

Il Commento | Controlli e liti 25 Febbraio 2020

# Modelli «231» e reati tributari, l'aggiornamento guarda alla sostanza delle operazioni

Stampa

di Angela Monti

L'introduzione nella gamma dei reati rilevanti ai fini della responsabilità amministrativa da reato disciplinata dal Dlgs 231/2001 anche dei più gravi reati tributari solleva il problema di come e quanto debbano essere implementati i modelli organizzativi già esistenti ai fini di una adeguata salvaguardia dell'ente.

Sul piano pratico la domanda più frequente che serpeggia nei primi consigli di amministrazione tenutisi dopo l'entrata in vigore della normativa che ha modificato l'articolo 25-quinquiesdecies riguarda le connessioni tra procedure e controlli contabili e procedure rilevanti ai fini dell'attuazione del modello.

In altre parole, è possibile ritenere sostanzialmente adeguato un modello che richiami pedestremente le procedure contabili che già hanno dimostrato la loro solidità ed efficienza ai fini, ad esempio, del controllo di gestione?

La domanda è mal posta e si presta a soluzioni approssimative e paradossalmente controproducenti.

Consideriamo tra tutti il reato di «dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici» all'articolo 3 del Dlgs 74/2000 che, in quanto reato dichiarativo, sembrerebbe meglio prestarsi a una soluzione positiva del quesito.

È probabile infatti che l'ipotesi all'articolo 3 sia la fattispecie in cui possano più facilmente incorrere anche le imprese più serie e organizzate sotto il profilo della compliance, anche fiscale, non foss'altro per l'approccio di molte Procure di procedere a imputazioni riconducibili all'articolo 3 in tutti i casi in cui non sia prima facie evidente la carenza di alcuna attitudine fraudolenta del contribuente immediatamente riconducibile all'articolo 4.

Ebbene, occorre al riguardo considerare che dalla riforma con il Dlgs 158/2015 la «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie» non rappresenta più un elemento necessario della condotta punibile. Infatti, il reato di cui alla disposizione in parola, se poteva considerarsi un «reato proprio» che poteva essere posto in essere solo da soggetti qualificati in quanto contribuenti tenuti alle scritture contabili (imprenditori e professionisti), oggi è un reato di cui può essere imputabile «chiunque». La condotta rilevante infatti è rappresentata non solo e non tanto dall'utilizzo di documenti falsi diversi dalle fatture ma in generale dal compimento di «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» o comunque dall'utilizzo di altri mezzi fraudolenti «idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria».

In altre parole, i presidi volti a scongiurare la responsabilità dell'ente dovranno riguardare non solo l'aspetto tecnico-contabile (che certamente avrà rilievo) ma la «sostanza» delle operazioni rappresentate nelle scritture contabili e nella dichiarazione dei redditi. La natura «simulata» oggettivamente o soggettivamente di un contratto sarà infatti vagliata, in sede penale, avendo riguardo ai suoi effetti giuridici concreti indipendentemente dalla rappresentazione contabile che degli stessi sia stata data. Quest'ultimo aspetto non va sottovalutato se è vero, come è vero, che la riforma del 2015 ha esplicitamente voluto colpire contabilizzazioni civilisticamente ineccepibili di operazioni che tuttavia avevano inficiato con contratti in ipotesi simulati o anche semplicemente «fraudolenti» la dichiarazione dei redditi per il tramite di variazioni in diminuzione del reddito imponibile. Fu il caso dei cosiddetti prodotti finanziari «ibridi» produttivi di componenti positive sottoposte al regime della participation exemption propria dei dividendi. Ove fu assunto che la costruzione del prodotto fosse basata sulla simulazione di un contratto diverso da quello effettivamente voluto dalle parti per essere il rapporto partecipativo frutto di una finzione, la condotta posta in essere dal contribuente non risultò punibile proprio perché la disciplina allora vigente richiedeva la sussistenza di un «falso contabile» nei fatti non contestabile ove l'impresa avesse rigorosamente osservato i principi contabili alla stessa applicabili.

L'ipotesi ora rappresentata evidenzia come tutte le imprese, qualunque sia il settore di appartenenza e i principi contabili alle stesse applicabili (principi contabili «tradizionali», Oic o Ias), possano essere colpite da contestazioni per reati tributari che ora

rientrano nel novero dei reati rilevanti ai fini del Dlgs 231/2001 e che sarà indispensabile un continuo confronto tra organi di controllo (revisione contabile, collegio sindacale ed organismo di vigilanza) affinché le procedure rilevanti ai fini del modello consentano di presidiare le operazioni pur correttamente transitate dalle scritture contabili in quanto solidamente ancorate alla verifica della «sostanza» oltre la «forma».

*L'autrice è presidente della Camera degli avvocati tributaristi di Milano*

---

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole **24 ORE**