da parte di un soggetto diverso dallo *sponsor*; costi relativi a servizi infragruppo mai ricevuti);
•subappalto di servizi.

Art. 3 - contrattualistica

•stipulazione di contratti/altri documenti aventi ad oggetto operazioni simulate (es. contratto di mutuo che dissimula un finanziamento);
•contratti/altri documenti che indicano un prezzo di cessione di beni/servizi inferiore a quello effettivo o un prezzo di acquisto superiore a quello reale;
•coinvolgimento in operazioni di cessione di beni/servizi verso falsi esportatori abituali (lettere di intento false).

Art. 8 – ciclo di fatturazione attiva, rapporti con i clienti

•operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte;
•sovrafatturazione che comporti l'indicazione in fattura (da parte dell'emittente) di corrispettivi "gonfiati";
•frodi carosello;
•simulazione negoziale (es. contratto di *leasing* che dissimula mutuo; fatturazione di acconti su forniture di beni o servizi che dissimula finanziamento infragruppo; appalto di servizi che dissimula somministrazione illecita di manodopera);
•interposizione soggettiva nella cessione di beni o prestazione di servizi (es. fatture per servizi *intercompany* emesse nei confronti di un soggetto diverso dall'effettivo destinatario; appalto/subappalto di servizi mai prestati – lato attivo).

3) La predisposizione delle dichiarazioni:

Tale area è identificabile in due momenti distinti che si verificano di norma con periodicità annuale: formazione del bilancio di esercizio e predisposizione delle dichiarazioni fiscali. Considerato il coinvolgimento di consulenti esterni in queste differenti attività, oltre alle ordinarie valutazioni di rischio e identificazione dei corretti presidi interni, l'attenzione dovrà essere posta ai soggetti esterni ai quali siano eventualmente esternalizzate tutto o alcune delle fasi operative alla redazione del bilancio o alla predisposizione delle dichiarazioni tributarie.

4) La conversazione delle scritture delle scritture contabili: Il rischio sottostante a tale attività attiene alla possibilità che le scritture contabili e la relativa documentazione di supporto possano essere occultati o distrutti, anche parzialmente, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o dei volumi di affari

Reato presupposto	Processi a rischio-reato diretti	Strutture organizzative coinvolte
Art. 2, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false	Gestione amministrativo contabile e della fiscalità	Amministrazione e fiscale/finanziaria
Art. 3, D. Lgs. n. 74/2000 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifizi	Art. 4, D. Lgs. n. 74/2000 Dichiarazione infedele	Amministrazione e fiscale/finanziaria
Art. 4, D. Lgs. n. 74/2000 Dichiarazione infedele	Art. 4, D. Lgs. n. 74/2000 Dichiarazione infedele	Amministrazione e fiscale/finanziaria
Art. 5 e 8 , D. Lgs. n. 74/2000 Omessa dichiarazione ed emissione di FOI	Gestione dei Finanziamenti	Tesoreria e Finanza
Art.11 Sottrazione Fraudolenta al pagamento delle imposte	Gestione dei cespiti	Strutture organizzative responsabili dei cespiti
Art. 11 Sottrazione Fraudolenta	Gestione tesoreria	Finanza

PROCESSI A RISCHIO REATI INDIRETTI

- **Processi a rischio-reato "indiretti"** dall'analisi delle fattispecie incriminatrici introdotte nel novero dei reati presupposto della responsabilità dell'ente ex D. Lgs. n. 231/2001, emergono come rilevanti alcune condotte c.d. "preparatorie" alla commissione degli stessi. Le attività connesse a tali condotte insistono sui processi di natura più prettamente operativa non rientrano direttamente nel processo fiscale, ma con riflessi sullo stesso e potenzialmente rilevanti per la commissione dei reati tributari (ad esempio: "gestione acquisti di beni e servizi", "gestione vendite di beni e servizi", "gestione del magazzino", "gestione del personale").

- Si riporta di seguito una tabella esemplificativa e riassuntiva dei principali processi a rischio reato "indiretti", con le relative strutture organizzative tipicamente coinvolte.

Reato Presupposto	Processo a rischio-reati diretti	Strutture organizzative Coinvolte
Art. 2, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000	**Approvvigionamento di beni, lavori e servizi**	**Acquisti Strutture organizzative aziendali incaricate della successiva gestione dei contratti stipulati**
Art. 2, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000	**Gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti**	**Strutture organizzative aziendali richiedenti e incaricate della gestione di sponsorizzazioni e di liberalità ad associazioni ed enti**
Art. 8, co. 1, D. Lgs. n. 74/2000 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	**Gestione delle vendite**	**Commerciale**
Art. 10, D. Lgs. 74/2000 Occultamento o distruzione di scritture contabili	**Gestione dei sistemi informativi**	**IT**