

MODELLO 231 E QUALIFICA DEI FORNITORI: ANALISI DEL RISCHIO PENALE ANCHE DOPO L'INTRODUZIONE DEI REATI TRIBUTARI

MICHELE BONSEGNA, Avvocato penalista in Lecce
FEDERICA NEGRO, Dottore in Giurisprudenza

Il presente contributo si prefigge lo scopo di fornire indicazioni sulla prevenzione e gestione del rischio-reato per gli enti, alla luce della recente introduzione dei reati tributari nel novero dei quelli presupposto di cui al d.lgs. 231/2001.

Un punto focale dell'analisi condotta attiene alla valutazione e selezione dei fornitori da parte della Società nella costituzione dei rapporti commerciali, ritenuta punto-chiave per una corretta gestione e prevenzione del rischio-reato. La frode fiscale, infatti, non si realizza solo nel porre in essere operazioni contabilizzate e mai avvenute, ma anche in operazioni concretamente avvenute ma soggettivamente inesistenti, a causa di condizioni nelle quali versa il soggetto che ha effettuato l'operazione e delle quali, il più delle volte, l'imprenditore risulta ignaro.

1. Le novità normative in tema di responsabilità amministrativa dell'ente da reato tributario

Il decreto fiscale, il d.l. 124/2019, convertito con modificazioni nella l. 157/2019, ha segnato (finalmente) una battuta d'arresto al decennale dibattito sull'inserimento dei reati tributari all'interno del catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente, prevedendo la punibilità delle persone giuridiche per le fattispecie penali tributarie più gravi previste nel d.lgs. 74/2000.

Sebbene inaspettata, tale novità legislativa costituiva ormai una scelta obbligata, viste le numerose spinte che promanavano tanto a livello nazionale, in dottrina e giurisprudenza, quanto a livello comunitario con l'emanazione della direttiva 2017/1371, cd. Direttiva PIF.

Detta Direttiva fonda le proprie radici nella lotta – mediante il diritto penale – alle frodi che possono ledere gli interessi finanziari dell'Unione e introduce, appunto, «norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di rafforzare la protezione contro reati che ledono tali interessi finanziari (...)». Inoltre, ha previsto all'art. 6, la necessaria attuazione, da parte degli Stati membri, di misure volte a ritenere responsabili le persone giuridiche che abbiano tratto beneficio dalla consumazione di uno dei reati gravi contro il sistema comune dell'Iva che siano stati commessi da parte dei soggetti apicali ovvero a seguito dell'omissione di controlli da parte dei vertici societari sui loro sottoposti.

Così, il legislatore italiano è intervenuto con la l. delega 117/2019, cd. Legge di delegazione europea 2018, fissando, all'art. 3, i principi e i criteri direttivi per l'attuazione della direttiva suddetta. Nello specifico, alla lett. e) del medesimo articolo, egli ha delegato al Governo il compito di integrare la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche di cui al d.lgs. 231/2001 anche per i reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione Europea che non siano già compresi nelle disposizioni del citato decreto.

In questo panorama normativo, il 26 ottobre 2019, ha fatto il suo ingresso, in maniera a dir poco improvvisa, il cd. decreto fiscale, segnando una vera e propria svolta nella disciplina della responsabilità amministrativa dipendente da reato delle persone giuridiche.

Tale decreto, infatti, con l'introduzione del nuovo art. 25 *quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001, ha esteso per la prima volta il catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ai reati tributari, e in particolare a quelli tipizzati agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11, d.lgs. 74/2000: trattasi, in particolare, dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; emissione di fatture per operazioni inesistenti; occultamento o distruzione di documenti contabili e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Non solo. Da ultimo, il 15 luglio 2020, il Governo ha emanato il decreto attuativo della direttiva PIF, il d.lgs. 75/2020, entrato in vigore dal 30 luglio 2020, con cui il perimetro del novello art. 25 *quinquiesdecies* è stato ulteriormente ampliato, per ciò che qui interessa, ai reati di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. 74/2000) e indebita compensazione (art. 10 *quater*, d.lgs. 74/2000) solo, però, nel caso in cui l'ente abbia commesso gravi frodi Iva in ambito transfrontaliero (cioè che abbiano determinato un'evasione per un importo non inferiore a dieci milioni di euro).

Queste ultime novità normative sono intervenute, peraltro, in un momento in cui lo Stato si è trovato ad affrontare una profonda crisi economica scaturita dall'emergenza Coronavirus e per il quale più che mai ha bisogno di presidiare l'esatta percezione dei tributi, fronteggiando il fenomeno dell'evasione fiscale, nonché di offrire un sostegno concreto ai cittadini e alle imprese colpite dallo *shock* economico e finanziario.

Ebbene, il connubio di dette circostanze pare aver posto le basi per una forma di collaborazione tra Stato e imprese e tra Fisco e contribuenti, finalizzata anche a conferire benefici sanzionatori alle imprese virtuose che abbiano dato vita ad una prevenzione del rischio fiscale¹ adottando una nuova organizzazione societaria atta a

¹ Per aver contezza di quanto affermato, è sufficiente dare uno sguardo al Piano Colao – il piano strategico per il rilancio dell'Italia – in cui è dedicato un intero capitolo al tema della compliance fiscale: in particolare, ci si riferisce alla *tax control framework* e alla gestione del rischio fiscale come incentivi mediante i quali le imprese possono estendere il proprio dialogo preventivo con l'amministrazione, anche al fine di ottenere dei benefici sanzionatori. In particolare, il paragrafo 5 della Sezione «Imprese e lavoro» del Piano Colao propone di «Introdurre la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali per le società (italiane ed estere identificate in Italia) che (i) siano in regime di cooperative compliance o (ii) implementino un Modello di presidio del rischio fiscale (*Tax Control Framework*) o (iii) segnalino e documentino adeguatamente operazioni caratterizzate da un rischio di natura fiscale», asserendo altresì che «La gestione del rischio fiscale rappresenta una priorità soprattutto alla luce dell'estensione della responsabilità degli enti di cui al d.lgs. 231/2001 a taluni reati fiscali per effetto della legge 19 dicembre 2019 n. 157». Sul punto, si legge ancora della «Necessaria convergenza tra Modello 231 e Modello di presidio del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*) che dovrebbe essere valorizzata mediante la previsione di una misura premiale rispetto alle fattispecie di natura penale-tributaria». Subito dopo, infatti, si propone la previsione della non applicazione delle sanzioni amministrative e penali in ipotesi di contestazioni

scongiurare forme di colpa da organizzazione, derivante dalla commissione delle fattispecie tributarie appena introdotte.

2. L'aggiornamento del Modello

Dal punto di vista pratico, le novità normative sopra analizzate impongono l'aggiornamento oculato del Modello di organizzazione, gestione e controllo per tutti quegli enti che vogliono cautelarsi dal coinvolgimento in un processo penale conseguente alla commissione di uno dei reati fiscali di nuova introduzione.

Tale rischio può annidarsi in qualsiasi contesto imprenditoriale e coinvolgere numerosi e diversi processi aziendali.

Il fenomeno della frode fiscale, infatti, presenta una triplice veste: da un lato, vi è la grande criminalità tributaria fondata sulla ideazione e messa in opera di frodi carosello per il tramite di sistemi nazionali e internazionali di criminalità organizzata, aventi l'obiettivo di costituire società cartiere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto; dall'altro lato, vi è il fenomeno della frode fiscale più banale, tipico delle piccole realtà aziendali, consistente, ad esempio, nell'etichettatura in fattura di un'operazione difforme rispetto a quella effettivamente posta in essere. Infine, i fenomeni sopra riportati possono anche integrarsi fra loro: è possibile, infatti, che una piccola impresa venga coinvolta in una frode carosello solo perché, ad esempio, non abbia utilizzato la normale diligenza e accortezza nella indizione di un rapporto con un fornitore o altro partner commerciale.

Per l'effetto, il primo passo imprescindibile nel percorso di definizione e aggiornamento di un Modello Organizzativo è l'individuazione delle condotte concrete che integrano le fattispecie di reato tributario, al fine di identificare le aree di attività aziendali più sensibili sulle quali intervenire, predisponendo idonei protocolli gestionali di controllo e monitoraggio del relativo rischio-reato.

In questo senso, alcuni validi spunti per il rafforzamento dei presidi e l'individuazione di un nuovo approccio organizzativo e procedurale possono essere tratti dal *Tax Control Framework*, sistema di gestione e controllo del rischio fiscale la cui adozione, a norma del d.lgs. 128/2015, consente alle imprese di rilevanti dimensioni di accedere alla cd. *cooperative compliance*, ossia il regime di adempimento collaborativo con l'Agenzia delle Entrate².

In ambito internazionale, infatti, già da tempo si parla di «*Onion skin model*», un Modello pensato in termini di controllo del rischio aziendale «a più strati», deputato a sviluppare una sempre maggiore integrazione tra i vari sistemi di controllo interni del rischio aziendale in modo da ottenere una protezione della stessa impresa a livello progressivo.

Tuttavia, il legislatore non ha ad oggi ancora previsto che l'eventuale partecipazione alla *cooperative compliance* funga da esimente della responsabilità

nei confronti di soggetti aderenti al regime di *cooperative compliance* correlata all'abbassamento delle soglie per accedere alla *cooperative compliance* (...).

² V. scheda informativa dell'Agenzia delle Entrate su «Regime di adempimento collaborativo o *cooperative compliance*» nella quale si afferma che l'istituto dell'adempimento collaborativo si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

penale determinata dalla violazione di norme fiscali. Sicché, la necessità di adottare ulteriori presidi precipuamente orientati alla prevenzione del rischio da decreto 231 è ancora attuale e vigente. Tuttalpiù, si potrebbe pensare ad un coordinamento di entrambi i Modelli³.

3. Profili operativi

Avendo riguardo, quindi, alle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, elemento cardine delle frodi fiscali tipizzate negli artt. 2 ss., d.lgs. 74/2000, è opportuno analizzare le aree di maggiore esposizione a tale rischio-reato che sono comuni ad ogni realtà aziendale. Tanto al fine di predisporre adeguati protocolli di controllo interno, deputati alla gestione del rischio fiscale che possano anche *ex post* definire un *modus operandi* virtuoso ai sensi di legge.

Nella sede che qui interessa, l'area d'attività che tipicamente può prestarsi a condotte criminose riconducibili alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni (in tutto o in parte) inesistenti di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000 è certamente l'approvvigionamento di beni e servizi, riconducibile all'area amministrazione e finanza.

In particolare, per ciò che attiene all'oggetto della prestazione, sarà opportuno prevedere all'interno della società controlli volti a regolare gli approvvigionamenti mediante ordini o contratti in forma scritta, nei quali venga espressamente indicato il prezzo o il corrispettivo del bene/servizio; verificare la esatta corrispondenza dei beni e servizi ricevuti rispetto a quelli richiesti; verificare la congruità tra il prezzo di acquisto dei beni e/o dei servizi oggetto di transazione rispetto al valore di mercato degli stessi.

In altri termini, è doveroso che, in un'ottica di massima trasparenza e correttezza, ogni operazione di vendita/acquisto sia adeguatamente formalizzata e documentata, in modo da assicurarne la tracciabilità.

I medesimi principi valgono per le operazioni relative alla predisposizione del bilancio e delle dichiarazioni fiscali, ad esempio adottando sistemi che garantiscano l'identificazione degli utenti che intervengono nella gestione della contabilità, al fine di individuare i diversi livelli di responsabilità, nonché prevedendo controlli periodici sulla tenuta delle scritture contabili.

Tuttavia, i presidi volti a prevenire il rischio di operazioni oggettivamente inesistenti, ossia il rischio di contabilizzazione (e successiva utilizzazione in dichiarazione) di una fattura o altro documento a fronte di un'operazione che non sia mai avvenuta o sia avvenuta in parte o con importi differenti, non sono sufficienti ai fini di prevenzione del rischio prefissati.

³ In tema di Tax Control Framework, Ielo, Responsabilità degli enti e reati tributari, in questa Rivista, 1/2020, 17 ss., ha ritenuto l'utilità dei contenuti del detto sistema di gestione del rischio fiscale sia ai fini della costruzione di un Modello organizzativo volto alla prevenzione del rischio fiscale ex d.lgs. 231/2001 sia in punto di valutazione del Modello, in quanto il positivo giudizio espresso su un TCF dall'Agenzia delle Entrate per l'ammissione al procedimento di adempimento collaborativo sarà idoneo a costituire uno dei parametri di valutazione della bontà di un MOG 231.

4. Attenzione alla selezione dei fornitori

Altro delicato rischio di commissione del reato presupposto in questione, che il Modello organizzativo deve valutare, attiene all'ipotesi, in verità molto frequente, di coinvolgimento della società in una operazione soggettivamente inesistente: ad esempio, una frode fiscale anche in assenza di una cosciente e consapevole volontà da parte degli organi apicali.

Ebbene, strumento indispensabile ai fini della mitigazione del rischio di detto genere è la predisposizione di un'adeguata valutazione dei fornitori e degli eventuali *partner* commerciali, deputata a vagliarne l'affidabilità e la serietà sul mercato tramite l'attenta analisi anche del trascorso di ognuno di essi.

Mentre, come detto, nel caso delle operazioni oggettivamente inesistenti sono attestate cessioni o prestazioni mai avvenute o poste in essere – implicando l'ovvia consapevolezza dell'illecito da parte del contribuente che contabilizza le relative fatture – nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, invece, l'utilizzatore (delle fatture) è spesso ignaro di essere parte concorrente nella realizzazione di una condotta illecita.

Basti pensare ai casi nei quali il cedente o il prestatore non abbia una natura idonea ad effettuare l'operazione ovvero quando decida di non adempiere sistematicamente ai principali obblighi fiscali.

L'acquirente, non conoscendo la correttezza fiscale del suo fornitore, è spesso ignaro delle sue violazioni. Così facendo, però, rischierà di trovarsi coinvolto in responsabilità penali estendibili, ormai, anche alla persona giudica.

Per vicende di questo tipo, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere iniziale di provare, anche in via presuntiva, l'interposizione fittizia del cedente o la frode fiscale commessa a monte da altri soggetti. Compete, poi, all'acquirente provare la sua buona fede di non aver scoperto l'illecito altrui nonostante l'impiego della dovuta diligenza. Buona fede che, tra l'altro, non viene quasi mai valutata dall'Amministrazione, che, il più delle volte, presumendo la (automatica) responsabilità dell'acquirente, invia l'accertamento condotto alla Procura della Repubblica quale notizia di reato.

La persona fisica e la società, pertanto, rischieranno di essere sottoposti a procedimento penale pur avendo contabilizzato la fattura, ricevuto i beni e servizi e saldato regolarmente il prezzo: tanto in quanto non hanno accuratamente valutato la soggettività del fornitore⁴.

Allora, proprio al fine di prevenire e scongiurare situazioni di questo tipo, è doveroso adottare una politica di accurato *screening* dei fornitori e *partner*. Nello specifico, è opportuno che la valutazione dei fornitori avvenga tanto in un'ottica preventiva, allorquando la società intenda instaurare un rapporto commerciale per la prima volta, quanto in un'ottica a posteriori, laddove la società intrattenga già da tempo un rapporto commerciale con un soggetto.

Pertanto, in caso di «nuovo» fornitore – rispetto al quale la società non conosce affidabilità e serietà – la valutazione dovrà essere effettuata *ex ante*, ossia prima ancora che il rapporto si instauri, al fine di vagliarne esistenza, genuinità e *modus operandi*; diversamente, in caso di fornitore stabile, con cui ad es. la società intrattiene

⁴ IORIO, *La dichiarazione fraudolenta*, in *Reati Tributari – la nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*, in *Il Sole 24 Ore*. L'autore analizza, fra gli altri, gli aspetti processuali di una vicenda di questo tipo.

un rapporto da anni, il rischio-reato dovrà essere gestito in un'ottica *ex post* e nelle more del rapporto già consolidato.

In termini concreti, un possibile protocollo da implementare all'interno dell'azienda potrebbe prevedere l'implementazione delle misure esistenti con quelle che seguono.

Ogni «nuovo» fornitore e/o *partner* commerciale, prima dell'instaurazione del rapporto commerciale, dovrà fornire alla Società:

- la visura camerale societaria, al fine di verificare, tra l'altro, l'anzianità di iscrizione nel registro delle imprese – per valutarne l'effettiva esistenza – e la corrispondenza dell'oggetto della fattura con l'oggetto della attività effettivamente registrata dalla società in sede di iscrizione camerale;
- il certificato del casellario giudiziale (preferibilmente la visura del casellario giudiziale) del legale rappresentante della società, di quello eventualmente cessato nell'ultimo anno e dei soci di maggioranza (quelli, cioè, con una partecipazione al capitale in percentuale superiore al 33%) della società stessa: la finalità dell'acquisizione è quella di verificare la presenza di condanne definitive per illeciti di cui agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11, d.p.r. 74/2000;
- il certificato dei carichi pendenti del legale rappresentante della società, di quello eventualmente cessato nell'ultimo anno e dei soci di maggioranza (quelli, cioè, con una partecipazione al capitale in percentuale superiore al 33%) della società stessa. La finalità della acquisizione è quella di verificare la presenza di procedimenti penali in corso per illeciti di cui agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11, d.p.r. 74/2000;
- il certificato dei carichi pendenti presso l'Agenzia delle Entrate rilasciato dall'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente, al fine di accertare: eventuali debiti fiscali che non sono stati soddisfatti in maniera definitiva; eventuali debiti fiscali non soddisfatti per i quali vi è una impugnazione in corso; esistenza di debiti fiscali pendenti a seguito di interrogazione al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria ai fini delle imposte dirette, I.V.A., imposte indirette sugli affari ed altri tributi indiretti; assenza di debiti tributari.

Tanto premesso, in base ai risultati emersi dalla verifica condotta, la società adoterà un comportamento differente, parametrato a seconda dei casi via via verificatisi, orientandosi verso l'esclusione di rapporti commerciali con soggetti sicuramente in caso di compresenza di una condanna penale per uno degli illeciti tributari rilevanti ai fini della disciplina 231 sopra analizzati e di debiti tributari definitivamente scaduti e non onorati.