



**PARTE SPECIALE “F”**  
**REATI TRIBUTARI**  
**ART 25 QUINQUIESDECIES D.LGS. 231/01**

<b>Reati tributari previsti dal D.lgs. 74/2000</b>		<b>Sanzioni pecuniarie in quote</b>
<b>Art 2, co. 1</b>	<b>Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</b>	Fino a 500 quote
<b>Art 2, co. 2 bis</b>	<b>Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, se ammontare degli elementi passivi fattizi è inferiore ad euro 100.000.</b>	Fino a 400 quote
<b>Art 3</b>	<b>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</b>	Fino a 500 quote
<b>Art 4</b>	<b>Dichiarazione infedele</b> (Se commesso nell’ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro)	Fino a 300 quote
<b>Art 5</b>	<b>Omessa dichiarazione</b> (Se commesso nell’ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro)	Fino a 400 quote
<b>Art 8 co. 1</b>	<b>Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</b>	Fino a 500 quote
<b>Art 8 co. 2 bis</b>	<b>Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, se l’importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d’imposta, è inferiore ad euro 100.000.</b>	Fino a 400 quote
<b>Art 10</b>	<b>Occultamento o distruzione di documenti contabili</b>	Fino a 400 quote
<b>Art 10 quater</b>	<b>Indebita compensazione</b> (Se commesso nell’ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro)	Fino a 400 quote
<b>Art 11</b>	<b>Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte</b>	Fino a 400 quote



**L'art 25 quinquiesdecies D.lgs. 231/01** così recita:

*“... 1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:*

- a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*
- b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
- c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*
- d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*
- e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
- f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
- g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*

*1-bis. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:*

- a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;*
- b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
- c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*

*2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, 1 bis e 2, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.*

*3. Nei casi previsti dai commi 1, 1 bis e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)... ».*

## **F.1. PREMESSA**

Questa Parte Speciale si riferisce ai comportamenti dei Destinatari del Modello (apicali, sottoposti, terzi collaboratori/consulenti in forza di “clausole 231”) coinvolti nei Processi Sensibili concernenti i reati-presupposto tributari: si tratta di taluni reati, di seguito descritti, che non esauriscono la categoria dei reati in tale materia.

I reati in questione sono stati introdotti nel c.d. “catalogo dei reati presupposto 231”, mediante l’inserimento nel D.lgs. 231/01 dell’art. 25-*quinquiesdecies* (“Reati tributari”), che attribuisce all’ente/società una responsabilità diretta per la commissione, nell’interesse o a vantaggio dell’ente/società stessa, di alcuni reati tributari contemplati nel decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*”.



Obiettivo della presente Parte Speciale è che tutti i Destinatari, come sopra individuati, adottino regole di condotta conformi a quanto prescritto dalla stessa al fine di impedire il verificarsi dei Reati in essa considerati. Nello specifico, la presente Parte Speciale ha lo scopo di:

- dettagliare le procedure che i Destinatari del presente Modello sono chiamati ad osservare ai fini della sua corretta applicazione;
- fornire all'Organismo di Vigilanza ed ai responsabili delle altre funzioni aziendali che con lo stesso cooperano, gli strumenti esecutivi per esercitare le attività di controllo, monitoraggio e verifica previste.

## F.2. INQUADRAMENTO NORMATIVO

Il Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124 (recante disposizioni urgenti in materia fiscale) convertito con la **Legge 19 dicembre 2019 n. 157** (pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 301 del 24/12/2019), ha esteso la responsabilità amministrativa delle società, degli enti e delle associazioni anche prive di personalità giuridica alla commissione di determinati reati tributari.

In particolare, l'art. 39, co. 2, del citato Decreto ha ampliato, con efficacia dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge di conversione dello stesso, la portata dell'art. **25 quinquiesdecies del D.lgs. n. 231/2001**, rubricato "Reati tributari", introducendo nel catalogo dei reati presupposto le fattispecie più gravi di reati **tributari disciplinati dal D.lgs. n. 74/2000**:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (**art. 2**);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri mezzi fraudolenti (**art. 3**);
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (**art. 8**);
- Occultamento o distruzione dei documenti contabili al fine di evadere le imposte (**art. 10**);
- sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (**art. 11**).

In caso di commissione di uno dei menzionati reati, nell'interesse o a vantaggio dell'ente, l'ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria da 100 fino a 500 quote.

Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo, così come previsto dal co. 2 dell'art. 25 quinquiesdecies.

➤ Con l'entrata in vigore del **Decreto legislativo 14 luglio 2020 n. 75** è stato modificato il sopracitato art 25 quinquiesdecies D.lgs. 231/01 con l'introduzione del nuovo comma 1-bis; quest'ultimo comma ha esteso la responsabilità degli enti ai **seguenti ulteriori reati tributari previsti dal D.lgs. 74/2000 - solo se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri ed al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro -** :

- Dichiarazione infedele (**art 4 D.lgs. 74/2000**)
- Omessa dichiarazione (**art 5 D.lgs. 74/2000**)
- Indebita compensazione (**art 10-quater D.lgs. 74/2000**).

Nei casi previsti dai commi 1, 1 bis e 2, si applicano le **sanzioni interdittive** di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e):

- divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio (il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione può anche essere limitato a determinati tipi di contratto o a determinate amministrazioni; può essere definitivo quando l'ente è già stato condannato alla stessa sanzione almeno tre volte negli ultimi sette anni);
- esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Quando nei confronti dell'ente viene applicata una sanzione interdittiva può essere disposta la pubblicazione della sentenza di condanna, che viene eseguita "a spese dell'ente" (art. 18).

Con la sentenza di condanna è sempre disposta la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato (sono comunque fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona



federe). Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato.

L'introduzione dei reati tributari tra quelli previsti dal D.lgs. 231/01 - caldeggiata da dottrina e giurisprudenza - rappresenta un percorso obbligato alla luce della Direttiva 2017/1371/UE (Direttiva PIF) orientata alla salvaguardia degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

### F.3. LE FATTISPECIE RILEVANTI

#### 3.1. Definizioni

Per una appropriata lettura e comprensione delle disposizioni di legge di cui appresso va premesso che, ai fini della normativa tributaria di cui al citato D.lgs. n.74/2000, si applicano le seguenti definizioni di carattere generale applicabili a tutti i Reati Presupposto tributari:

- a) 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, (i) emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o (ii) che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero (iii) che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;
- b) per *"elementi attivi o passivi"* si intendono (i) le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e (ii) le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;
- c) per *"dichiarazioni"* si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge;
- d) il *"fine di evadere le imposte"* e il *"fine di consentire a terzi l'evasione"* si intendono comprensivi, rispettivamente, anche (i) del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e (ii) del fine di consentirli a terzi;
- e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il *"fine di evadere le imposte"* ed il *"fine di sottrarsi al pagamento"* si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;
- f) per *"imposta evasa"* si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili;
- g) le *soglie di punibilità* riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione;
- h) per *"operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente"* si intendono (i) le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero (ii) le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;
- i) per *"mezzi fraudolenti"* si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Di seguito si descrivono le singole fattispecie di reati tributari.

#### ➤ **DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 2 D.LGS. 74/2000):**

*"... 1. E' punito con la reclusione da quattro a otto anni 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.*

*2. 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, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*



**2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni ...”.**

**SOGGETTO ATTIVO:** Coloro (firmatari) che sono obbligati dalla legge tributaria a presentare le dichiarazioni ai fini dei redditi o ai fini IVA (si tratta, quindi, di un reato proprio).

La dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale (artt. 1, co. 4 e 8, co. 6, d.p.r. 322/98).

Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni sono presentate dal curatore o dal commissario liquidatore (artt. 5, co. 4, e 8, co. 4, d.p.r. 322/98).

### **CONDOTTA BIFASICA:**

#### **1) Detenzione (ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria) o contabilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti:**

- **Fatture**
- **Altri documenti aventi valore probatorio, a fini fiscali, dell'avvenuta realizzazione di operazioni economiche** (scontrini, ricevute fiscali, schede carburante, bolle di accompagnamento, parcelle, prospetti paga, documenti di trasporto, note di addebito, note di credito)
- **Operazioni inesistenti penalmente rilevanti:**
  - a) **Inesistenza oggettiva**, in quanto l'operazione non è mai avvenuta in tutto o in parte.  
Tale ipotesi, più diffusa, consiste nell'emissione di fatture (lato senso intese) a fronte di prestazioni mai effettuate ovvero realmente effettuate ma per quantitativi inferiori rispetto a quelli documentalmente indicati.
  - b) **Inesistenza soggettiva** - rilevante solo ai fini IVA - in quanto uno dei soggetti indicati in fattura è rimasto del tutto estraneo all'operazione documentata (con esclusione dunque delle ipotesi di fatture solo parzialmente soggettivamente inesistenti, in cui beneficiario della prestazione sia anche un terzo - es. ristrutturazione di un immobile adibito non solo a uso aziendale ma anche abitativo, il cui costo venga portato in detrazione dall'azienda).  
Tale ipotesi sussiste, quindi, quando a fronte di un'operazione commerciale effettivamente avvenuta, le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio in base alle norme tributarie, riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.  
Rientra nell'ambito dell'inesistenza soggettiva sia il caso dell'”*interposizione fittizia*” che il caso dell'”*interposizione reale*”:
    - **Interposizione fittizia:** L'operazione è in realtà avvenuta ma tra soggetti diversi da quelli dichiarati (tutti i soggetti di essa vogliono che gli effetti del negozio si producano nei confronti di una persona diversa da quella che appare nell'atto (c.d. “simulazione relativa soggettiva”);
    - **Interposizione reale:** Gli effetti della vendita si producono realmente in capo all'acquirente e, quindi, manca un accordo simulatorio. Pertanto, affinché possano aversi effetti tributari penalmente rilevanti, occorre che una terza persona ponga in essere un successivo negozio di trasferimento in favore di un altro soggetto.
- **Falsità ideologica o materiale** (anche autoprodotta): Indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sul reddito o sul valore aggiunto di elementi passivi fittizi.

#### **2) Indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sul reddito o sul valore aggiunto di elementi passivi fittizi:**

- **Si allude a tutte le dichiarazioni finalizzate a determinare reddito, basi imponibili e imposta:**
  - Dichiarazioni annuali;
  - Dichiarazioni straordinarie in caso di liquidazione, liquidazione coatta amministrativa, fallimento, trasformazione, fusione, scissione;
  - Dichiarazione consolidata di gruppo.
- **Elementi passivi fittizi**



Tale ipotesi delittuosa ricorre, quindi, tutte le volte in cui la dichiarazione, oltre ad essere non veritiera, risulti “insidiosa”, ossia sorretta da un impianto contabile o documentale di comodo in grado di sviare o intralciare la successiva attività di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria.

La condotta consiste nell’indicazione in una delle dichiarazioni relative all’IVA o ai redditi di **elementi passivi fittizi**, giustificati da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con cui vengono artificiosamente “gonfiate” le componenti negative del reddito al fine di diminuire l’imponibile e, conseguentemente, l’imposta dovuta all’erario.

### **DOLO SPECIFICO**

Finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Il dolo specifico deve essere diretto a realizzare un’evasione propria, non assumendo rilevanza l’evasione altrui.

### **CONSUMAZIONE E TENTATIVO**

Il momento in cui si consuma il reato in questione coincide con la presentazione della dichiarazione annuale ai fini dei redditi o del valore aggiunto.

Il delitto ha quindi natura istantanea, consumandosi con la presentazione della dichiarazione annuale.

Ai sensi dell’art del D.lgs. 74/2000, nell’ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti non è configurabile il tentativo.

Anche la Suprema Corte ha confermato che i comportamenti tenuti dall’agente prima della presentazione della dichiarazione (comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti fittizi), sono irrilevanti ai fini penali del presente articolo, in quanto per la configurabilità del reato in esame è indispensabile la presentazione della dichiarazione e l’effettivo inserimento nella stessa di elementi passivi fittizi (Cass. Pen., sez. III, 20/05/2014 n. 52752).

### **TRATTAMENTO SANZIONATORIO**

Il DL 124/2019 ha introdotto un’ipotesi particolare di confisca, disciplinata dal nuovo articolo 12 -ter D.lgs. 74/2000, secondo il quale, nei casi di condanna o di applicazione della pena per il delitto di cui all’articolo 2, quando l’ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore ad euro centomila, si applica l’art 240 bis c.p. (c.d. “*confisca allargata*”). Tale confisca allargata ha ad oggetto il denaro, i beni o le altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito o alla propria attività economica.

**N.B.** Con l’inclusione dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto, ad opera dell’art 39 del D.L. 124/2019, sarà possibile procedere direttamente alla “confisca diretta” o alla “confisca per equivalente” del patrimonio dell’ente ai sensi dell’art 19 del D.lgs. 231/01, nonché al sequestro preventivo di cui all’art 53 dello stesso Decreto.

### ➤ **DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (ART. 3 D.LGS. 74/2000):**

*“... 1. Fuori dai casi previsti dall’articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:*

*a) l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;*

*b) l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l’ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell’imposta, è superiore al cinque per cento dell’ammontare dell’imposta medesima o comunque a euro trentamila.*

*2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria.*



**3. 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...".**

**SOGGETTO ATTIVO:** Il delitto in questione ha natura di “reato comune”, potendo essere commesso da chiunque abbia presentato una dichiarazione tributaria ai fini delle imposte dirette o dell’IVA attraverso le modalità fraudolente descritte dalla norma.

L’unica categoria esclusa dal novero dei soggetti attivi di tale fattispecie è quella dei sostituti d’imposta (ricompresi unicamente tra gli autori del delitto di cui all’art 5 D.lgs. 74/2000).

### **CONDOTTA**

La norma in questione prevede una pluralità di condotte che, comunque incentrandosi nel complesso sulla presentazione della dichiarazione, integrano alternativamente ed autonomamente il delitto di frode fiscale.

### **Realizzazione di artifici (alternativamente) con:**

#### **1) Compimento di operazioni simulate**

- Oggettivamente (non avvenute)
- Soggettivamente (avvenute ma tra soggetti diversi)

#### **2) Utilizzo di documenti falsi**

- contabilizzati
- detenuti ai fini di prova

**N.B.** Si fa riferimento ai documenti registrati nelle *scritture contabili obbligatorie* (cioè nelle scritture indicate dall’art 2214 c.c. e dagli artt. 14 e ss. Del D.P.R. 600/73), *o detenuti ai fini di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria.*

In particolare, rientrano nella categoria delle **scritture contabili obbligatorie**:

- Registri IVA delle fatture, dei corrispettivi e degli acquisti;
- le Scritture ausiliarie;
- il Registro dei beni ammortizzabili;
- il Registro riepilogativo di magazzino;
- i Libri sociali obbligatori.

A ben vedere, l’utilizzo di tali documenti falsi presenta molte affinità con la c.d. “*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*” dell’abrogato articolo 3 (appare quindi ragionevole ritenere che tale soppressione risulti solo apparente con la conseguente indiretta permanenza della rilevanza penale della falsità in scritture contabili obbligatorie anche nella nuova ipotesi di frode fiscale).

La detenzione di tali documenti, essendo finalizzata alla prova per l’amministrazione finanziaria, non si esaurisce nella loro semplice conservazione ma presuppone che gli stessi possano essere esibiti all’Amministrazione o addirittura trasmessi su richiesta di quest’ultima.

#### **3) Utilizzo di “altri mezzi fraudolenti” idonei a ostacolare l’accertamento e a indurre in errore il fisco (escluse le mere ipotesi di omessa fatturazione, sotto-fatturazione, indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali).**

**N.B.** Per “*mezzo fraudolento*” (ai sensi dell’art 1, co. 1, lett g-ter del D.lgs. 74/2000) si intende la condotta artificiosa attiva nonché quella omissiva realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico che determina una falsa rappresentazione della realtà.

Secondo dottrina maggioritaria la “*contabilità in nero*” - essendo priva di concreta capacità decettiva e non essendo destinata all’Amministrazione Finanziaria - non appare idonea ad integrare un mezzo fraudolento.

### **Indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sul reddito o sul valore aggiunto di:**

- Componenti attivi inferiori: «elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo»
- Componenti passivi fittizi: «elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi»

### **Superamento delle soglie di punibilità (congiuntamente)**

- **Imposta evasa** , con riferimento a taluna delle singole imposte, sia superiore a 30.000 €;



- Ammontare complessivo degli **elementi attivi sottratti all'imposizione** sia superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione o comunque superiore ad 1,5 milioni di €;
- ovvero ammontare complessivo di crediti e ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta sia superiore al 5% dell'imposta medesima ovvero sia superiore a 30.000 €.

#### Imposta evasa

Sussiste questo requisito allorché l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte (imposte sui redditi o sul valore aggiunto), a euro trentamila. Ai sensi dell'art. 1 lett. f) D.lgs. 74/2000 per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

La successiva lett. g) dello stesso articolo stabilisce che le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito d'imposta esposto nella dichiarazione. In forza di quest'ultima precisazione estensiva, dunque, ai fini della valutazione del superamento delle soglie di punibilità, vengono ad essere accomunate:

- a. L'ipotesi classica dell'imposta evasa
- b. L'indebita richiesta di rimborso
- c. L'inesistente esposizione di credito d'imposta

#### **DOLO SPECIFICO**

Finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

La giurisprudenza prevalente ritiene che le soglie di punibilità abbiano natura di elementi costitutivi del reato. Di conseguenza il dolo va inteso come coscienza e volontà anche del superamento delle soglie di punibilità.

#### **CONSUMAZIONE E TENTATIVO**

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è un reato istantaneo e si perfeziona nel momento in cui viene presentata la dichiarazione mendace che, in qualità di atto recettizio, esplica i suoi effetti giuridici nel momento in cui perviene all'ufficio finanziario competente.

Quanto alla forma tentata, l'articolo 6 D.lgs. 74/2000 esclude che il reato in questione possa essere punito a titolo di tentativo.

#### ➤ **DICHIARAZIONE INFEDELE (ART 4 D.LGS. 74/2000)**

*"... 1. 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, quando, congiuntamente:*

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;*
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.*

*1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.*

*1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)..."*



**SOGGETTO ATTIVO:** Soggetti che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale sull’IVA o sui redditi (e contestualmente obbligati al versamento delle relative imposte ex art 6 del TUIR).

N.B. Nel silenzio normativo non può essere annoverato tra gli autori del delitto di dichiarazione infedele il sostituto d’imposta.

Con riguardo alle persone giuridiche, il fatto è rimproverabile, ex art 1 lett. c) ed e) D.lgs. 74/2000, in capo ai soggetti muniti della qualità di legale rappresentante oltre che ai soggetti cui sia riconducibile l’amministrazione di fatto dell’ente (secondo orientamento giurisprudenziale nato sulla scorta dell’equiparazione tra amministratore di diritto e di fatto; cfr. Cass. Pen., sez. IV, 10 giugno 2015 n. 24650; vd. Cass. Pen. Sez. feriale, 9 agosto 2018 n. 42897).

### **CONDOTTA**

**Indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sul reddito o sul valore aggiunto di:**

▪ **Componenti attivi inferiori** a quelli effettivi:

- Mancata indicazione di beni patrimoniali e di proventi derivanti da beni patrimoniali, proprietà immobiliari o finanziarie;

- Omessa fatturazione, comprese le ipotesi di sotto-fatturazione;

- Mancata annotazione di ricavi (anche proventi da illecito, come ad esempio, da operazioni di bancarotta);

▪ **Componenti passivi inesistenti**, non più solo “fittizi”.

▪ **Superamento delle seguenti soglie di punibilità (congiuntamente):**

- Imposta evasa superiore ad euro 100.000;

- Elementi attivi sottratti all’imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti) sono superiori al 10 % dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque per un ammontare complessivo superiore ad euro due milioni.

Ai sensi del **comma 1 bis** del presente articolo, ai fini dell’applicazione del delitto in questione, non si deve tener conto (**irrilevanza penale**) della:

- non corretta classificazione e valutazione (se i criteri adottati sono indicati e comunque in caso di errori ‘valutativi’ contenuti’);
- violazione di criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, anche laddove non indicati (es: imputazione posticipata di un ricavo effettivamente percepito o imputazione anticipata di un costo realmente sostenuto);
- non inerenza e non deducibilità di elementi passivi reali (es: costi sostenuti per l’acquisto di beni personali o ad uso promiscuo e costi da reato quali, ad esempio, una tangente pagata ad un pubblico ufficiale);
- indicazioni di crediti di imposta e ritenute fittizie (incidenti non sulla base imponibile ma sull’imposta dovuta);
- abuso del diritto o elusione fiscale (operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto delle norme fiscali, realizzano vantaggi fiscali indebiti in contrasto con le finalità delle norme fiscali).

Il **comma 1 ter** richiede di considerare l’effetto congiunto delle valutazioni scorrette (“*complessivamente*”), esigendo un’operazione di addizione delle singole componenti valutative scorrette.

### **DOLO SPECIFICO**

Finalità di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto.

### **CONSUMAZIONE DEL REATO E TENTATIVO**

Si tratta di un **reato di mera condotta a consumazione istantanea**, il cui perfezionamento coincide con la presentazione della dichiarazione recante elementi passivi inesistenti ovvero elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo.

Rispetto a tale disposizione non è ammesso il tentativo.



➤ **OMESSA DICHIARAZIONE (ART 5 D.LGS. 74/2000)**

“... 1. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto ...”.

**SOGGETTO ATTIVO:** Coloro (firmatari) che sono obbligati a presentare le dichiarazioni ai fini dei redditi o ai fini IVA o le dichiarazioni di sostituto d'imposta (d.p.r. 322/98), ossia «chi, in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili anche a titolo di acconto» (art. 64, d.p.r. 600/73).

**N.B.** La giurisprudenza ha messo in luce il carattere esclusivamente personale dell'onere di presentazione della dichiarazione dei redditi e, come tale, non delegabile a terzi. La Cassazione ha chiarito che l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto *de quo* (cfr. *Cass.*, 13 aprile 2016, n. 18845).

- Nell'ipotesi di evasione posta in essere a vantaggio di persone giuridiche, rispetto a cui soggetti attivi del reato saranno i rappresentanti dell'ente, lo stesso fine di evasione si intenderà riferito alla società o all'ente per conto della quale si agisce.

La giurisprudenza ha esteso l'applicabilità della fattispecie in esame anche nei confronti dell'amministratore di fatto in forza del c.d. “*criterio funzionalistico o dell'effettività*”, in forza del quale il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formale quando alla qualifica non corrisponda l'effettivo svolgimento delle funzioni proprie della qualifica (cfr. *Cass.*, sez. III, 12 aprile 2012 n. 20678; *Cass.* Sez III, 14 maggio 2015, n. 38780).

**CONDOTTA**

**Omessa presentazione entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine tributario della:**

- Dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
- Dichiarazione di sostituto d'imposta (Modello 770).

**Con superamento della seguente soglia di punibilità:** Imposta evasa (imposta dovuta al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto o di ritenuta) > 50.000 €.

Ai sensi del **secondo comma** è prevista l'**irrilevanza penale di irregolarità meramente formali** quali:

- Mancanza della sottoscrizione;
- Utilizzazione di un modello non conforme a quello prescritto.

**DOLO SPECIFICO**

Finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Si è posta la questione circa la natura delle soglie di punibilità da qualificarsi come condizioni obiettive di punibilità ovvero come elementi costitutivi del reato. Tale problematica si apprezza, infatti, rispetto all'elemento soggettivo, nella misura in cui le prescritte soglie debbano o meno intendersi coperte da dolo.

Sul punto si è recentemente espressa la Cassazione, che ha qualificato il superamento della soglia di rilevanza penale quale elemento costitutivo del reato ed ha aggiunto che, come tale, deve formare oggetto di rappresentazione e volizione, anche a titolo di dolo eventuale, da parte dell'agente (*Cass.* 23 novembre 2017, n. 7000).

**CONSUMAZIONE E TENTATIVO**

Si tratta di un reato di mera condotta (reato omissivo proprio) che si consuma con il decorso del termine di 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione (annuale o non annuale) previsto dalle leggi tributarie.

Data la natura di reato omissivo proprio, si deduce l'impossibilità della configurazione del tentativo.



## **CAUSE DI NON PUNIBILITÀ**

L'art 13 del D.lgs. 74/2000, al comma 2, ha previsto una specifica ipotesi di non punibilità per l'ipotesi di omessa dichiarazione.

Tale ipotesi sancisce al “non punibilità” nei casi di integrale adempimento del debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, a seguito di **ravvedimento operoso** o della presentazione dell'omessa dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. Tale scriminante opera solo se il contribuente si sia adoperato prima di aver avuto formale conoscenza di accessi o altre attività di accertamento ovvero di procedimenti penali.

### ➤ **EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 8 D.LGS. 74/2000, comma 1 e comma 2 bis):**

*“... 1. E' punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*

*2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.*

*2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni...”.*

**SOGGETTO ATTIVO:** Reato comune, che può essere commesso da “chiunque”.

### **CONDOTTA**

Si tratta di un reato di mera condotta (di tipo commissivo), di pericolo, consistente nell'emissione o rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

- **Emissione di fatture o rilascio di altri documenti fiscalmente rilevanti:**

- Emissione di Fatture
- Rilascio di altri documenti fiscalmente rilevanti (es: ricevuta o scontrino fiscale)

Le due condotte sopra esposte, alternativamente previste dalla norma incriminatrice, hanno un “nucleo concettuale comune” rappresentato dalla fuoriuscita del documento fiscale mendace dalla disponibilità dell'emittente (cioè di colui che lo ha formato mediante consegna a mano o spedizione o trasmissione telematica al destinatario).

- Sufficiente anche un solo documento falso.
- Unico reato anche in caso di pluralità di documenti falsi emessi o rilasciati nel medesimo periodo di imposta.

N.B. In relazione alle persone giuridiche, ai sensi dell'art 76, comma 2, DPR 12 dicembre 1986 n. 917, “... il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinato da legge o atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare...”.

- **Attestazione di operazioni nella realtà inesistenti (falsità ideologica):**

- Rilevanza delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (rilevante ai soli fini IVA)
- Inesistenza oggettiva:
  - Comprese le ipotesi di sovrapproduzione quantitativa (con indicazione del corrispettivo o iva in misura superiore a quella reale);
  - Sono escluse le ipotesi di operazioni nulle, annullabili, incongrue dal punto di vista economico e di sovrapproduzione qualitativa (realizzate attraverso una maggiorazione del prezzo rispetto al reale valore di beni o servizi forniti).

N.B. Non possono considerarsi penalmente rilevanti ex art. 8 D.lgs. 74/2000 nemmeno le “*schede carburanti*” in quanto sono emesse dallo stesso soggetto che acquista il carburante e non già dal cedente.

### **DOLO SPECIFICO**

Finalità di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.



Irrilevanza penale delle condotte aventi fini esclusivamente extratributari (es: consentire l'esercizio di un'attività professionale ad un soggetto non abilitato; consentire un differimento infrannuale del versamento IVA stornando successivamente le fatture emesse).

Secondo dottrina e giurisprudenza maggioritaria laddove la finalità perseguita dall'emittente sia esclusiva rispetto a quella dell'evasione fiscale altrui, l'emittente non può rispondere per il delitto in questione proprio per difetto del dolo specifico richiesto dall'art 8 (es: nei casi in cui i documenti falsi siano emessi per ottenere indebite sovvenzioni, per consentire all'utilizzatore di ottenere un finanziamento, per realizzare una truffa, etc.).

### **CONSUMAZIONE E TENTATIVO**

Il delitto si consuma con l'emissione o il rilascio dei documenti fiscali mendaci, ovvero nel momento in cui questi ultimi esorbitano dalla disponibilità dell'emittente e pervengono al destinatario tramite consegna *brevi manu* o spedizione (anche telematica).

Nell'ipotesi in cui i documenti falsi, emessi o rilasciati nel corso del medesimo periodo d'imposta, siano plurimi, il delitto si consuma al momento dell'emissione o rilascio dell'ultimo di essi.

### ➤ **OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI (ART. 10 D.LGS. 74/2000).**

*“... Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occultata o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari ...”.*

Si tratta di **reato di pericolo concreto**, non essendo necessario il verificarsi di un danno per l'Erario.

**SOGGETTO ATTIVO:** Tale fattispecie non si rivolge solo ed esclusivamente ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili; infatti la fattispecie contempla anche “documenti” per i quali non è previsto un particolare regime contabile, di guisa che siamo in presenza di un **reato comune**. Per i soggetti diversi dal contribuente si pensi, ad esempio, al consulente tenuti alla conservazione di documenti fiscali.

In particolare, la giurisprudenza ha affermato che l'imprenditore non può essere individuato come autore diretto del reato se ha affidato le scritture contabili al commercialista di fiducia, che poi non le ha esibite alla Guardia di Finanza (Cfr. Cass. Pen., sez. III, 19 marzo 2015, n. 11479).

### **CONDOTTA**

La condotta sanzionata dall'art. 10 è solo quella di **occultamento o distruzione** (anche solo parziale) delle scritture contabili obbligatorie e *non anche quella della loro mancata tenuta*, espressamente sanzionata in via meramente amministrativa dall'art. 9 del d.lgs. n. 471 del 1997 (Sez. 3, n. 38224 del 07/10/2010). In altre parole, la fattispecie criminosa dell'art. 10 presuppone l'istituzione della documentazione contabile.

In primis, si precisa che per **scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione** si intende, ai sensi dell'art. 2214 c.c.:

- Libro giornale,
- Libro degli inventari
- Altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa (es. contratto preliminare di compravendita di immobili stipulato da un'impresa di costruzioni)

#### **Condotta commissiva:**

- **Occultamento:** temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organismi verificatori (documenti materialmente nascosti, posti in un luogo diverso da quello preposto a conservarli o semplice rifiuto della loro esibizione);
  - **Distruzione:** soppressione del documento, cancellazione o abrasioni parziali di certe sue parti rilevanti per accertare il volume d'affari;
  - **Omessa tenuta delle scritture contabili** (rilevanza penale controversa).
- **Idoneità della condotta ad impedire la ricostruzione del volume d'affari.**

**N.B.** L'occultamento e la distruzione della contabilità in sé non integrano il reato *de quo* se non hanno determinato l'impossibilità di procedere alla ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.



Irrilevanza penale della condotta qualora ci sia la possibilità di ricostruire comunque il volume di affare, inteso quale «ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi [...] effettuate, registrate o soggette a registrazione nel corso di un anno solare» (art. 20 d.p.r. 633/72).

Secondo la dottrina prevalente, l'occultamento o la distruzione di più documenti determina la realizzazione di un unico reato laddove questi si riferiscano ad un medesimo periodo di imposta.

### **DOLO SPECIFICO**

Coscienza e volontà di distruggere le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione e di determinare così l'impossibilità di procedere alla ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Il delitto richiede che la volontà dolosa abbia una determinata direzione, cioè **finalità di evadere o di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto**.

### **CONSUMAZIONE E TENTATIVO**

In ordine al momento consumativo, esso è diverso a seconda che si tratti di occultamento o distruzione.

- a) L'occultamento costituisce un reato permanente che si consuma nel momento dell'ispezione e cioè nel momento in cui gli agenti chiedono di esaminare detta documentazione;
- b) La distruzione realizza un'ipotesi di reato istantaneo e si consuma nel momento della soppressione della documentazione.

## ➤ **ART. 10-QUATER - INDEBITA COMPENSAZIONE**

*“... 1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.*

*2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro...”.*

**SOGGETTO ATTIVO:** Tale delitto può essere commesso, per entrambe le fattispecie ivi previste, unicamente da coloro che sono obbligati dalla legge tributaria al versamento delle imposte.

In particolare, si tratta del contribuente che, in sede di versamento tramite Mod. F24, effettui indebite compensazioni (utilizzando crediti non spettanti o inesistenti) per un importo superiore a 50.000 euro nell'arco del medesimo anno solare.

Quando si tratta di enti collettivi, la persona fisica penalmente rilevante deve essere individuata nell'amministratore, liquidatore o comunque legale rappresentante (ovvero nell'amministratore di fatto che abbia effettivamente gestito l'ente, in concorso con l'amministratore di diritto).

### **CONDOTTA**

Secondo dottrina e giurisprudenza maggioritaria, il delitto in questione è un “reato commissivo”; nonostante la locuzione “non versa” la condotta incriminata consiste, infatti, nella redazione e successivo invio di un Modello F24 ideologicamente falso in quanto rappresentativo di crediti non spettanti o inesistenti che - imputati in compensazione - determinano come effetto negativo dell'azione il mancato versamento - totale o parziale - delle somme dovute.

Si tratta di una condotta particolarmente “insidiosa”, poiché dotata di spiccata capacità ingannatoria.

### **Omesso versamento di somme dovute, giustificato a monte da un'indebita compensazione**

- Compensazione orizzontale (tra crediti e debiti di imposta di natura diversa);
- Compensazione verticale (tra crediti e debiti di imposta dello stesso tipo).

Si deve trattare, in entrambi i casi, di crediti “non spettanti” o “inesistenti”.

### **Debiti erariali rispetto al quale è operata l'indebita compensazione:**

- Esiste in dottrina una controversia circa la natura di tali debiti, se afferente alle sole imposte dirette e all'iva o anche ad altri titoli di debito;

- Debiti propri (es. la compensazione non è consentita in caso di acollo fiscale, poiché la compensazione è possibile solo nei confronti dei medesimi soggetti e il diritto tributario ammette solo l'accollo cumulativo).

### **Crediti opposti in compensazione possono essere i seguenti. :**



- **Crediti di qualsiasi natura** (tributaria ma anche contributiva, previdenziale e assistenziale) rientranti nell'elenco di cui all'art. 17, co. 1, d.lgs. 241/97.
- **Crediti non spettanti:** crediti certi nell'*an* e determinati nel *quantum*, ma non ancora o non più utilizzabili in compensazione (es. somme riferite a ritenute effettivamente subite dal contribuente ma eccedenti il limite massimo ammesso in compensazione; crediti detraibili in un periodo temporale diverso; presenza di vizi della procedura; omessa presentazione della dichiarazione fiscale; crediti contestati dall'amministrazione finanziaria, salva la consapevole infondatezza della pretesa da parte del contribuente). Tale nozione di "**crediti non spettanti**" appare comunque controversa in dottrina e giurisprudenza: secondo una prima opinione in tale categoria rientrano i crediti che, sebbene effettivamente esistenti e di competenza del soggetto che li utilizza, non possono formare oggetto di compensazione ai sensi dell'art 17 D.lgs. 241/97 (es: quando il contribuente porta in compensazione crediti che eccedono di almeno 50.000 euro il limite massimo fissato dall'art 34, co. 1, 1 L 388/00); secondo un altro orientamento, in tale nozione non sarebbero ricompresi i crediti sussistenti (e spettanti) ma non compensabili ex art 17 D.lgs. n. 241/97.
- **Crediti inesistenti:** crediti artificialmente costruiti o rappresentati in sede contabile o dichiarativa o in qualunque altro mondo allo scopo di utilizzarli indebitamente in compensazione, anche se non supportati da falsa documentazione (es. crediti iva non risultanti dalle dichiarazioni o denunce periodiche; crediti spettanti a terzi, da considerarsi inesistenti per il soggetto che opera la compensazione).

Si intende crediti artificialmente creati, risultando indifferente che gli stessi siano documentalmente supportati (es: fattura per operazioni inesistenti) o frutto di pura invenzione da parte del contribuente in sede di compilazione del modello F24).

La Cassazione li definisce "... *crediti dei quali non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi...*".

**Superamento della soglia di punibilità:** le somme complessivamente dovute e indebitamente compensate devono essere superiori a 50.000 € (anche mediante la presentazione di più modelli unificati di pagamento nel medesimo periodo di imposta).

### **DOLO GENERICO**

Volontà di omettere il versamento di somme dovute mediante indebita compensazione.

### **CONSUMAZIONE E TENTATIVO**

Il delitto di indebita compensazione è sì istantaneo ma eventualmente abituale, cosicché deve ritenersi integrato (per entrambe le ipotesi di cui al primo e secondo comma) al momento dell'invio del Mod. F24 nel quale sia effettuata l'indebita compensazione che (da sola o in aggiunta alle altre eventualmente eseguite nel corso dello stesso anno) determina un omesso versamento complessivamente superiore alla soglia di cinquantamila euro.

Per quanto attiene al tentativo, trattandosi di un reato commissivo di danno, è astrattamente configurabile.

### **Cause di non punibilità**

La causa di non punibilità introdotta nel 2015 all'art 13, comma 1, del D.lgs. 74/2000 (pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento) è applicabile unicamente alla fattispecie prevista dal primo comma dell'art 10-*quater* (crediti non spettanti).

### ➤ **SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE (ART. 11 D.LGS. 74/2000):**

*"... 1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.*

*2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni..."*



Il bene giuridico protetto è il corretto funzionamento della procedura di riscossione coattiva in relazione al diritto di credito dell'Erario (si tratta solo di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte).

**SOGGETTO ATTIVO:** il richiamo in ambedue i commi della parola “chiunque” non deve trarre in inganno: si tratta, infatti, di un **reato proprio** in quanto i potenziali soggetti attivi del reato possono essere esclusivamente i contribuenti tenuti al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

La fattispecie di cui al secondo comma è stata definita reato proprio a soggettività allargata perché attuabile anche da persona diversa dal debitore, difatti la norma espressamente dice: “*al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi*”. La dottrina ritiene quindi che soggetto attivo, in tal caso, sia l'imprenditore e l'amministratore dell'ente in crisi ovvero il soggetto che presenta e sottoscrive la transazione fiscale (es: il professionista che predispone ed attesta, con apposita relazione, la veridicità di quanto contenuto nel piano di ristrutturazione aziendali, quando vi siano elementi attivi o passivi sottostimati sopravvalutati).

Il fatto che i beni oggetto della condotta possano anche essere “altrui” conferma che si possa riferire la condotta tipica anche a chi agisca come rappresentante della persona giuridica contribuente (quale amministratore, liquidatore, etc.).

### **CONDOTTA**

La condotta del reato in questione ha natura esclusivamente commissiva e può consistere:

- **COMMA 1** → nell'**alienare simulatamente** o nel **compiere altri atti fraudolenti** sui propri o su altrui beni (sia beni mobili che immobili); si tratta, quindi, di un'attività di materiale sottrazione di disponibilità.

- L'**alienazione** può definirsi “*simulata*”, quando sia finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale; l'atto oggetto di contestazione deve quindi essere idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio (o comunque ostacolando) l'azione di recupero del bene da parte dell'erario. Serve una valutazione *ex ante* circa la suddetta idoneità dell'atto simulato a rendere inefficace l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria.

Sono penalmente rilevanti, a titolo esemplificativo, le seguenti condotte:

- Condotta di colui che aveva realizzato la vendita di una particella immobiliare ad una società svizzera con soci non identificabili al solo fine di sottrarre il bene alla procedura esecutiva dell'Agenzia delle Entrate (*Cass. Pen, sez. III, sent. n. 13233 del 24/02/2016*);
- Condotta di un commercialista che in prossimità degli esiti di una verifica fiscale, aveva ceduto immobili e quote sociali alla convivente (*Cass. Pen, sez. III, Sent. n. 39079 del 09.04.2013*).

La casistica trattata dalla giurisprudenza ha consentito di ritenere integrato il reato allorquando:

- 1) È stato costituito un fondo patrimoniale;
- 2) Si è verificata anche solo una simulazione soggettiva mediante una interposizione fittizia di persona;
- 3) Gli amministratori di una società hanno realizzato più operazioni di cessioni di aziende e scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari beni immobili;
- 4) Si è realizzata una pluralità di trasferimenti immobiliari, costituenti un'operazione unitaria;
- 5) Si è alienato simulatamente l'avviamento commerciale di un'impresa.

- Per “**atti fraudolenti**” devono intendersi quei comportamenti che, quando anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di inganno o di artificio, dovendosi ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre garanzie patrimoniale all'esecuzione.

Esempi di atti fraudolenti penalmente rilevanti:

- 1) Smobilizzazione di un'ingente somma di denaro giacente presso un deposito fiduciario con trasformazione in numerosi assegni circolari di importo inferiore al limite di tracciabilità;
  - 2) Costituzione di un trust/fondo patrimoniale in un periodo precedente all'attività accertativa e di riscossione dell'Amministrazione Finanziaria → laddove sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (riduzione di patrimonio) non corrispondente al vero.
- **COMMA 2** → nell'**indicare**, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi o passivi diversi da quelli reali (quindi un'attività di falsificazione della consistenza patrimoniale).



E' considerato **reato di pericolo concreto** in quanto la condotta deve essere idonea alla lesione dell'oggetto di tutela ed il fine della medesima deve specificamente essere quello della sottrazione al pagamento di imposte, che costituisce il "concreto" danno erariale.

### **DOLO SPECIFICO**

**COMMA 1** → Il dolo è costituito dalla consapevolezza della preesistenza di un debito nei confronti del fisco complessivamente superiore a 50.000 euro e dalla coscienza e volontà di realizzare le condotte tipiche sopra analizzate. L'azione deve essere ulteriormente sorretta dal dolo specifico, consistente nella **finalità di sottrarre beni all'esecuzione forzata** (tale finalità può concorrere con altre, non essendo necessario che l'atto posto in essere sia totalmente privo di ogni altra ragione economico-giuridica).

**COMMA 2** → volontà di ottenere un pagamento parziale dei tributi o dei relativi accessori; l'autore deve rappresentarsi e volere la presentazione di documenti falsi nel contesto della procedura di transazione fiscale, mediante il carattere fittizio degli elementi indicati per una somma che superi la soglia di punibilità ivi prevista.

L'unico presupposto per la configurabilità del reato è l'esistenza di uno specifico debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, di ammontare superiore ad euro 50.000. Tale soglia rappresenta un elemento costitutivo del fatto tipico.

### **CONSUMAZIONE E TENTATIVO**

**COMMA 1** → Il delitto si consuma con la conclusione dell'atto fraudolento idoneo a mettere in pericolo il bene giuridico tutelato.

Nel caso in cui la condotta si articoli in una pluralità di azioni (es: trasferimenti immobiliari), finalizzate a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, il delitto si perfeziona con il compimento del primo atto e si consuma nel momento in cui viene realizzato l'ultimo atto dispositivo.

Trattandosi di un delitto di pericolo, è controversa la configurabilità del tentativo, anche se recentemente la giurisprudenza della Suprema Corte si è espressa in senso positivo (cit. *Cass. Pen., Sez. III, 12.03.2019 n. 42936*).

**COMMA 2** → Il delitto si consuma nel momento della presentazione della proposta di transazione fiscale ai competenti uffici dell'amministrazione finanziaria.

La dottrina, trattandosi di reato di pericolo, è divisa sulla possibilità di prevedere la forma tentata di tale fattispecie.

## **F.4. PROCESSI A RISCHIO**

Prevenire la commissione di un reato tributario tra quelli sopra illustrati - e redigere uno specifico protocollo - non è un compito semplice in quanto, diversamente da molti altri, i reati tributari sono pervasivi nell'ambito dell'attività di impresa ed è quindi difficile relegarli in ambiti di attività specifici o circoscritti.

Si è proceduto, quindi, ad un preventivo "*risk assessment*", cioè una valutazione preliminare delle attività e delle aree dell'impresa a maggiore rischio fiscale.

I processi aziendali, ritenuti sensibili, cioè a rischio di commissione dei nuovi reati tributari di cui all'art 25 *quinquiesdecies*, sono i seguenti:

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>PRO 1: PROCESSO DI APPROVVIGIONAMENTO</b><ul style="list-style-type: none"><li>- Gestione/approvazione acquisti</li><li>- Valutazione e verifica dei fornitori</li></ul></li></ul>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>PRO 2: PROCESSO COMMERCIALE</b><ul style="list-style-type: none"><li>- Ricerca e qualifica clienti/fornitori</li><li>- Gestione trattative commerciali con clienti/fornitori/partner commerciali</li></ul></li></ul>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>PRO 5: GESTIONE RISORSE UMANE</b><ul style="list-style-type: none"><li>- Conferimento di incarichi professionali e di consulenza</li><li>- Gestione spese di rappresentanza</li><li>- Avanzamenti di carriera, variazioni retributive, rimborso spese ai dipendenti</li></ul></li></ul> |



<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>PRO. 6: GESTIONE AMMINISTRATIVA DELLA DOCUMENTAZIONE</b> (processo strumentale)</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>PRO. 9: AMMINISTRAZIONE FINANZA E CONTROLLO</b><ul style="list-style-type: none"><li>- Rilevazione, registrazione e rappresentazione dell'attività di impresa nelle scritture contabili per la formazione del bilancio ed approvazione dello stesso</li><li>- Predisposizione dichiarazioni fiscali</li><li>- Gestione risorse finanziarie (incassi e pagamenti, contabilizzazione ciclo attivo e passivo)</li><li>- Gestione della cassa contanti</li><li>- Gestione carte di credito aziendali</li><li>- Gestione dei rapporti con Banche, Istituti di Credito, società assicurative</li><li>- Gestione del credito e del contenzioso ad esso relative.</li><li>- Gestione degli adempimenti tributari</li><li>- Budgeting e controllo di gestione</li></ul></li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>PRO 10: GESTIRE OPERAZIONI STRAORDINARIE</b><ul style="list-style-type: none"><li>- Operazioni di riduzione di capitale e di restituzione di conferimenti ai soci e più in generale nelle operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, acquisizioni, conferimenti di beni in natura o di crediti, etc.)</li><li>- Aumento di capitale</li><li>- Operazioni con parti correlate o in potenziale conflitto d'interesse, influenza dei soci (Formulazione di proposte all'Assemblea dei soci sulla destinazione dell'utile di esercizio e sull'utilizzo di riserve).</li></ul></li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>PRO 11: <u>RAPPORTI CON SOCI</u> e <u>SOCIETÀ DI REVISIONE</u></b></li></ul>

Le principali aree da attenzionare, in relazione alla commissione dei reati tributari, sono quindi le seguenti:

- a) Definizione di un sistema organizzativo, amministrativo e contabile per il ciclo attivo, quello passivo, quello dei pagamenti e degli incassi e relativi processi autorizzatori e per la tenuta della documentazione contabile;
- b) Assetto amministrativo-contabile volto a rilevare tempestivamente eventuali crisi di impresa.
- c) Processo di gestione degli acquisti e dei servizi (la scelta, la qualificazione dei fornitori di servizi e l'esecuzione dei contratti).
- d) Scelta e qualificazione professionale dei consulenti fiscali e dei ruoli chiave interni, in ambito fiscale.
- e) Il complesso delle attività volte alla determinazione delle imposte e all'elaborazione dei dichiarativi.

## F.5 IL SISTEMA DI PREVENZIONE DEI REATI TRIBUTARI

Se fino ad oggi aree di attività come quelle menzionate sono state analizzate in quanto fonti di rischio indiretto o "strumentale", in grado di ospitare condotte volte ad occultare o preparare la commissione di reati quali – a titolo esemplificativo – il riciclaggio, la corruzione tra privati o le illecite operazioni sul capitale sociale, con l'entrata in vigore della modifica legislativa le stesse devono invece essere studiate ed affrontate, con riferimento ai reati tributari, come aree a rischio "diretto".

La presente Parte Speciale è inerente alle condotte poste in essere da amministratori, dirigenti e Dipendenti (d'ora innanzi, per brevità “**Esponenti Aziendali**”) o terzi, tra cui i consulenti fiscali con cui l'Ente intrattiene rapporti di natura contrattuale (d'ora innanzi, per brevità, i “**Collaboratori**”) operanti nelle Aree a rischio e a supporto reato (d'ora innanzi per brevità, gli Esponenti Aziendali ed i Collaboratori verranno cumulativamente indicati come i “**Destinatari**”).

I Destinatari sono consapevoli che ogni condotta che possa astrattamente configurare gli estremi dei reati di cui alla presente parte speciale è fermamente respinta con ogni mezzo dall'Ente, il cui Codice Etico è fortemente orientato al fine di garantire la massima trasparenza e la tracciabilità delle operazioni e dei flussi finanziari in entrata ed in uscita, relativamente ad operazioni di ogni natura.



Il sistema di prevenzione dei rischi di reati tributari è stato imperniato su norme e principi di comportamento e su misure specifiche.

Rispetto a queste ultime la prima linea di difesa per prevenire questa tipologia di reati è sicuramente l'adozione di un **sistema amministrativo – contabile adeguato**, che dovrebbe essere affiancato da un sistema gestionale altrettanto efficace.

Le "distrazioni" contabili e gestionali, cioè la scarsa attenzione dell'impresa a questi aspetti sono infatti terreno fertile per la commissione dei reati in argomento.

Più precisamente i Destinatari, ciascuno per quanto di rispettiva competenza, devono conoscere e rispettare e comunque, per quanto attiene agli organi sociali, far conoscere e far rispettare:

- (i) la normativa, e le istruzioni delle autorità preposte, in materia tributaria;
- (ii) le regole di cui al Modello e alla presente Parte Speciale ivi compresi i protocolli specifici per la prevenzione dei rischi tributari;
- (iii) il Codice Etico;
- (iv) le procedure interne.

L'organizzazione aziendale deve garantire il rispetto di quanto sopra.

## 5.1 DESTINATARI

Le regole di comportamento che seguono si applicano ai Destinatari che, a qualunque titolo, sono coinvolti nei Processi Sensibili sopra menzionati ed in particolare:

- Amministratore con delega;
- Componenti del Cda;
- Responsabile Amministrazione e Finanza;
- Personale "Contabilità e fisco";
- Personale "Tesoreria e credito";
- Consulenti esterni;
- Società di revisione.

## 5.2. NORME E PRINCIPI GENERALI DI COMPORTAMENTO

### **Organizzazione e poteri**

Ciascuno dei responsabili/coordinatori delle funzioni aziendali o dei professionisti esterni coinvolti nello svolgimento delle specifiche operazioni nell'ambito delle Aree a rischio o a supporto reato è formalmente investito della funzione di responsabile della singola operazione (d'ora innanzi, per brevità, il/i "**Responsabile/i**").

Tali Responsabili:

- divengono i soggetti referenti dell'operazione "a rischio o a supporto reato";
- devono rispettare i principi di comportamento contenuti nel Codice Etico;
- i singoli Responsabili interni devono, altresì, fare in modo che i loro sottoposti, delegati a svolgere attività che comportano la gestione dei flussi, rispettino le prescrizioni e le Procedure in uso. Sulle operazioni in questione l'OdV potrà predisporre ulteriori controlli dei quali verrà data evidenza scritta.

In linea generale, il sistema di organizzazione per la gestione della materia in oggetto deve rispettare i requisiti fondamentali di formalizzazione e chiarezza, e di segregazione delle funzioni e dei ruoli, in modo che nessun soggetto possa gestire da solo un intero processo, in particolare per quanto attiene l'attribuzione di responsabilità, di rappresentanza, di definizione delle linee gerarchiche e delle attività operative.



Ai componenti degli organi sociali ed ai dipendenti che per conto della Società intrattengono rapporti con la Agenzia delle Entrate e le autorità/uffici fiscali in genere deve essere attribuito formale potere in tal senso. I soggetti muniti di poteri verso l'esterno devono agire nei limiti dei poteri ad essi conferiti. I soggetti privi di poteri verso l'esterno devono richiedere l'intervento dei soggetti muniti di idonei poteri.

Qualunque criticità o conflitto di interesse che dovessero sorgere nell'ambito del rapporto con le autorità fiscali devono essere comunicati, per iscritto, anche all'ODV.

### **Obblighi e divieti di carattere generale**

In ogni caso, il processo decisionale afferente le aree di attività a rischio di commissione di reati è uniformato ai seguenti **obblighi**:

- a) Implementazione di un adeguato assetto amministrativo-contabile volto a prevedere gli andamenti economico finanziari e ad analizzarne gli scostamenti.
- b) ogni operazione a rischio (ad es. acquisti, selezione fornitori), è preceduta da idonea identificazione, qualificazione e valutazione dell'altra parte contraente;
- c) ogni operazione a rischio (es esecuzione contratti di servizio) è supportata da debita evidenza scritta (e-mail, rapporti scritti o corrispondenza), dal momento del suo instaurarsi, sino al suo perfezionamento; la documentazione deve essere ordinata in modo tale da consentire la tracciabilità di tutte le fasi di ogni singola operazione, idonea a descrivere i profili salienti delle attività specificamente intraprese;
- d) i soggetti responsabili delle predette attività, quale che ne sia il livello o le mansioni specifiche, sono tenuti a conservarne tutta la relativa documentazione e a fornirla all'OdV in sede di controlli specifici;
- e) l'impiego di risorse economiche e finanziarie sono sempre puntualmente autorizzate e contabilizzate, dai soggetti legittimati o preposti, in modo da averne debita evidenza scritta.
- f) I Destinatari non devono perseguire finalità di evasione di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, o di altre imposte in generale, né nell'interesse o vantaggio della Società né nell'interesse o vantaggio di terzi.
- g) I Destinatari, nelle dichiarazioni relative a dette imposte, e nella loro predisposizione, non devono introdurre elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

A tale riguardo:

- devono controllare che le fatture e i documenti contabili si riferiscano a prestazioni effettivamente svolte da parte dell'emittente delle fatture/documenti ed effettivamente ricevute dalla Società;
  - non devono registrare nelle scritture contabili obbligatorie, né detenere a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria, fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
  - devono verificare la regolare applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.
- h) I Destinatari devono astenersi (i) dal compiere operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente nonché (ii) dall'avvalersi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria.
  - i) I Destinatari devono astenersi dall'indicare in dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto: (i) elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o (ii) elementi passivi fittizi o (iii) crediti e ritenute fittizi.
  - j) I Destinatari devono astenersi dall'emettere o rilasciare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.
  - k) I Destinatari devono astenersi dall'occultare o distruggere in tutto o in parte le scritture contabili, o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, con il fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi.



l) I Destinatari devono astenersi dall'alienare simultaneamente o dal compiere altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva da parte dell'amministrazione finanziaria, con il fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte.

m) I Destinatari devono altresì astenersi dall'indicare nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale (i) elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o (ii) elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, con il fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori.

In generale, è **assolutamente vietato** ai Destinatari del presente Modello:

I. porre in essere, concorrere in o dare causa alla realizzazione di comportamenti tali che, individualmente o collettivamente, integrino, direttamente o indirettamente, anche solo in astratto o in via potenziale, i reati previsti dalla presente Parte Speciale;

II. porre in essere comportamenti che, sebbene risultino tali da non costituire di per sé ipotesi di reato, possano esserne il presupposto (ad esempio, mancato controllo) o possano potenzialmente diventare fattispecie di reato;

III. porre in essere comportamenti non conformi alle Procedure per il presidio del rischio fiscale o, comunque, non in linea con i principi e le disposizioni contenute nel Modello e nel Codice Etico.

### **5.3. RICORSO A SERVIZI CONSULENZIALI DI TERZI**

Nel caso in cui la predisposizione e/o l'invio delle dichiarazioni e comunicazioni in materia di imposte sui redditi o sul valore aggiunto fosse affidata a terzi esterni alla Società, i terzi stessi dovranno essere vincolati contrattualmente a rispettare gli obblighi e i divieti di cui al **par. 5.2.** che precede.

In particolare in detti contratti deve essere contenuta apposita dichiarazione delle controparti:

- a) di essere a conoscenza della normativa di cui al D.lgs. 231/2001 e delle sue implicazioni per la Società;
- b) di impegnarsi a rispettare detta normativa e farla rispettare dai propri dipendenti e collaboratori;
- c) di non essere mai stati condannati (o avere richiesto il patteggiamento) e di non essere al momento imputati o indagati in procedimenti penali relativi ai Reati Presupposto; nel caso di esistenza di condanna o di procedimento in corso, e sempre che l'accordo sia ritenuto indispensabile e da preferirsi a un contratto con altri soggetti, dovranno essere adottate particolari cautele;
- d) di impegno a rispettare il Modello (ed in particolare le prescrizioni della presente Parte Speciale) e il Codice Etico della Società, ovvero, nel caso di enti, di avere adottato un proprio analogo Modello e un Codice Etico che regolamentano la prevenzione dei reati contemplati nel Modello e nel Codice Etico della Società;
- e) di impegnarsi in ogni caso ad astenersi dal compiere attività che possano configurare alcuno dei Reati Presupposto o che comunque si pongano in contrasto con la normativa e/o con il Modello;
- f) di adeguare il servizio a eventuali richieste della Società fondate sulla necessità di ottemperare alla prevenzione dei Reati Presupposto di cui trattasi.
- g) Inoltre, nei contratti con i consulenti e con i prestatori di servizi deve essere contenuta apposita clausola che regoli le conseguenze della violazione da parte dei prestatori delle norme di cui al D.lgs. 231/2001 (quali ad esempio, clausole risolutive espresse).

### **5.4. PROTOCOLLI E MISURE SPECIFICHE**

Fermo quanto precede, è, in ogni caso, fatto espresso obbligo ai Destinatari del presente Modello di rispettare misure specifiche per il contenimento del rischio tra cui il "**Protocollo per il presidio del rischio fiscale**" che disciplina specificamente i comportamenti che i medesimi devono tenere per evitare la commissione delle



PARTE SPECIALE F – REATI TRIBUTARI  
(ART 25 QUINQUIESDECIES D.LGS 231/01)

fattispecie criminose e recepisce a tal fine, al proprio interno, i presidi posti fondamento del sistema di controllo interno anche in applicazione di legge (C.C.).

Le aree/processi sensibili che presentano il rischio di commissione dei Reati Presupposto di cui trattasi, come individuati nel Doc. “Analisi dei rischi 231” (a cui si rinvia anche per gli esempi di possibili condotte illecite), posti in relazione con gli obiettivi perseguiti e con i presidi per il contenimento entro soglie di accettabilità dei rischi stessi, contenute e declinate nel suddetto protocollo, sono riepilogati nella tabella che segue.

<b>AREE AZIENDALI A RISCHIO REATI TRIBUTARI</b>	<b>OBIETTIVI</b>	<b>DESCRIZIONE DELLE MISURE PER IL CONTENIMENTO DEL RISCHIO</b>
La definizione di presidi di controllo interno (ciclo attivo e passivo, ciclo dei pagamenti e degli incassi e relativi processi autorizzatori nonché per la tenuta della contabilità e la conservazione/immodificabilità della relativa documentazione).	Assicurare che vi sia un contesto interno che riduce il rischio di errori e di deviazioni dal quadro di regole di riferimento, dettate dal codice civile e dai principi contabili.	<p>A. Modalità scritte per la gestione delle fasi del ciclo attivo, passivo, incassi e pagamenti.</p> <p>A tal fine, si rinvia anche alle specifiche procedure adottate dalla società, la cui osservanza deve essere costantemente verificata:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- <i>Procedura Ciclo Tesoreria</i></li><li>- <i>Procedura Fatturazione Attiva</i></li><li>- <i>Procedura Acquisti/pagamenti</i></li><li>- <i>Procedura vendita/incassi</i></li></ul> <p>B. Concentrare laddove possibile gli acquisti sotto un'unica responsabilità o comunque di ridurre i centri di acquisto esistenti per consentire forme di controllo più efficace.</p> <p>C. prevedere soglie di autorizzazione di spesa, limitando i poteri di acquisto per fasce e l'applicazione del noto “<i>four eyes principle</i>”, per ridurre i rischi di incorrere in acquisti fraudolenti.</p> <p>D. stabilire i ruoli e le loro funzioni in ambito contabile/bilancio (v.d. organigramma funzionale),</p> <p>E. definire le modalità per l'archiviazione della documentazione e individuare dei presidi che assicurino la loro immodificabilità.</p>



PARTE SPECIALE F – REATI TRIBUTARI  
(ART 25 QUINQUIESDECIES D.LGS 231/01)

<p>Implementazione di un adeguato assetto amministrativo-contabile volto a prospettare le dinamiche economico finanziarie future (budget) con previsione dei flussi finanziari in un’ottica “forward looking” di almeno sei mesi e applicazione a preventivo e consuntivo di indicatori e analizzare gli scostamenti (al fine di rilevare eventuali crisi di impresa).</p>	<p>La capacità di prevedere flussi finanziari in un’ottica “forward looking” di almeno sei mesi presuppone infatti la possibilità di prevedere costi, vendite e relativi incassi, sia quelli “regolari”, cioè incassi nei tempi contrattualmente previsti, sia quelli non regolari, cioè quelli da debitori notoriamente in difficoltà.</p> <p>Anomalie riscontrate a seguito di attenta valutazione di questi dati e degli indicatori applicati a preventivo e a consuntivo possono costituire campanelli di allarme che costituiscono indizi di fatturazioni false, soprattutto nel caso di importi significativi se raffrontati al volume d'affari dell'impresa.</p> <p>Inoltre l’implementazione di strumenti di programmazione economico e finanziaria consente il monitoraggio sull’utilizzo delle risorse aziendali per garantire che non siano distratte rispetto alla loro destinazione di sopperire alle strette esigenze di supporto alla continuità gestionale.</p>	<p>F. Implementazione di un adeguato assetto amministrativo-contabile con previsione dei flussi finanziari in un’ottica “forward looking” di almeno sei mesi e applicazione a preventivo e consuntivo di indicatori.</p> <p>A tal fine, si rinvia anche alle specifiche procedure adottate dalla società, la cui osservanza deve essere costantemente verificata:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- <i>Manuale Fiscale</i></li><li>- <i>Procedura CREDIT RISK MANAGEMENT</i></li><li>- <i>Procedura AUDITING IVA</i></li></ul>
<p>Il processo per la gestione degli acquisti (la scelta, la qualificazione dei fornitori e l’esecuzione dei contratti).</p>	<p>Ridurre i rischi di instaurazione di rapporti contrattuali con finalità di evasione fiscale attraverso adeguate procedure che</p>	<p>G. Implementazione della procedura per l’instaurazione dei rapporti con i fornitori, con particolare riguardo al processo di selezione e adeguata identificazione della controparte.</p>



PARTE SPECIALE F – REATI TRIBUTARI  
(ART 25 QUINQUIESDECIES D.LGS 231/01)

	favoriscono un contesto interno non idoneo alla commissione di reati.	H. Previsione di strumenti per la tracciabilità della reale fornitura dei servizi e dei beni acquistati così come risultanti da fatture o altri documenti contabili e dei pagamenti.
La scelta e la qualificazione professionale dei consulenti fiscali e dei ruoli chiave interni in ambito fiscale.	La professionalità e le competenze dei soggetti incaricati rappresenta un fattore essenziale ai fini della riduzione dei rischi di deviazione dalle procedure e di commissione dei reati tributari.	I. La nomina formale di una figura professionale in possesso di adeguate competenze (es. Responsabile amministrativo/fiscale), preposta alla gestione dei processi fiscali a rischio come indicati al seguente punto K. Nel caso di un consulente esterno la nomina deve trovare evidenza in un contratto con cui sono chiaramente declinati compiti e responsabilità (queste anche attraverso apposizione di clausola 231) e coperture assicurative da polizze professionali.
Il complesso dei processi riconducibili ad attività tributaria: <ul style="list-style-type: none"><li>- Calcolo delle imposte in sede di elaborazione del bilancio di esercizio.</li><li>- Predisposizione e presentazione di dichiarazioni e comunicazioni concernenti la materia tributaria;</li><li>- Pagamento di imposte dirette e Iva.</li></ul>	Favorire con misure specifiche la coerenza tra calcolo delle imposte, elaborazione dei dichiarativi e pagamenti delle imposte stesse al fine di contenere il rischio, in tutte le fasi dei processi riconducibili ad attività tributaria, di deviazione dalle regole di riferimento e di commissione di reati tributari.	J. Misure specifiche per il presidio del rischio fiscale: <ul style="list-style-type: none"><li>- tracciabilità dei flussi informativi e documentali tra azienda e consulente (o in sua mancanza preposto interno).</li><li>- Formalizzazione scritta del calcolo delle imposte e della sua riconciliazione con le singole voci della situazione contabile al 31.12 in sede di redazione del bilancio di esercizio e sottoscrizione del predetto calcolo da parte della figura professionale, interna o esterna (consulente).</li><li>- Accertamento formalizzato della coerenza delle imposte riportate nei dichiarativi (imposte dirette e Iva) con quelle imputate nel bilancio di esercizio (da parte dell'Organo di Revisione).</li><li>- Verifiche di corrispondenza dei pagamenti delle imposte dirette e Iva con quelli risultanti dai dichiarativi fiscali.</li></ul>



PARTE SPECIALE F – REATI TRIBUTARI  
(ART 25 QUINQUIESDECIES D.LGS 231/01)

Spese di rappresentanza.	Si tratta di presidiare quelle voci che possono più facilmente di altre prestarsi al sostenimento di spese per operazioni inesistenti finalizzate ad ottenere indebiti risparmi di imposta e quindi a inquinare il calcolo delle imposte.	<ul style="list-style-type: none"><li>- Pagamento solo previo accertamento di autorizzazione firmata alla spesa (per dipendenti e/o collaboratori) e della presenza di documentazione sottostante idonea e dettagliata).</li><li>- Verifiche su quanto previsto nei punti precedenti (OdV - Organo Revisione).</li></ul>
--------------------------	---	--

#### F.6. FLUSSI INFORMATIVI VERSO L'ORGANISMO DI VIGILANZA

Sussiste a carico di tutti i Destinatari del MOG (soggetti apicali, sottoposti, consulenti, etc.) un **obbligo di segnalazione immediata all'OdV** in caso di notizie rilevanti sulla vita dell'Ente, violazioni del Modello, della presente Parte Speciale o situazioni di riscontrata inadeguatezza e/o non conformità di comportamenti ai principi contenuti nelle procedure/istruzioni aziendali e nel Codice Etico.

Le segnalazioni di illeciti, secondo le istruzioni impartite dall'OdV, dovranno avvenire con le modalità indicate nell'apposita **Procedura "Flussi Informativi"**, nel rispetto della normativa in tema di *Whistleblowing*.

Con riferimento ai controlli periodici sui processi aziendali e allo svolgimento delle normali attività il D.Lgs. n. 231/01 prevede **flussi informativi con cadenze determinate** verso l'OdV da parte di specifici soggetti.

Si rinvia alla **Procedura "Flussi Informativi"**, per la descrizione delle specifiche modalità operative con cui dovranno essere inviati i suddetti flussi.