



La revisione legale

Modello 231 - rischi fiscali e aggiornamenti 2020 – 2021 - 2022

Dott. Luca Redaelli, ex-partner di una società di revisione «big 4», dottore commercialista e revisore legale, ODCEC Milano

9 maggio 2022

Indice degli argomenti

1. La normativa di riferimento
2. Controllo interno e 231
3. D.Lgs. 231/2001 e reati presupposto. Le nuove fattispecie introdotte nel 2020-2021-2022
4. Modelli 231 e OdV
5. I reati tributari
6. Conclusioni



1. La normativa di riferimento

Normativa di riferimento

Il D.Lgs. 8 giugno 2001, n.231 «Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica» (nel seguito anche il «Decreto») è stato emesso in base alla legge 29 settembre 2000, n.300, che dava apposita delega al Governo.

La legge 300/2000 a sua volta era stata promulgata per dare esecuzione e ratifica a una serie di atti internazionali, elaborati in base all'art.K.3 del Trattato dell'Unione Europea.

Normativa di riferimento

L'Unione Europea ha stimolato l'adozione di norme volte a sancire la responsabilità delle società per illeciti commessi al loro interno e a loro beneficio da legali rappresentanti, amministratori, dirigenti e loro collaboratori, in quanto tali illeciti, vista la loro numerosità e significatività, alteravano il buon funzionamento del mercato e della concorrenza.

Normativa di riferimento

Nei 21 anni trascorsi dalla approvazione del D.Lgs. 8 giugno 2001, n.231, il decreto ha avuto una lunga serie di modifiche.

Esse hanno riguardato principalmente l'elenco dei reati-presupposto, che è andato costantemente ampliandosi.

In questa sessione vedremo quali sono state le principali modifiche intervenute negli anni 2020-2021-2022, e ci soffermeremo quindi sui reati fiscali (introdotti come reati-presupposto nel 2019).



2. Controllo interno e 231

Controllo interno e 231

Definizione (estrapolata dal Codice di Autodisciplina delle società quotate):

Il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi è costituito dall'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una conduzione dell'impresa sana, corretta e coerente con gli obiettivi prefissati.

Scopo

Un efficace sistema di controllo interno e di gestione dei rischi concorre a assicurare la salvaguardia del patrimonio sociale, l'efficienza e l'efficacia delle operazioni aziendali, l'affidabilità dell'informazione finanziaria, il rispetto delle leggi, dei regolamenti, dello statuto sociale e delle procedure interne.

Controllo interno e 231

Un valido sistema di controllo interno è necessario in ogni azienda.

Tuttavia il D.Lgs. 231/2001 vuole:

- incoraggiare gli enti a organizzarsi in modo da prevenire gli illeciti;
- premiare quelli che lo fanno
- favorire la formazione dei dipendenti a tutti i livelli.

Pertanto l'art.6 del decreto stabilisce che gli enti non rispondono per i reati commessi a loro beneficio da amministratori e dipendenti, se dimostrano che:

- È stato adottato e efficacemente attuato un modello di organizzazione e di gestione idoneo a prevenire i reati-presupposto
- La vigilanza sul funzionamento e l'osservanza del modello è affidata a un Organismo di Vigilanza dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo.

E' quindi necessario che il sistema di controllo interno abbia anche questi requisiti.

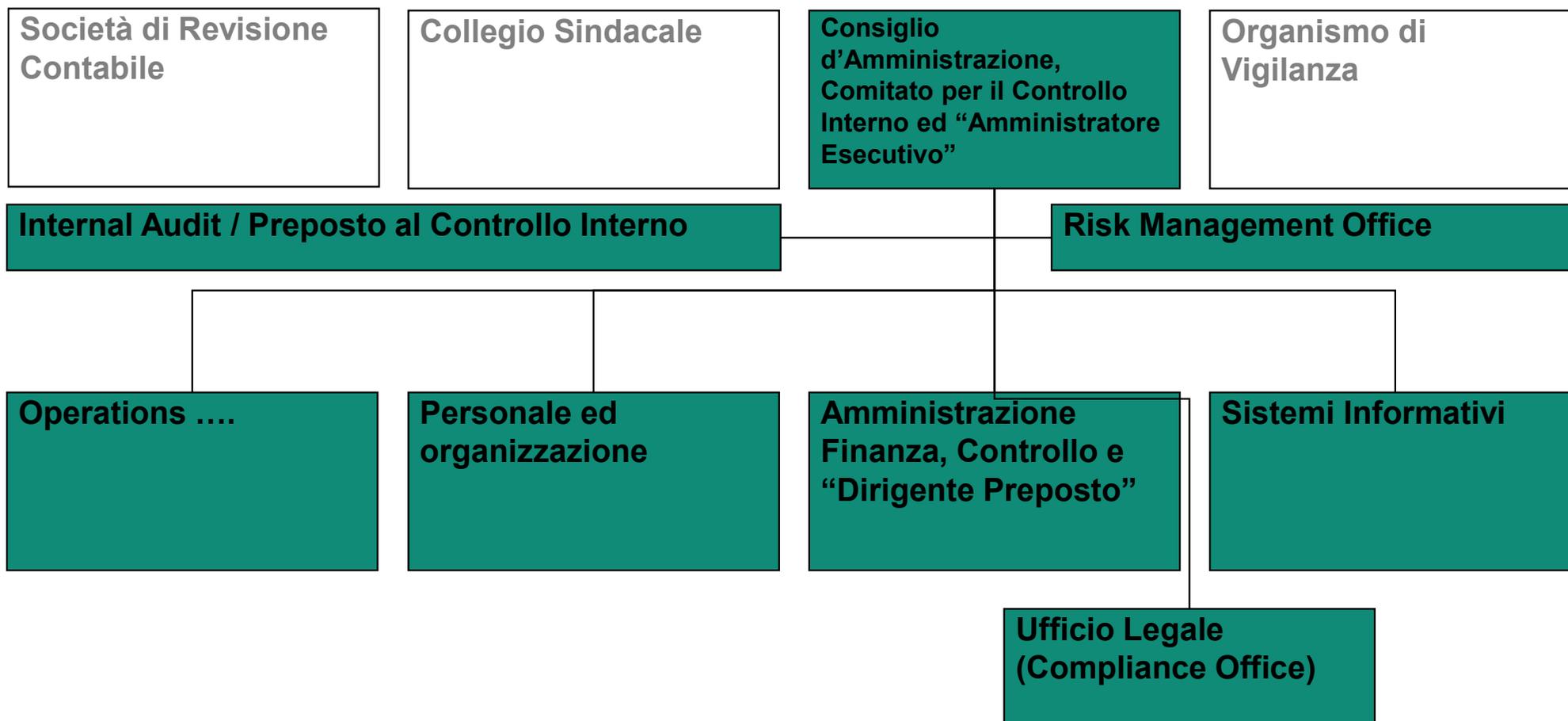
Controllo interno e 231

Sono molteplici i soggetti, interni e esterni all'azienda, coinvolti nei sistemi di controllo interno.

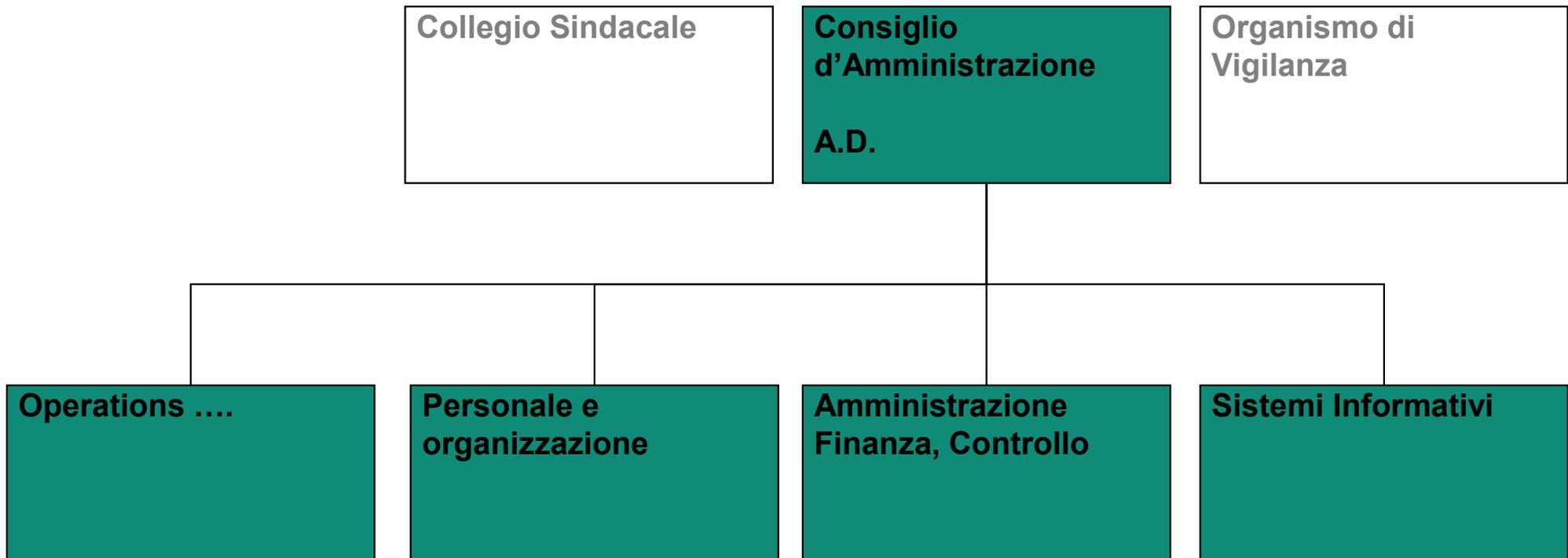
Naturalmente in base a attività, dimensione, complessità, forma societaria e altre caratteristiche (per esempio: società quotata in borsa o privata) dell'azienda, il modello organizzativo e il connesso sistema di controllo interno può variare grandemente.

Vedremo ora un paio di esempi.

Controllo interno e 231 - Esempio di struttura organizzativa di società quotata



Controllo interno e 231 - Esempio di struttura organizzativa di società non quotata





3. D.Lgs. 231/2001 e reati presupposto. Le nuove fattispecie introdotte nel 2020 – 2021 - 2022

I nuovi reati-presupposto introdotti nel 2020-2021-2022

Le norme che hanno modificato il D.Lgs. 231/2001 nel corso del 2020-2021-2022 sono tre, e precisamente:

- D.Lgs. 14 luglio 2020, n.75 (attuazione della Direttiva UE 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale). Questa norma ha modificato gli artt.24 (Indebita percezione di erogazioni, truffa ai danni dello Stato o della UE, etc.), 25 (Peculato, concussione, indizione indebita a dare o promettere utilità, corruzione e abuso d'ufficio), 25-quinquiesdecies (reati tributari) del Decreto.

I nuovi reati-presupposto introdotti nel 2020-2021-2022

- D.Lgs. 8 novembre 2021, n.184 (attuazione della Direttiva UE 2019/713 relativa alla lotta contro le frodi e le falsificazioni di mezzi di pagamento diversi dai contanti). Questa norma ha introdotto il nuovo art.25-octies (Delitti in materia di strumenti di pagamento diversi dai contanti) del Decreto.

I nuovi reati-presupposto introdotti nel 2020-2021-2022

- L. 9 marzo 2022, n.22 (disposizioni in materia di reati contro il patrimonio culturale). Questa norma ha introdotto due nuovi articoli nel Decreto:
 - Art.25-septiesdecies (Delitti contro il patrimonio culturale)
 - Art.25-duodevicies (Riciclaggio di beni culturali e devastazione e saccheggio di beni culturali e paesaggistici).

I nuovi reati-presupposto introdotti nel 2020-2021-2022

Le modifiche al D.Lgs. 231/2001 di maggiore rilevanza per i dottori commercialisti in generale sono naturalmente quelle relative ai reati tributari e a quelli societari.

Tuttavia i dottori commercialisti che aiutano i clienti a implementare le disposizioni del Decreto, devono avere una conoscenza completa e aggiornata dello stesso, oltre naturalmente a esperienza pratica delle numerose problematiche applicative.



4. Modelli 231 e OdV

Modelli 231 e OdV

Le principali opportunità di servizio al cliente che l'introduzione del D.Lgs. 231/2001 ha generato per dottori commercialisti e consulenti aziendali sono le seguenti:

1. Opportunità di assistere i clienti nello sviluppare modelli 231
2. Opportunità di assistere i clienti nell'aggiornamento dei modelli 231
3. Opportunità di servire come membri di OdV

Modelli 231 e OdV

Legge di stabilità 2012 (L. 183/2011), al fine di diminuire il carico degli oneri e degli adempimenti amministrativi che gravano su Imprese e Cittadini, all'art. 14, c. 12, ha introdotto la **facoltà per il Collegio Sindacale (o altro organo equivalente, nel caso di adozione di forme di governo societario differenti da quella tradizionale) di svolgere le funzioni dell'Organismo di Vigilanza**. In ottemperanza a detta previsione, anche il D. Lgs. n. 231/2001 è stato aggiornato con il co. 4-*bis* dell'art. 6, così disciplinato: *"nelle società di capitali il Collegio Sindacale, il Consiglio di sorveglianza e il Comitato per il controllo della gestione possono svolgere le funzioni dell'Organismo di Vigilanza di cui al comma 1, lett. b)"*, aprendo nei fatti un nuovo modo di interpretare il ruolo dell'Organismo di Vigilanza.

Tale norma è stata criticata da più parti per la sovrapposizione di ruoli che genera, ma è comunque in vigore.

Modelli 231 e OdV

Per quanto riguarda la prima formazione e il successivo sviluppo dei modelli di organizzazione e gestione ex-D.Lgs. 231/2001, e l'attività dell'OdV, desidero fare i seguenti commenti:

1. La giurisprudenza ha più volte bocciato le «scorciatoie» (come scaricare modelli preconfezionati da internet e adottarli senza alcun adattamento alle specificità aziendali); è ormai pacifico che esse non sono accettate e non proteggono dalle sanzioni.
2. Oltre all'adattamento iniziale di cui sopra, ogni modello deve essere costantemente aggiornato agli sviluppi normativi, mediante un processo di mappatura delle attività sensibili, analisi dei rischi, introduzione di adeguati presidi di controllo.
3. I presidi di controllo di cui sopra possono essere introdotti sia a livello di organizzazione (per esempio: introdurre sanzioni per comportamenti scorretti e ricompense per quelli corretti), sia a livello di singoli processi (per esempio: utilizzare sistematicamente professionisti qualificati per assicurare il corretto adempimento degli obblighi fiscali).
4. L'OdV:
 - valuta costantemente l'adeguatezza del modello (parte generale e parte speciale);
 - Verifica il buon funzionamento dello stesso anche mediante l'analisi dei flussi informativi che la società è tenuta a trasmettergli;
 - Riferisce l'esito delle sue attività di controllo in relazioni periodiche.



5. I reati tributari

I reati tributari

I reati tributari sono stati introdotti nel D.Lgs. 231/2001 come reati-presupposto dal D.L. n.124/2019, convertito con modificazioni dalla L.19 dicembre 2019, n.157, che ha inserito nel D.Lgs. 231/2001 l'art. 25-quinquiesdecies.

Come più sopra accennato, tale articolo è stato successivamente modificato dal D.Lgs. 14 luglio 2020, n.75, che ha inserito tre nuovi commi.

I reati tributari

I reati tributari e le relative sanzioni pecuniarie previste dall'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. 231/2001 sono:

1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – fino a 500 quote (fino a 400 quote se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a Euro 100.000)

(il valore di una quota varia tra 258 e 1549 Euro).

E' il reato più grave; infatti è punito in capo alla persona fisica che lo commette con la reclusione da 4 a 8 anni.

I reati tributari

Desidero sottolineare che l'amministrazione finanziaria opera la distinzione fra operazioni inesistenti oggettivamente (per esempio compravendite mai realizzate, dove non è stata consegnata alcuna merce) o soggettivamente (per esempio operazioni effettivamente poste in essere, ma con una controparte fittizia interposta o a valori inferiori a quelli di mercato). Nella seconda ipotesi è molto più difficile e costoso difendersi.

I reati tributari

2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici – fino a 500 quote.

In questo caso di solito invece che a costi inesistenti l'evasore fa ricorso alla mancata rilevazione, in tutto o in parte, di ricavi (per esempio la vendita di un immobile, dove una parte del corrispettivo è corrisposta «in nero»).

Vi sono limiti quantitativi al di sotto dei quali il reato non sussiste.

I reati tributari

3. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – fino a 500 quote (fino a 400 quote se l'importo falso indicato in fattura è inferiore a Euro 100.000).

E' l'operazione speculare a quella di cui al precedente punto 1. Infatti è punita anch'essa con la reclusione da 4 a 8 anni.

Anche in questo caso si prende in considerazione l'inesistenza oggettiva o soggettiva delle operazioni).

I reati tributari

4. Occultamento o distruzione di documenti contabili – fino a 400 quote.

Anche per questa fattispecie l'amministrazione finanziaria tende a interpretare estensivamente la norma. Per esempio se un contribuente non esibisce i documenti richiesti, magari molto vecchi, nel corso di una ispezione sostenendo di non riuscire a trovarli, e successivamente la Guardia di finanza o gli ispettori dell'Agenzia delle entrate trovano che gli stessi esistono, potrebbe venir contestato il reato in questione.

I reati tributari

5. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte – fino a 400 quote.

E' questo un reato che tende a verificarsi in situazioni di bancarotta.

Spesso imprenditori in difficoltà preferiscono pagare dipendenti e fornitori invece del fisco.

Esistono tuttavia cause di non punibilità (per esempio violazioni dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla applicazione delle norme tributarie) e attività che comportano estinzione o attenuazione del reato (per esempio pagamento tramite ravvedimento operoso).

I reati tributari

6. Per delitti commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di Euro:

- per dichiarazione infedele – fino a 300 quote
- per omessa dichiarazione – fino a 400 quote
- per indebita compensazione – fino a 400 quote

I reati tributari

La sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo, se grazie ai reati fiscali sopra descritti l'ente ha conseguito un profitto rilevante.

I reati tributari

In tutti i casi sopra descritti, si applicano anche le sanzioni interdittive di cui all'art.9, comma 2, lett. c), d) ed e) del D.Lgs. 231/2001, ovvero divieto di contrattare con la P.A., esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi, e il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

I reati tributari

In materia di sanzioni interdittive, di particolare rilevanza per i commercialisti è l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria.



6. Conclusioni

Conclusioni

- Gli amministratori, i dirigenti e i collaboratori che commettono gravi reati per favorire le aziende dove lavorano, oltre a essere disonesti in proprio, distorcono il corretto funzionamento del mercato e della concorrenza;
- Così facendo, oltre a rischiare sanzioni penali a loro carico, mettono a rischio le loro società di sanzioni amministrative e interdittive commisurate alla gravità dei fatti;
- Le società che vogliono agire correttamente e proteggersi dalle conseguenze di eventuali comportamenti illegali di amministratori e dipendenti, possono farlo introducendo, ai sensi del D.Lgs.231/2001, adeguati modelli di organizzazione di gestione, e assegnando a un OdV la responsabilità di monitorarne il corretto funzionamento;
- Tutto ciò ha un costo, ma sostenere tale costo significa proteggersi dalle sanzioni e stimolare proattivamente il buon funzionamento della società e la correttezza dei comportamenti di amministratori e dipendenti.

Se avete domande, sono a Vostra
disposizione.

In ogni caso,

Grazie per la Vostra attenzione!