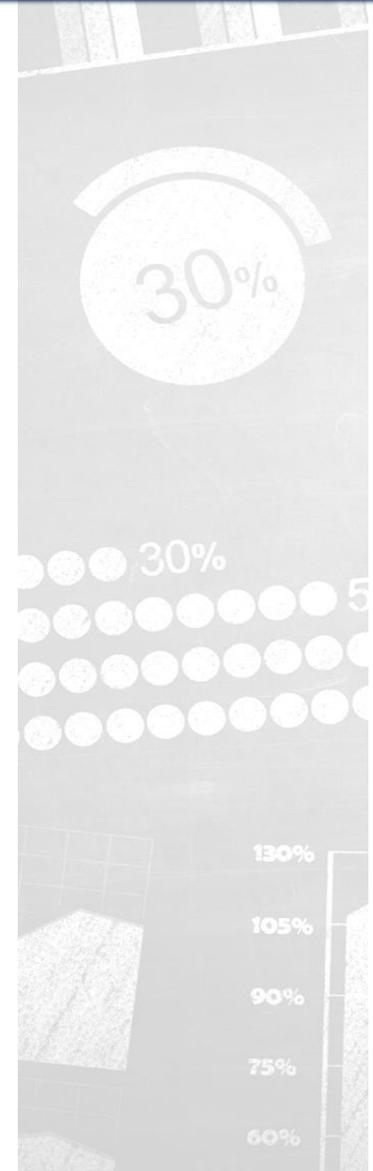


## **Gestione del rischio fiscale e il reato di autoriciclaggio: rapporti con la disciplina delle responsabilità degli enti (D.Lgs. n. 231/2001) e impatti sul modello organizzativo**

**Avv. Roberta Di Vieto**

Pirola Pennuto Zei & Associati



# La gestione del rischio fiscale

Torino, 19 Novembre 2015

Presupposti  
normativi internazionali

1

Convenzione di Bruxelles 26 Luglio 1995 sulla tutela degli interessi finanziari delle C.E.

2

Convenzione di Bruxelles 26 Maggio 1997 sulla lotta contro la corruzione dei funzionari delle C.E. e degli Stati membri

RATIFICA CONVENZIONI DI BRUXELLES

L. 300/2000

Art. 11

Delega al Governo per la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e degli enti privi di personalità giuridica.

D. Lgs. 231/2001

ATTUAZIONE DELLA DELEGA: definizione della disciplina della responsabilità amministrativa degli Enti

DL. 350/2001

Art. 25 bis

L. 7/2003

Art. 25 quater

L. 123/2007

Art. 25 septies

D.Lgs 61/2002

Art. 25 ter

L. 228/2003

Art. 25 quinquies

D.Lgs. 231/2007

Art. 25 octies

L. 62/2005

Art. 25 sexies

L. 7/2006

Art. 25 quater.1

L. 48/2008

Art. 24 bis

L. 94/2009

Art. 24 ter

L. 99/2009

Art. 25 bis.1

L. 99/2009

Art. 25 novies

L. 116//2009

Art. 25 novies

L. 146/2006

Reati  
transnazionali

D.Lgs. 121/2011

Art. 25 undecies

D.Lgs 109/2012

Art. 25 duodecies

L. 190/2012

Legge  
anticorruzione

L. 186/2014

**Autoriciclaggio**

# La gestione del rischio fiscale

Torino, 19 Novembre 2015

**OBIETTIVO dell'intervento  
normativo**



**LA "MORALIZZAZIONE" DELL'ATTIVITA'  
ECONOMICA E DEL BUSINESS**

DAL ...

**Principio  
di "personalità"  
della responsabilità penale**

**Art. 27 Cost.**

ALLA ...

**Responsabilità  
amministrativa  
dell'Ente**

**D.Lgs. 231/01**

*"La nuova responsabilità, nominalmente amministrativa, dissimula la sua natura sostanzialmente penale; forse sottaciuta per non aprire delicati conflitti con i dogmi personalistici dell'imputazione criminale (art. 27 Cost.)"*  
Cass. Pen. n. 3615 del 20.12.2005

Principio di “autonomia” della responsabilità dell’Ente



Gli Enti rispondono non tanto per il reato commesso dalla persona fisica, quanto per non aver fatto quanto era possibile per evitare la realizzazione di illeciti.

Art. 8 D.Lgs. 231/2001

La responsabilità dell’Ente  
sussiste anche quando:

1

L’autore del reato non è stato  
identificato  
o non è imputabile

2

Il reato si estingue per  
una causa diversa  
dall’ammnistia

## PRESUPPOSTI della responsabilità amministrativa dell'Ente

**Estremi che integrano la  
RESPONSABILITA'  
AMMINISTRATIVA  
degli Enti**

1

Commissione di reati espressamente previsti dalla legge

2

Responsabilità penale di almeno una persona inserita nell'organizzazione dell'Ente

3

"Interesse" o "vantaggio" dell'Ente

4

Mancata adozione ed applicazione di "modelli organizzativi" idonei alla prevenzione dei reati

## La COMMISSIONE DI UNO SPECIFICO REATO da parte di una persona fisica

### REATI PRESUPPOSTO

- Reati contro la Pubblica Amministrazione
- Reati Societari
- Delitti informatici e trattamento illecito di dati
- Delitti di criminalità organizzata
- Falsità
- Delitti contro l'industria e il commercio
- Delitti con finalità di terrorismo
- Pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili
- Delitti contro la personalità individuale
- Abusi di mercato
- Reati connessi alla violazione della normativa antinfortunistica
- Ricettazione, Riciclaggio, **Autoriciclaggio**
- Violazione diritto d'autore
- Dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria
- Reati ambientali
- Impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare

## In particolare, il reato di AUTORICICLAGGIO

La Legge 186/2014 intitolata *“Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all’estero nonché per il potenziamento della lotta all’evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio”* ed entrata in vigore il 1° gennaio 2015, introduce nel nostro ordinamento il delitto di **“autoriciclaggio”** (nuovo art. 648-ter,1 c.p.).

La Legge 186/2014 modifica il D.Lgs. 231/2001 prevedendo, per quanto qui di interesse:

- l’inserimento nell’art. 25-*octies* del reato di autoriciclaggio
- la modifica della rubrica: ora *«Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio»*.



## LA CONDOTTA

«Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a **chiunque**, avendo commesso o concorso a commettere un **delitto non colposo**, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il **denaro**, i **beni** o le **altre utilità** provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da **ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa**.»

**Non è sanzionato l'utilizzo "personale"**: infatti, non è punita la mera utilizzazione o l'impiego per fini personali del denaro, dei beni e delle utilità di provenienza delittuosa, ferma restando la responsabilità per il reato "a monte".

## LA CONDOTTA

**Il reato si realizza  
quando sussistono  
le seguenti circostanze:**

1

si crei o si concorra a creare attraverso un primo **DELITTO NON COLPOSO** una provvista consistente in denaro, beni o altre utilità

2

si impieghi la predetta provvista attraverso un comportamento ulteriore e autonomo in attività imprenditoriali, economiche e finanziarie

3

si crei un concreto ostacolo alla identificazione della provenienza delittuosa della summenzionata provvista

# La gestione del rischio fiscale

Torino, 19 Novembre 2015



È prevista la reclusione da 2 a 8 anni e la multa da Euro 5.000,00 ad Euro 25.000,00 per chi consuma tale fattispecie delittuosa. Sanzioni inferiori, invece, nell'ipotesi in cui il denaro, i beni o le altre utilità derivino da delitto non colposo punito con la reclusione inferiore a 5 anni andandosi ad irrogare la reclusione da 1 a 4 anni e la multa da Euro 2.500,00 ad Euro 12.500,00

## Sanzioni per la persona fisica

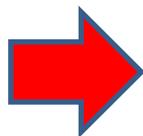


La pena è aumentata se i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria, finanziaria o professionale. La sanzione è diminuita sino alla metà nel caso in cui il soggetto si sia efficacemente adoperato per evitare le conseguenze ulteriori del proprio operato, per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle utilità.

# La gestione del rischio fiscale

Torino, 19 Novembre 2015

## Sanzioni per l'ente



- ✓ da 200 a 800 quote;
- ✓ nel caso in cui il denaro, i beni o le altre utilità provengano da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione superiore nel massimo a cinque anni, si applica la sanzione pecuniaria da 400 a 1000 quote

## I SOGGETTI autori dei reati

**Soggetti in posizione  
APICALE**

Coloro che hanno funzioni di:

- rappresentanza;
- amministrazione;
- direzione;
- gestione e controllo

esercitate anche solo in “via di fatto”

**Soggetti “SOTTOPOSTI”**

Coloro che risultano essere “sottoposti” alla direzione o alla vigilanza dei soggetti in posizione apicale

## INTERESSE o VANTAGGIO dell'Ente

- ✓ E' esclusa la responsabilità amministrativa dell'Ente ove l'autore del reato abbia agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi.
- ✓ Affinché sussista la responsabilità dell'Ente il reato deve essere compiuto a "vantaggio" o nell'"interesse" dell'Ente.

"INTERESSE"



... la semplice **INTENZIONE** psicologica dell'autore del reato, valutabile *ex ante* dal Giudice

"VANTAGGIO"



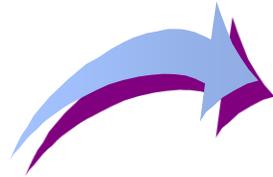
... qualunque **BENEFICIO** derivante dal reato commesso valutato *ex post* dal Giudice

Cass. Pen. 3615/2005

# La gestione del rischio fiscale

Torino, 19 Novembre 2015

I “modelli  
organizzativi”  
DEVONO...



- \* Individuare gli ambiti di attività in cui possono essere commessi i reati
- \* Predisporre specifici protocolli per la formazione e l’attuazione delle decisioni dell’Ente relative alla prevenzione dei reati
- \* Individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a prevenire la commissione di reati
- \* Prevedere obblighi di informazione dell’organismo che ha la funzione di vigilare sull’applicazione dei modelli
- \* Introdurre nell’Ente un “codice etico” ed un sistema disciplinare efficace



# La gestione del rischio fiscale

Torino, 19 Novembre 2015

## La PREDISPOSIZIONE e l'AGGIORNAMENTO DEI MODELLI

D. LGS. 231/2001

MODELLI  
ORGANIZZATIVI

RISK  
ASSESSMENT

RISK  
MANAGEMENT

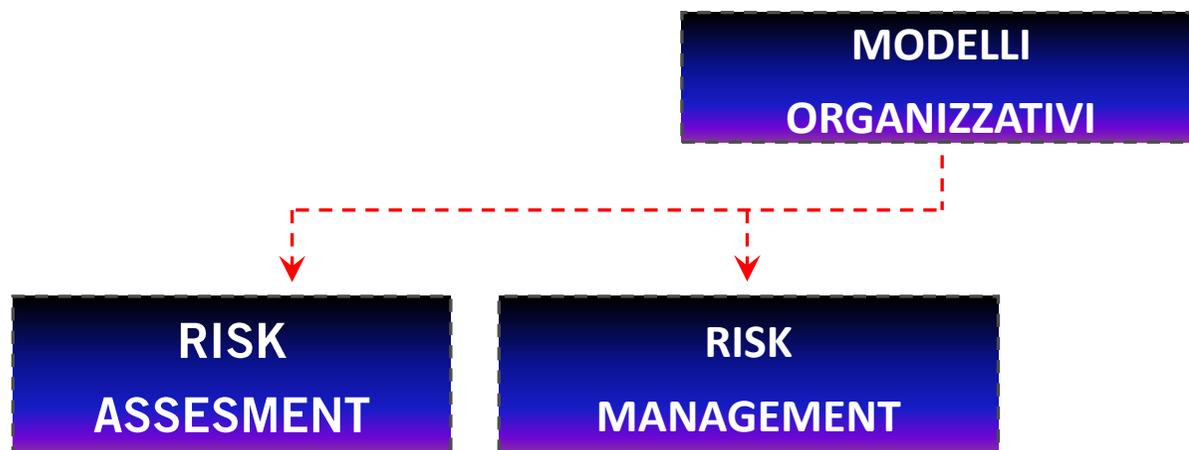
CODICE ETICO  
E DISCIPLINARE

ORGANISMO  
DI VIGILANZA



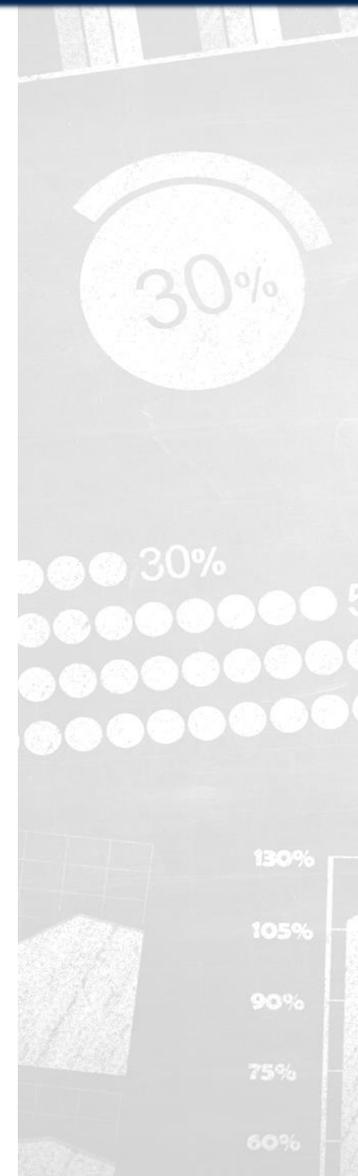
I vari interventi dovranno essere realizzati in conformità delle LINEE GUIDA elaborate ad hoc dalle associazioni di categoria di appartenenza dell'Ente (es., Confindustria, ANIA, ABI, ecc.)

## La PREDISPOSIZIONE e l'AGGIORNAMENTO DEI MODELLI



**METODOLOGIA** per l'analisi e la valutazione dei rischi

...



## La PREDISPOSIZIONE e l'AGGIORNAMENTO DEI MODELLI per il reato di **AUTORICICLAGGIO**

1

### Confindustria (Circolare 19867/2015)

La “provvista” reimpiegata nel reato di autoriciclaggio deve derivare da un reato presupposto **già incluso** nel D.Lgs. 231/01. Per Confindustria *“l'autoriciclaggio dovrebbe rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità dell'ente soltanto se il reato base rientra tra quelli presupposto previsti in via tassativa dal Decreto 231.”*

2

### Ulteriori interpretazioni (D.L. C.2400) (AODV) (Tax Control Framework) (Corte Appello Milano Sent. 4920/15)

Attraverso la fattispecie dell'autoriciclaggio risulterebbero indirettamente inclusi nel D.Lgs. 231/01 **tutti i delitti non colposi** e, tra gli altri, i **delitti tributari**. In tal senso depone anche una lettura del Disegno di Legge C. 2400 all'esame della II Commissione Giustizia, con il quale il legislatore sembra intenzionato ad introdurre nel decreto – questa volta in via diretta attraverso l'art. 25 *terdecies* - alcune fattispecie di reati tributari.

1

## Confindustria (Circolare 19867/2015)

**E' necessario intercettare e contrastare le condotte di «re-immissione» dei proventi derivanti da attività illecite nel circuito legale**

E' molto complesso riuscire ad identificare i flussi finanziari in condizioni di ordinaria gestione. Ad esempio, *quid iuris* in caso di risparmio di imposta derivante da redditi non dichiarati? Il pagamento di stipendi può costituire un modo per reimpiegare i proventi illeciti?

Secondo Confindustria: «*Se il reato-base consistesse in un reato presupposto della responsabilità ai sensi del Decreto 231 , il Modello Organizzativo dovrebbe già prevedere presidi di controllo ad hoc e quindi non necessiterebbe di uno specifico aggiornamento.*»

2

**Ulteriori  
interpretazioni**  
(DL C.2400)  
(AODV)  
(Tax Control Framework)  
(Corte Appello Milano  
Sent. 4920/15)

**E' necessario valutare se e come tutti i delitti fonte dell'autoriciclaggio (anche non rilevanti ai fini 231) possano, potenzialmente, verificarsi nell'ambito dell'organizzazione aziendale.**

In tal caso, si rende necessario effettuare un *risk assessment* completo rispetto a tutte le fattispecie di delitti che danno provvista e che possono costituire la base per il successivo reimpiego.

Il delitto fonte è rappresentato dall'intero Codice Penale, con l'esclusione dei reati colposi e delle contravvenzioni, nonché dalle norme speciali potenzialmente rilevanti (normativa tributaria, normativa doganale, ecc.).

2

## Ulteriori interpretazioni

(DL C.2400)

(AODV)

(Tax Control Framework)

(Corte Appello Milano)

Sent. 4920/15)

### Reati a catalogo 231

Ciò significa, ad esempio:

- ✓ Truffa aggravata ai danni dello Stato;
- ✓ False comunicazioni sociali in danno della società, dei soci e dei creditori;
- ✓ Corruzione;
- ✓ Delitti ambientali;
- ✓ Indebita percezione di contributi pubblici;
- ✓ Ecc.

### Reati NON a catalogo 231

Ciò significa, ad esempio:

- ✓ Reati tributari e doganali;
- ✓ Truffa semplice;
- ✓ Turbativa d'asta;
- ✓ Omesso versamento delle ritenute previdenziali;
- ✓ Altro.

# La gestione del rischio fiscale

Torino, 19 Novembre 2015

LA SOLUZIONE



Non esiste OGGI una soluzione condivisa.

Di conseguenza, pur dovendosi allo stato tenere in considerazione che con la “delega fiscale” il Governo è chiamato a revisionare l’intero sistema fiscale, ivi incluso il “*sistema sanzionatorio penale*”, l’aggiornamento dei modelli rispetto alla fattispecie in esame renderebbe necessaria un’analisi dei rischi **anche** fiscali e la identificazione dei presidi di controllo vigenti.

## Funzioni coinvolte nell'aggiornamento

Ai fini dell'aggiornamento, di fondamentale importanza risulta il **coinvolgimento dei process owners** operanti nell'area amministrativa, finanziaria e contabile dell'ente



- ✓ il CFO (Chief Financial Officer)
- ✓ il Direttore/Responsabile Amministrativo;
- ✓ Contabilità / Tesoreria;
- ✓ il Direttore/Responsabile Finance;
- ✓ il Finance Controller.

## Esempi di processi impattati

In quest'ottica, il *risk assessment* dovrà avere ad oggetto principalmente – ma non solo – i processi sensibili per i delitti tributari.

A mero titolo esemplificativo:

- ✓ sarà necessario verificare le modalità attraverso le quali avviene la **registrazione contabile di fatture** o altri documenti per cui è prevista l'obbligatoria registrazione;
- ✓ dovranno essere valutati i controlli che, nell'ambito del processo di fatturazione, sono finalizzati a garantire: (i) la correttezza dei dati riportati in fattura e finalizzati ad evitare sovrapposizioni (caso tipico: le consulenze) e (ii) l'identificazione delle parti intervenute nel contratto sottostante, onde evitare che la prestazione sia resa da soggetti diversi rispetto a quelli a cui i documenti fiscali sono intestati;
- ✓ dovranno essere valutati anche **processi minori**, quali, la gestione delle note di credito o di addebito, in quanto operazioni che comportano una variazione in aumento o in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta; la gestione delle schede carburante o dei Documenti di Trasporto, ecc.

## Tax Control Frameworks

✓ Di grande ausilio per l'aggiornamento del modello risulterebbe l'implementazione degli specifici sistemi di gestione del rischio fiscale (Tax Control Frameworks), che definiscono i principi e le linee guida operative, le procedure e i protocolli per l'accertamento e il monitoraggio dei rischi fiscali, i soggetti preposti al controllo, i flussi informativi, il piano di formazione aziendale, nonché l'identificazione e formalizzazione di rischi fiscali.

✓ L'implementazione di un sistema di gestione del rischio fiscale costituirà altresì presupposto per l'adesione al regime di "cooperazione rafforzata" basato su un rapporto di collaborazione e trasparenza fra contribuente e Autorità Fiscali, a cui saranno associati istituti premiali quali, tra gli altri, la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative applicabili.

# La gestione del rischio fiscale

Torino, 19 Novembre 2015

**GRAZIE**

