



# flash info paper

marzo 2020

## Compliance: reati fiscali ed estensione del perimetro della responsabilità ex d.lgs. 231/01

Alla luce delle ultime novità normative il presente numero del Flash Info Paper si propone di esporre lo stato dell'arte in ambito di interventi normativi e disegni di Legge rilevanti ai fini del D.Lgs. 231/2001 ed impatti in termini di responsabilità penali e responsabilità amministrativa della Società ai sensi del D. Lgs. 231/2001 (e relativo aggiornamento del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo).

### In questo numero:

#### Cosa

- Decreto Legge n.124/2019 decreto fiscale collegato alla Manovra economica 2020 e relativa Legge di conversione 157/2019
- Legge n.117/2019, 4/10/2019 recepimento della "Direttiva PIF"
- D.lgs 128/2015 regime di adempimento collaborativo

#### Impatti:

- Responsabilità penali
- Responsabilità amministrativa della Società ai sensi del D. Lgs. 231/2001 -> aggiornamento del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo
- Analisi del rischio "fiscale" -> adozione del "Tax Control Framework"

## INDICE

pag.

Novità del decreto fiscale	2
Processo logico di identificazione dei rischi e dei controlli	3
L'aggiornamento dei modelli 231 rispetto ai reati tributari	4
Il Tax Control Framework	5

vai agli argomenti di interesse!



Vuoi ricevere le notizie da BDO direttamente via email?  
Iscriviti alle nostre mailinglist.

# NOVITÀ DEL DECRETO FISCALE

## L'INTRODUZIONE DELL'ART. 25-QUINQUIESDECIES NEL D.LGS. 231/01 E L'ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA PIF IN ARRIVO

### "DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE PER ESIGENZE INDIFFERIBILI"

Tra le novità del decreto fiscale, collegato alla manovra finanziaria del 2020, significativa è l'introduzione della Responsabilità amministrativa degli Enti ex D.Lgs. 231/2001 per alcuni reati di natura tributaria (il cui quadro normativo è quello del D.Lgs. 74/2000).

In sostanza il novero dei reati rilevanti ai fini 231, ossia le c.d. "fattispecie presupposto", si estende ad alcuni reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000.

In particolare, il secondo comma dell'art. 39 del decreto fiscale, poi convertito nella Legge n. 157/2019 il 24 dicembre 2019, ha introdotto nel D.Lgs. 231/2001 l'articolo 25-*quinquiesdecies*, sui reati tributari.

Vengono ricompresi nell'art. citato al comma 1, i seguenti delitti:

- il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, comma 1 e 2-*bis*, del D.Lgs. 74/2000);
- il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D.Lgs. 74/2000);
- il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, comma 1 e 2-*bis*, del D.Lgs. 74/2000);
- il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 del D.Lgs. 74/2000);
- il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 del D.Lgs. 74/2000).

Con il secondo comma del citato articolo, il legislatore ha previsto l'applicazione di una circostanza aggravante che aumenta la pena base, se risulta altresì constatato il conseguimento di un "profitto di rilevante entità".

Infine, con il terzo comma, è prevista l'applicazione obbligatoria nei casi di condanna, anche di alcune sanzioni interdittive: il riferimento è all'art. 9 comma 2 lettere c), d) ed e) del D.Lgs. 231/2001:

- divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per l'ottenimento di una prestazione di pubblico servizio;
- esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Tali sanzioni hanno una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni. Se necessario, talune, possono essere applicate congiuntamente.

### IN ARRIVO ALTRE MODIFICHE 231: LE NOVITÀ DELLA "DIRETTIVA PIF"

Il Consiglio dei Ministri del 23 gennaio 2020 ha approvato in prima lettura il decreto legislativo di attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla *lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione* (cosiddetta "Direttiva PIF" - Direttiva per la protezione degli interessi finanziari).

Il decreto, in esame preliminare, modificherà quindi ulteriormente - quando approvato - le fattispecie di reati tributari rilevanti ai fini della responsabilità degli Enti ex D.Lgs. 231/2001.

Tra le novità:

- è prevista la possibilità di punire anche le ipotesi di delitto tentato (e non solo consumato) per i reati fiscali che presentano l'elemento della transnazionalità, se l'imposta IVA evasa non sia inferiore a 10 milioni di euro;
- è prevista l'introduzione all'articolo 25-*quinquiesdecies* del D.Lgs. 231/2001 i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione (come già previsti dal D.Lgs. 74/2000 sui reati tributari) commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'Iva, se l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro;
- è prevista l'estensione della responsabilità delle società anche ai delitti di frode nelle pubbliche forniture, al reato di frode in agricoltura e al reato di contrabbando, modulando la sanzione a seconda che il reato ecceda o meno la soglia di 100 mila euro;
- infine, si è ampliato il panorama dei delitti contro la pubblica amministrazione di cui possono rispondere le società, includendovi il delitto di peculato, peculato mediante profitto dell'errore altrui e quello di abuso d'ufficio.

Nell'attuale panorama legislativo e giurisprudenziale, appare quindi evidente che le Società dovranno procedere all'aggiornamento del Modello Organizzativo ex D.Lgs. 231/2001, con una *valutazione dei rischi fiscali connessi alla propria attività e con conseguenti controlli da applicare sui processi rilevanti*.



# PROCESSO LOGICO DI IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI E DEI CONTROLLI

## PROCESSO LOGICO DI IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI E DEI CONTROLLI - ESEMPIO PRATICO SULL'ART. 2 D.LGS. 74/2000

Il processo logico di identificazione dei rischi e dei controlli da implementare ai fini della prevenzione del rischio-reato di natura tributaria è articolato in quattro momenti:

- analisi delle fattispecie 231-rilevanti richiamate dal D.Lgs. 74/2000;
- individuazione, per i reati di tipo dichiarativo, delle dichiarazioni fiscali rilevanti;
- identificazione dei controlli sui processi amministrativo/contabili che alimentano il calcolo delle imposte;
- identificazione dei controlli sul processo di calcolo delle imposte.

Volendo fare un esempio pratico, nel seguito è riportata la possibile analisi in riferimento all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 (l'analisi dovrà essere estesa a tutte le altre fattispecie presupposto).

Come recita il comma 1 dell'art. 2:

*"E' punito con la reclusione [...] 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".*

Si evidenzia che, secondo la normativa tributaria, l'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte delle seguenti operazioni:

### 1. Quando si perfeziona il reato?

Il comma 2 di tale art. cita che: "[...] 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;
- sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria".

Si tratta di un reato di mera condotta, a consumazione istantanea, **che si realizza nel momento in cui viene presentata la dichiarazione fiscale (dichiarazione ai fini delle imposte sul reddito ovvero alle dichiarazioni periodiche o annuali ai fini IVA).**

### 2. Quali sono le dichiarazioni rilevanti

Salvo ipotesi residuali, le principali dichiarazioni rilevanti ai fini dell'art. 2 sono quelle ai fini IVA e IRES.

### 3. Quali sono i processi che alimentano le dichiarazioni in esame?

- tutti i processi aziendali e i relativi iter amministrativo/contabili che alimentano le dichiarazioni fiscali, quindi nel caso dell'art. 2 prevalentemente il ciclo passivo;
- il processo di calcolo delle imposte.

### 4. Quali sono i controlli da analizzare e sviluppare?

Nell'esempio dell'art. 2 i controlli sul ciclo passivo e sul processo di calcolo delle imposte potrebbero essere i seguenti:

#### IDENTITÀ E QUALIFICAZIONE FORNITORE

- ✓ Controlli su anagrafica fornitori - iter approvativo su creazioni/variazioni campi anagrafici chiave (coordinate bancarie, P. IVA, ecc.)
- ✓ Controlli su qualificazione fornitore (identità pregressa - albo fornitori - verifiche qualità prestazione resa e rating, ecc.)

#### REGOLARITÀ DELLA FORNITURA E PROCESSO CONTABILE

- ✓ Controlli sulla classificazione della fornitura (spesabile/capitalizzabile)
- ✓ Controlli sull'iter d'approvazione degli ordini di acquisto e sugli approval limits
- ✓ Controlli su eventuali ordini non processati con ordine di acquisto o al di fuori delle procedure autorizzative standard
- ✓ Controlli su ricezione bene/servizio rispetto a quanto ordinato - per beni → DDT - per servizi → evidenza prestazione resa
- ✓ Controllo match fattura - ordine ed eventuali autorizzazioni sui mismatch
- ✓ Autorizzazioni su fatture per pagamento
- ✓ Solo fatture autorizzate in payment list e controlli su eventuali eccezioni (es. focus su pagamenti anticipati)
- ✓ Controlli di sistema su correttezza n. partita IVA, blocchi di sistema su duplicazioni di fatture, correttezza tax coding e codici IVA, corrispondenza codici IVA → tipologia prodotto, ecc.

Ciclo Passivo



# L'AGGIORNAMENTO DEI MODELLI 231 RISPETTO AI REATI TRIBUTARI

## Processo Calcolo Imposte

### TAX MANAGER/CFO

- ✓ Formazione continua del personale delle Funzioni Tax/ Finance e aggiornamento normativo
- ✓ Analisi andamenti (es. liquidazione IVA periodica in linea con andamenti acquisti di periodo)
- ✓ Riconciliazioni conti fiscali e controllo poste indetraibili/ineducibili
- ✓ Valutazioni relative alle variazioni in aumento/in diminuzione
- ✓ Valutazioni relative alle perdite pregresse e alle imposte anticipate e differite
- ✓ Approvazione del primo calcolo imposte prima dell'invio al consulente fiscale

### FISCALISTA (PROFESSIONISTA ESTERNO)

- ✓ Revisione delle componenti di reddito non deducibili e non detraibili
- ✓ Verifica professionale calcolo imposte rispetto a vigente normativa (TUIR, normativa nazionale e locale, giurisprudenza tributaria)

### TAX MANAGER/CFO

- ✓ Approvazione formale della bozza di dichiarazione da parte di CFO / Tax Manager prima della firma del legale rappresentante (in funzione delle vigenti procure)
- ✓ Processi di archiviazione della documentazione a supporto post-dichiarazione

Si dovrà quindi procedere con l'aggiornamento dei protocolli della parte speciale del Modello 231 rispetto alla prevenzione del rischio afferente ai reati tributari.

In sede di mappatura e di integrazione dei protocolli andranno considerati tutti gli aspetti relativi a:

- sistema organizzativo (ruoli, responsabilità, deleghe e procure, ecc.)
- segregazione dei compiti
- procedure in essere
- documentazione e tracciabilità delle attività di controllo.

Infine, si segnala l'opportunità di integrare detti protocolli con quelli già implementati ai fini della prevenzione dei rischi di reati di tipo corruttivo, di riciclaggio/autoriciclaggio, di associazione per delinquere, per quanto rilevanti anche rispetto ai rischi di natura fiscale.

Si evidenzia che nel processo del calcolo delle imposte, un ruolo chiave è spesso incentrato sui professionisti esterni (fiscalisti) che supportano le Funzioni aziendali nelle valutazioni delle componenti di reddito non deducibili e non detraibili e nelle verifiche professionali sul calcolo delle imposte. Tali professionisti contribuiscono evidentemente a rafforzare i presidi di controllo "interni" già implementati dalla Società.

## L'AGGIORNAMENTO DEL MODELLO 231

Dopo aver identificato i rischi/controlli, sarà necessario procedere con l'aggiornamento delle valutazioni di *risk assessment* nel Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo adottato.

Tali valutazioni comporteranno l'integrazione della c.d. "mappatura delle attività e dei processi strumentali" rilevanti ex D.Lgs. 231/2001 rispetto ai rischi connessi ai reati tributari.



# OPPORTUNITÀ PER RAFFORZARE IL PRESIDIO FISCALE: IL "TAX CONTROL FRAMEWORK"

## OPPORTUNITÀ PER RAFFORZARE IL PRESIDIO FISCALE: "IL TAX CONTROL FRAMEWORK"

In un contesto in cui cresce sempre più l'attenzione al modo in cui le Società gestiscono la variabile fiscale e cogliendo spunto dalla necessità di aggiornare i Modelli 231 rispetto ai reati tributari, le imprese che ne abbiano i requisiti possono anche valutare l'opportunità di aderire al regime dell'adempimento collaborativo previsto dal D Lgs. 128/2015.

Tale regime, che risponde alle logiche della c.d. "cooperative compliance", è volto a promuovere forme proattive e virtuose di cooperazione tra l'Amministrazione Finanziaria ed i contribuenti.

In quest'ottica, il c.d. "Tax Control Framework", ovvero un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale può efficacemente supportare l'aggiornamento delle valutazioni di rischio ai fini 231 e la sua adozione può rappresentare un presidio ottimale sia ai fini dell'integrazione dei Modelli 231 che per l'accesso al regime d'adempimento collaborativo.

Esso consente, pertanto:

- di analizzare tutti i processi aziendali, con particolare attenzione a quelli di rilevanza fiscale;
- di ottenere i vantaggi previsti dal regime d'adempimento collaborativo per le Società che ne abbiano i requisiti;
- di implementare un efficace ed efficiente sistema di controllo sui processi aventi rilevanza fiscale;

con conseguente attenuazione del rischio di commissione dei Reati Tributari.

L'implementazione di un sistema interno di misurazione e controllo del rischio fiscale può rivelarsi una scelta strategica capace di generare un vantaggio competitivo, in termini di stabilità economica e patrimoniale, attraverso la minimizzazione del rischio di incorrere in sanzioni e perdite finanziarie come conseguenza della violazione di disposizioni tributarie.

A fronte del processo di raccolta, gestione, monitoraggio e condivisione delle informazioni aventi rilevanza fiscale - e non solo - l'articolo 6 del D.Lgs. n. 128/2015 prevede diversi vantaggi per le imprese che intendono aderire al regime, quali:

- **procedura abbreviata di interpello preventivo**, mediante la quale l'Agenzia si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro 45 giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta;

- **applicazione di sanzioni ridotte alla metà**, e comunque applicate in misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione dell'impresa;
- **esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette** per tutto il periodo di permanenza nel regime;
- **miglioramento del profilo reputazionale e mitigazione del rischio di danno reputazionale**;
- **rafforzamento del Sistema di Controllo Interno con possibilità per le Funzioni Risk Management, Compliance ed Internal Auditing di valutare e qualificare in maniera più puntuale i rischi relativi alle verifiche fiscali ed ai potenziali contenziosi tributari**;
- **maggior confidenza degli stakeholder e ottenimento di un vantaggio competitivo** in termini di stabilità economica e patrimoniale attraverso la minimizzazione del rischio di incorrere in sanzioni e perdite finanziarie, immane conseguenza della violazione di disposizioni tributarie.

## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce di quanto presentato nel presente "Info Paper", emerge per le Società la necessità di:

- procedere all'aggiornamento del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo a fronte dell'integrazione dei reati fiscali nelle fattispecie presupposto ex D.Lgs. 231/2001 attuata dalla già vigente L. 157/2019;
- considerare, in detto aggiornamento, le ulteriori integrazioni ai fini 231 delle nuove fattispecie presupposto che saranno introdotte a fronte dell'approvazione del Decreto d'attuazione della Direttiva PIF.

Contestualmente, le Società che ne abbiano i requisiti, possono valutare l'opportunità di adottare un tax control framework che, oltre a rispondere a pieni requisiti di compliance 231, abiliti l'accesso al regime di adempimento collaborativo (cooperative compliance) con tutti i conseguenti vantaggi nel rapporto con l'Amministrazione Finanziaria.



Contatti:  
BDO Italia S.p.A.  
[ras@bdo.it](mailto:ras@bdo.it)

Viale Abruzzi, 94  
20131 Milano  
Tel: 02 58 20 1

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di revisione e consulenza aziendale con circa 88.000 professionisti altamente qualificati in più di 167 paesi. In Italia BDO è presente con oltre 800 professionisti e 18 uffici, una struttura integrata e capillare che garantisce la copertura del territorio nazionale.

Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il 10 marzo 2020.

[www.bdo.it](http://www.bdo.it)



BDO Italia S.p.A., società per azioni italiana, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2020 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.