

## **Le “frodi carosello” determinano realmente la responsabilità 231 degli Enti? Le modifiche alle grandi frodi iva transfrontaliere tramite il d.lgs. 156/2022 e gli aggiornamenti da implementare nel Modello di Organizzazione delle imprese.**

di **Franco Ruggeri**

**Sommario.** 1. Legislatore vs. Cassazione: le tappe (in salita) dell’inserimento dei reati tributari nella 231. – 2. L’ampliamento dell’art. 25-quinquiesdecies e la tutela degli interessi finanziari dell’UE. – 3. Grandi frodi IVA nel d.lgs. 231/2001: “indietro tutta” verso il futuro... - 4. Lo spazio residuale della “frode carosello” nella responsabilità degli Enti. - 5. Il Modello 231 delle imprese necessita realmente di aggiornamento?

### **1. Legislatore vs. Cassazione: le tappe (in salita) dell’inserimento dei reati tributari nella 231**

Dopo anni di intenso dibattito tra dottrina, giurisprudenza, professionisti ed operatori pratici, i reati tributari hanno fatto ingresso nel catalogo della 231 solamente nel dicembre 2019, con l’intento di **“colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali” che non poteva più essere giustificato** “in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale”<sup>1</sup>. Il dibattito in questione, infatti, lungi dall’aver una valenza meramente astratta e speculativa, risultava ancorato ad esigenze concrete di tutela dell’interesse dello Stato alla percezione dei tributi (art. 53 Cost.), altrimenti gravemente compromesso. E di tale interesse è costretta a farsi interprete - direttamente sul campo - la Cassazione Penale, stanti l’indecisione e la prolungata inattività del Legislatore. Non si dimentichi, peraltro, che al tempo si dichiarava apertamente contrapposta anche una parte cospicua della dottrina, che vedeva nell’estensione della 231 ai reati tributari un pericoloso strumento di duplicazione di procedimenti e di sanzioni a carico delle persone giuridiche. Emblematica ed, al contempo, ricognitiva della posizione della giurisprudenza, è la pronuncia del 05 marzo 2014, n. 10561, nella quale le Sezioni Unite della Cassazione Penale, in aperto contratto col disposto letterale del d.lgs. 231/2001, individuano una serie di principi di diritto in relazione ai quali giustificano, nel caso di specie (la vicenda concerneva

---

<sup>1</sup> Cfr. Relazione Illustrativa al D.L. 26 ottobre 2019, n. 124

l'omesso versamento iva da parte di una società, riferibile al periodo d'imposta 2009), l'applicazione della misura cautelare del sequestro preventivo nei confronti di una persona giuridica<sup>2</sup>, anziché nei confronti della persona fisica del legale rappresentante della stessa società, nel cui vantaggio l'illecito tributario era stato commesso. Tale misura, sulla base degli enunciati principi di diritto, avrebbe dovuto esser finalizzata, in ogni caso, alla confisca di denaro o beni fungibili riconducibili al profitto di un reato tributario, sempre che il profitto o i beni direttamente riconducibili al profitto fossero "nella disponibilità della persona giuridica". In altri termini, **in violazione della legalità formale, ma col precipuo obiettivo di non "vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie"** (così si esprimeva la stessa Suprema Corte), le Sezioni Unite della Cassazione Penale assumono **i reati tributari** - in quel momento non ancora contemplati dall'elenco tassativo del decreto 231 - **come capo d'imputazione idoneo a consentire la disposizione di misure cautelari nei confronti di società** e persone giuridiche - specificamente la confisca ed il sequestro preventivo del prezzo o del profitto del reato ai sensi degli artt. 19 e 53, d.lgs. 231/2001 - anziché nei confronti delle sole persone fisiche che ne risultassero autori materiali<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Vedi Cass. Pen., Sez. Un., 05 marzo 2014, n. 10561, § 2.10:

"Devono pertanto essere affermati i seguenti principi di diritto:

- È consentito, nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o bene direttamente riconducibile al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica.
- Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica, qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio;
- Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato.
- La impossibilità del sequestro del profitto del reato può essere anche solo transitoria, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato".

<sup>3</sup> Cfr. sul punto RUGGERI F., *L'autoriciclaggio nei Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo: tra gli auspici di Confindustria e l'interpretazione estensiva della giurisprudenza*", in *La Responsabilità Amministrativa delle Società e degli Enti*, n. 1/2016, Gennaio – Marzo 2016.



## **2. L'ampliamento dell'art. 25-*quinqüesdecies* e la tutela degli interessi finanziari dell'UE**

Pur considerati già dalla giurisprudenza come fattispecie suscettibili di determinare la responsabilità degli enti, i delitti tributari, da un punto di vista formale, sono stati **ricondotti per la prima volta nel catalogo dei reati 231 dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157**. In particolare, a mezzo del nuovo art. 25-*quinqüesdecies*, è stata prevista la punibilità di enti ed imprese in caso di commissione di alcune tra le più significative e ricorrenti ipotesi delittuose di cui al d.lgs. 74/2000. Tra queste, i delitti di: Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, commi 1 e 2-bis, d.lgs. 74/2000), Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, d.lgs. 74/2000), Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, commi 1 e 2-bis, d.lgs. 74/2000), Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, d.lgs. 74/2000), Sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte (art. 11, d.lgs. 74/2000).

Se pertanto, a titolo esemplificativo, l'Amministratore Delegato della Società "A", in accordo col CFO ed il personale amministrativo della stessa, nell'intento di ridurre la base imponibile della dichiarazione dei redditi decidesse di far utilizzare contabilmente fatture emesse dalla Società "B", relative a beni o servizi in realtà mai acquistati (la Società "B", pertanto, sarebbe identificabile come un simulato fornitore della Società "A"), oggi non potrebbe esservi alcun dubbio circa la riconducibilità della suddetta ipotesi ad una forma di responsabilità 231 - senza la necessità di alcun intervento ortopedico della giurisprudenza - con conseguente imputazione della Società "A" (art. 2 "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), della Società "B" (art. 8 "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), e delle singole persone fisiche autrici del fatto.

Ciò detto, nondimeno, a partire dal mese di luglio dell'anno successivo, il riconoscimento delle esigenze di tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea ha determinato un ulteriore intervento di ampliamento del catalogo 231.

## **3. Grandi frodi IVA nel d.lgs. 231/2001: "indietro tutta" verso il futuro...**

A fronte degli obiettivi imposti agli Stati membri dalla c.d. **Direttiva P.I.F.** (direttiva UE 2017/1371), il Legislatore nazionale ha emesso infatti il d.lgs. 75/2020, che, per recepire il contenuto della citata Direttiva, **ha inserito nel sistema di responsabilità degli enti la commissione di reati tributari finalizzati alla realizzazione di grandi frodi IVA transfrontaliere**, mediante il comma 1-*bis* di nuova definizione (art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs.

231/2001). Tra questi, in particolare, “dichiarazione infedele” (art. 4, d.lgs. 74/2000), “omessa dichiarazione” (5, d.lgs. 74/2000) ed “indebita compensazione” (10-quater, d.lgs. 74/2000). Ed è proprio lo stesso art. 25-*quingiesdecies* a costituire oggetto di modifica attraverso l’adozione del recente d.lgs. 156/2022, contenente disposizioni correttive ed integrative del menzionato decreto di recepimento della direttiva P.I.F. La questione, tuttavia, necessita di alcuni chiarimenti.

Differentemente dalla prima tipologia di reati tributari, dedotti originariamente nel disposto della 231 nel dicembre 2019, la seconda tipologia di delitti (nuovo comma 1-*bis*) non assume rilevanza esclusivamente al verificarsi della nota condizione generale di cui all’ art. 5, d.lgs. 231/2001, ovvero che siano commessi nell’interesse o a vantaggio dell’ente, ma, piuttosto, è stata vincolata fin dalla sua formulazione al **concorso di due ulteriori condizioni speciali**. I reati in commento, secondo il Legislatore del 2019, possono determinare il perseguimento di società ed imprese solo se (I) commessi nell’ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e (II) al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro. Le presenti condizioni sono state individuate per trasporre gli obiettivi di tutela dell’UE individuati nella direttiva P.I.F., ancorché tale trasposizione non si sia realizzata, in origine, in modo pienamente fedele al disposto letterale della stessa. Infatti, secondo l’art. 2, comma 2, della citata Direttiva, i reati contro il sistema comune dell’IVA avrebbero dovuto considerarsi gravi - e, pertanto, perseguibili anche al livello di enti e persone giuridiche aventi sede in uno degli Stati dell’Unione - qualora le azioni od omissioni di carattere fraudolento fossero (a) connesse al territorio di due o più Stati membri dell’Unione e (b) comportassero un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro.

Si notino, pertanto, le **sottili differenze** - ma non del tutto prive di significato - **tra il disposto originario della Direttiva P.I.F. e le modalità in cui era stato recepito dal nostro Ordinamento**: in primo luogo, la precisazione secondo cui l’illiceità compiuta dovesse ricondursi al territorio di due o più Stati membri dell’Unione, fattore da cui dedurre il carattere transfrontaliero del reato. In secondo luogo, l’impiego della nozione di “danno complessivo” da parte del Legislatore europeo, tradotta, invece, dall’Ordinamento interno con l’espressione “al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto” per un “importo complessivo” non inferiore a 10 milioni di euro. D’altro canto, come noto, se è vero che la gran parte dell’imposta sul valore aggiunto è acquisita dai singoli Stati membri, è altresì vero che una parte di essa è destinata al bilancio dell’Unione<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Si ricordi, in questa sede, che il bilancio dell’UE è finanziato da tre fonti principali: (i) i dazi doganali sulle importazioni provenienti dai paesi extra UE e i contributi nel settore dello zucchero; (ii) una parte minoritaria dell’imposta sul valore aggiunto

Tali differenze sembrano giustificare, quindi, secondo il Legislatore nazionale, le disposizioni correttive ed integrative entrate in vigore il 6 novembre scorso attraverso il d.lgs. 156/2022. Infatti, a ben vedere, la nuova formulazione del comma 1-*bis*, d.lgs. 231/2001, anziché apportare reali e significative modifiche alla precedente versione, si configura, piuttosto, come un chiarimento letterale della stessa, in ragione della necessità di aderire strettamente agli obiettivi enunciati dalla Direttiva.

#### **4. Lo spazio residuale della “frode carousel” nella responsabilità degli Enti**

Le nuove fattispecie di reato tributario introdotte nella 231 (artt. 4, 5 e 10-quater, d.lgs. 74/2000), appaiono, quindi, strettamente connesse alla tutela penale garantita dal nostro Sistema statale dei confronti degli interessi finanziari dell'UE: lo scopo dichiarato è quello di evitare che vengano eluse le esigenze di riscossione dell'UE dell'imposta sul valore aggiunto di competenza. Tuttavia, in questo senso, **può apparire paradossale che** lo schema fraudolento transfrontaliero di gran lunga più diffuso ed utilizzato per il conseguimento di obiettivi criminali di evasione dell'iva, ovvero **la c.d. frode carousel**, internazionalmente nota come *VAT carousel fraud*, **si attagli limitatamente alle ipotesi sopra citate** o, addirittura, non presenti alcuna compatibilità con esse.

Per chiarire la portata di questa affermazione assumiamo come riferimento, anzitutto, il delitto di cui all'**art. 4, “Dichiarazione infedele”**. Tale delitto, come noto, presenta nel suo disposto un'espressa clausola di riserva<sup>5</sup> che ne esclude l'applicazione in presenza degli elementi costitutivi fraudolenti riconducibili alle condotte integrative degli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000. La dichiarazione infedele, infatti, così come ridefinita dal Legislatore del 2015<sup>6</sup>, costituisce un reato istantaneo che si perfeziona nel momento della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e della dichiarazione iva e per il cui compimento occorre indicare in una delle suddette dichiarazioni (i) elementi attivi inferiori a quelli reali - cioè, redditi inferiori all'ammontare realmente percepito - ovvero (ii) elementi passivi inesistenti -

---

(l'iva, appunto) applicata nell'UE; i contributi provenienti da ogni Stato Membro in proporzione alla sua quota di reddito nazionale lordo (RNL).

<sup>5</sup> *Dichiarazione infedele*, art. 4, c. 1, d.lgs. 74/2000 “Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti [...]”.

<sup>6</sup> Il delitto di dichiarazione infedele è stato modificato dal d.lgs. 158/2015.

cioè, costi o comunque importi deducibili che consentano di ridurre il reddito imponibile - non più di elementi passivi "fittizi"<sup>7</sup>.

Nel reato di cui all'art. 4 assistiamo, quindi, in altri termini, al compimento di errori nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione iva, a causa dei quali il contribuente si trova nelle condizioni di pagare meno imposte di quanto avrebbe dovuto. Stante la già citata natura residuale rispetto agli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000, la condotta tipica del reato in commento dovrà risolversi, quindi, in falsità ideologiche prive di qualsiasi connotato fraudolento, ancorché, per espressa ammissione della giurisprudenza<sup>8</sup>, anche eventuali ipotesi di sotto-fatturazione possono assumere valore tipico al riguardo (ovvero di indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati)<sup>9</sup>. Non c'è dubbio, invece, che il ricorso allo schema della frode carosello – in ragione dell'interposizione di una società emittente c.d. cartiera<sup>10</sup> e del necessario utilizzo di fatture per operazioni

---

<sup>7</sup> Per accertare l'inesistenza e non la mera fittizietà di un costo dedotto erroneamente nelle dichiarazioni redditi o iva occorre verificare la mancanza di qualsiasi documentazione a sostegno della loro oggettiva esistenza. "Si tratta, dunque, di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza in *rerum natura*, con conseguente indebita riduzione dell'imponibile". Invece "ove tali componenti negativi inesistenti fossero stati documentati da fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio in base alle norme tributarie, ciò avrebbe determinato la configurabilità del diverso reato ex art. 2, d.lgs. 74/2000, dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti". Così Cass. Pen. Sez. III., 12 dicembre 2018, n. 55485.

<sup>8</sup> Cfr. Cass. Pen., Sez. III., 20 giugno 2017, n. 30686.

<sup>9</sup> È lo stesso comma 3, art. 3, d.lgs. 74/2000, *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, a chiarirlo espressamente: "Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali".

<sup>10</sup> Riguardo alle modalità di coinvolgimento di società cartiere in frodi carosello, tra gli altri, UIF, Banca D'Italia, *Quaderni dell'antiriciclaggio, Un indicatore sintetico per individuare le società cosiddette cartiere*, dicembre 2020. "Nello schema più elementare di frode IVA, una società (A) fa acquistare prodotti presso un fornitore comunitario (B) da un interposto C (cartiera italiana), anziché acquistarli direttamente, per poi rivenderli sul mercato a prezzi più bassi. L'interposizione della cartiera è funzionale a eludere il versamento dell'IVA. Infatti, gli acquisti intracomunitari sono in regime di non imponibilità dell'IVA, con applicazione del meccanismo del c.d. "reverse charge". L'IVA deve invece essere applicata nella fattura fra la società cartiera italiana C e l'impresa italiana acquirente A. Tuttavia, la società cartiera non versa l'IVA allo Stato, mentre la società A registra una detrazione IVA sull'acquisto effettuato, maturando un indebito credito IVA".

(soggettivamente o oggettivamente) inesistenti<sup>11</sup>, per rappresentare elementi passivi fittizi – risulti difficilmente compatibile con l'ipotesi delittuosa suesposta, integrando, piuttosto, i caratteri dei reati già menzionati di cui agli artt. 2, 3 e 8, d.lgs. 74/2000.

Con riferimento, invece, al delitto di **"Omessa dichiarazione" (art. 5, d.lgs. 74/2000)**, in questa sede possiamo limitarci a ricordare come lo stesso sia suscettibile di assumere rilevanza, ai sensi del d.lgs. 231/2001, nei casi in cui un soggetto obbligato, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, ometta di presentare la relativa dichiarazione ovvero la dichiarazione dei redditi, purché tale condotta sia connessa al territorio di due o più Stati membri dell'UE e determini un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro. Pertanto, appare chiaro che non sia necessaria una correlazione con lo schema della frode carosello e con gli espedienti anzidetti, che ne costituiscono il presupposto. In questo caso, la grande frode iva transfrontaliera potrebbe consumarsi integralmente attraverso l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione iva, senza la necessità di dover ricorrere ad acquisiti di beni o servizi da un soggetto intracomunitario, mediante l'operato di una c.d. cartiera. Tuttavia, tra i soggetti operanti nella triangolazione illecita, il delitto in commento potrebbe comunque essere imputabile nei confronti di quest'ultima (cioè, la cartiera) se, all'esito della frode carosello, oltre a non versare l'iva esposta in fattura e spettante all'Erario (con ciò integrando verosimilmente il delitto di cui all'art. 10-ter, d.lgs. 74/2000, "Omesso versamento di IVA", non rientrante, però, nel catalogo della 231), la stessa società ometta di presentare anche la dichiarazione annuale IVA.

Infine, trattando della terza delle fattispecie rilevanti nell'ambito delle frodi iva transfrontaliere, **"Indebita compensazione" (art. 10-quater, d.lgs. 74/2000)**, questa, a ben vedere, è quella che presenta profili di maggiore compatibilità con la frode carosello, anche se limitatamente ad alcune delle società partecipanti. Il delitto in questione, infatti, salvo il verificarsi delle condizioni 231 già richiamate più volte, si integra a fronte dell'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti - con ciò intendendo crediti esistenti e certi nel loro ammontare, ma utilizzati in misura superiore a quanto spettante, oppure in violazione delle modalità di utilizzo previste nei

---

<sup>11</sup> Le operazioni poste in essere in esecuzioni di frodi carosello possono essere oggettivamente inesistenti, cioè avere natura meramente cartolare, o soggettivamente inesistenti, quando, ad esempio, si frappongono cartiere che omettono il versamento dell'iva. Ovvero ancora rappresentare un mix di entrambe le ipotesi. Tali operazioni, tuttavia, potrebbero anche non risultare viziate da inesistenza e, quindi, riguardare beni o servizi realmente scambiati tra i soggetti effettivi, ma ugualmente inserirsi in una catena di operazioni finalizzata all'omesso versamento dell'iva da parte di alcuni soggetti. Cfr. AA.VV., *La compliance ex d.lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in *Centro Studi AODV 231*, 17.12.2020.

rapporti di compensazione tra Erario e contribuente<sup>12</sup> - ovvero di crediti inesistenti (ad esempio un credito iva, appunto) - con ciò intendendo crediti privi dei loro presupposti costitutivi, di cui fraudolentemente si rappresenta l'esistenza a mezzo di artifici. Nell'intento di sussumere la fattispecie descritta nello schema tipico di un'operazione triangolare IVA - in cui quindi, in buona sostanza, un acquirente italiano acquisti delle merci da parte di un fornitore comunitario, le quali, in seguito, siano vendute ad un cliente finale italiano - il delitto in questione, in concorso con altri, potrebbe essere imputato al cessionario italiano, cioè alla società acquirente finale della merce, qualora, consapevolmente, porti in detrazione l'iva assolta sull'acquisto, in realtà mai versata dalla società c.d. cartiera in sede di liquidazione.

#### **5. Il Modello 231 delle imprese necessita realmente di aggiornamento?**

Il quadro così tratteggiato dovrebbe aiutarci a **riflettere**, quindi, **sul reale impatto che** le tre ulteriori fattispecie tributarie - connesse **alle frodi iva transfrontaliere - presentino nell'ambito del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo** delle imprese, al netto della limitata applicabilità dello schema della frode carosello, cioè del più temuto schema fraudolento riguardante l'iva dall'istituzione del mercato unico europeo nel 1993, con la conseguente abolizione delle frontiere fiscali e dei dazi doganali. Alla luce di un'analisi comparativa tra l'attuale e la precedente previsione concernente l'applicazione dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 (art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-bis), potremmo sbrigativamente concludere, sulla base di quanto detto, che le imprese che abbiano già correttamente identificato processi ed attività sensibili esposte al rischio di commissione di azioni od omissioni intenzionali finalizzate all'evasione dell'IVA (e che, come tali, comportino un danno diretto anche agli interessi finanziari ed al bilancio dell'UE) non presentino, a fronte del citato cambiamento, specifiche necessità di intervento. Cerchiamo, tuttavia, di dare maggiore concretezza a questa affermazione, raccogliendo i frutti del ragionamento svolto nel precedente paragrafo. Anche in questo caso, ferme le esigenze di sintesi del presente contributo, si prenda brevemente in esame ciascuna delle tre fattispecie introdotte per la tutela degli interessi finanziari dell'UE.

Con riferimento alla **"Dichiarazione infedele"** (art. 4, d.lgs. 74/2000), si è già spiegato come questa risulti **difficilmente compatibile con lo schema della frode carosello**, integrando, piuttosto, i caratteri dei reati di cui agli artt. 2, 3 e 8, d.lgs. 74/2000. Ovvero di delitti tributari realmente connessi a meccanismi di emissione ed utilizzo illecito di fatture per operazioni inesistenti, già inseriti nella 231 dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, prima, cioè, dell'introduzione dei reati riguardanti la commissione delle

---

<sup>12</sup> Cfr. Cass. Pen., Sez. III, 3 marzo 2022, n. 7615.



grandi frodi IVA transfrontaliere. Sembra legittimo chiedersi, pertanto, quale sia l'effettivo contributo che tale fattispecie abbia apportato nel decreto 231 per la tutela degli interessi finanziari dell'UE.

Peraltro, da un **punto di vista pratico-operativo** merita di essere fatta un'ulteriore considerazione. La dichiarazione iva altro non è che un modello dichiarativo da presentare all'Agenzia delle Entrate una volta all'anno, mediante il quale i soggetti passivi IVA comunicano le diverse operazioni effettuate che hanno avuto impatto ai fini IVA nel periodo d'imposta corrispondente (si tratta, principalmente, di fatture attive e passive). Tale **dichiarazione**, di norma, viene alimentata con la registrazione contabile delle fatture e **generata automaticamente dal sistema informatico gestionale in uso** da parte dell'impresa, che permette la tracciabilità di incassi e pagamenti e la contabilizzazione, appunto, sia del ciclo attivo e che del ciclo passivo. Solo nel caso in cui il gestionale informatico in uso non permetta di generare la dichiarazione annuale iva il personale appositamente preposto afferente al processo amministrativo-contabile o, in luogo di esso, l'eventuale commercialista esterno cui sia affidato questo compito *in outsourcing*, dovrà procedere alla compilazione manuale del modello dichiarativo. Da ciò ne deriva che **i principali presidi da apporre per mitigare il rischio** di commissione di questo tipo di illecito - a monte della catena di controllo comunque definita dalla società - discendono dall'implementazione di un adeguato sistema informatico gestionale e dalle modalità con cui sono garantite completezza, accuratezza e tempestività della registrazione e della contabilizzazione delle fatture e degli altri documenti o fatti rilevanti a fini fiscali. I presidi apposti nell'ambito di altre attività relative al processo di gestione fiscale, così come le eventuali verifiche periodiche o a campione su determinate voci di costo per individuare errori o anomalie, svolte in linea dal personale operativo, dal responsabile amministrativo o dal CFO, possono assumere un importante valore rafforzativo nel sistema di controllo, ma non possono mai sostituire la tracciabilità e la corretta contabilizzazione del ciclo attivo e del ciclo passivo. In altri termini, per essere ancora più espliciti, i principali presidi di controllo relativi all'introduzione della "Dichiarazione infedele" avrebbero già dovuto essere ampiamente implementati delle imprese che hanno definito un proprio Modello 231 precedentemente alla riforma. Tali presidi, peraltro, presentano, margini significativi di sovrapposizione con i controlli volti ad evitare la commissione di reati societari e, nello specifico, le false comunicazioni sociali.

Con riferimento, inoltre, ai delitti di "**Omessa dichiarazione**" (art. 5, d.lgs. 74/2000) e di "**Indebita compensazione**" (art. 10-quater, d.lgs. 74/2000), si è visto come in relazione ad essi permangano **limitate possibilità di applicazione della frode carosello**. Nello schema triangolare illecito realizzato per le frodi iva, infatti, l'"Omessa dichiarazione", in particolare,

potrebbe essere imputata, in talune circostanze, nei confronti della società cartiera interposta, mentre l'“Indebita compensazione” nei confronti della società acquirente finale dei beni o servizi. Senza addentrarci, in questa sede, nel novero di tutti i presidi di controllo da implementare per mitigare la commissione dei reati tributari, poiché non è questo l'obiettivo del presente elaborato, si noti, tuttavia, una considerazione di carattere generale.

Anche per tali fattispecie **non sembrano identificabili presidi autonomi particolari - da ascrivere in modo esclusivo, cioè, alla loro mitigazione** - rispetto al complesso delle attività di controllo da porre in essere per mitigare il rischio di commissione dei reati tributari di prima introduzione (ovvero quelli inseriti nel catalogo 231 dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157). Se pensiamo, infatti, ad esempio, ai **criteri di qualifica e selezione dei fornitori di beni e servizi** inerenti il processo di approvvigionamento, comprendiamo come questi, tra le altre finalità, debbano essere definiti in modo da evitare che l'impresa instauri relazioni commerciali con una società cartiera ovvero con un simulato fornitore. Tenendo in debita considerazione, quindi, anche i principali indicatori internazionalmente utilizzati per identificare una c.d. cartiera e scartando tutti i possibili soggetti con tali caratteristiche come possibili interlocutori ai fini dell'iscrizione all'albo fornitori della società. L'implementazione di tali controlli, tuttavia, è evidente che fornirà un contributo anche a mitigare il rischio di realizzazione di reati come la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, commi 1 e 2-bis, d.lgs. 74/2000), o l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, commi 1 e 2-bis, d.lgs. 74/2000). Ovvero, in altre parole, invertendo l'ordine degli addendi, aver già implementato presidi di questo tipo, avrà evitato che l'impresa debba definire nuovi ed ulteriori controlli all'esito delle modifiche occorse alle grandi frodi iva transfrontaliere nel sistema 231.

La stessa cosa può dirsi, infine, a proposito della gran parte dei numerosi **presidi** da implementare **per la corretta gestione della fiscalità d'impresa**, condotti **in linea dal personale operativo ovvero svolti mediante controlli di livello superiore**, attraverso personale gerarchicamente sovraordinato al singolo operatore preposto al loro adempimento. Pensiamo, ad esempio, alla già citata compilazione e all'invio della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione annuale IVA, ed alle verifiche di corrispondenza tra il suo contenuto, il totale dell'IVA dichiarato nei vari trimestri e l'IVA effettivamente versata all'Erario.

Pertanto, in conclusione, al di là della chiara necessità di rispondere compiutamente alle istanze europee, appare ragionevole sottolineare che l'effettiva portata innovativa introdotta nel sistema 231 dalle recenti modifiche di cui al d.lgs. 156/2022, così come, a ben vedere, il reale



contributo operativo attribuibile alle tre fattispecie in commento cui sono correlate le grandi frodi iva transfrontaliere, inserite nel d.lgs. 231/2001 da un provvedimento nazionale del 2020 (d.lgs. 75/2020), non sembra così determinante nel fornire indicatori utili per la definizione di nuove e specifiche misure di controllo nel Modello 231 di enti ed imprese. Queste ultime, tuttavia, all'esito delle recenti riforme, avranno **un'occasione ulteriore per verificare la corretta definizione ed implementazione dei necessari Protocolli di Controllo.**

Sarà indispensabile a tal fine, in primo luogo, una puntuale **ricognizione delle attività di risk assessment** precedentemente svolte, in modo da identificare processi ed attività sensibili esposte al rischio di commissione di illeciti tributari. Abbiamo già ricordato, in questo senso, la necessità di **presidiare il processo amministrativo-contabile**, con riferimento alla gestione del ciclo attivo e del ciclo passivo, così come quello relativo agli **approvvigionamenti**. Accanto a tali ambiti, **altre distinte attività rivestono notevole importanza**, tra cui, ad esempio, la gestione dei rapporti intercompany e l'esecuzione di operazioni straordinarie. Soltanto al termine di questa trasversale ricognizione, le aziende potranno efficacemente approntare specifici presidi diretti alla **liquidazione delle imposte dirette ed indirette ed al monitoraggio del corretto versamento** delle stesse, in modo da individuare precise funzioni aziendali ovvero professionisti esterni cui attribuire una serie di compiti operativi precisi e tracciati, al fine di consentire anche eventuali verifiche successive.