



MODELLO DI ORGANIZZAZIONE GESTIONE E CONTROLLO  
AI SENSI DEL D.LGS. 231/01

**Parte Speciale “S”**  
**Reati tributari**

## ***INDICE***

### **1. Premessa**

### **2. I reati di cui all'art. 25 *quinquiesdecies* del Decreto**

2.1. – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D. Lgs. 74/2000)

2.2. – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D. Lgs. 74/2000)

2.3. – Dichiarazione infedele (art. 4, D. Lgs. 74/2000)<sup>1</sup>

2.4. – Omessa dichiarazione (art. 5, D. Lgs. 74/2000)

2.5. – Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D. Lgs. 74/2000)

2.6. – Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D. Lgs. 74/2000)

2.7. – Indebita compensazione (art. 10-*quater*, D. Lgs. 74/2000)

2.8. – Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D. Lgs. 74/2000)

2.9. – Trattamento sanzionatorio per le fattispecie di cui all'art. 25 *quinquiesdecies* del Decreto

### **3. – I destinatari**

### **4. - I principi generali di comportamento**

### **5. - Le aree a rischio reato ed i presidi di controllo esistenti**

### **6. - I Compiti dell'Organismo di Vigilanza**

---

<sup>1</sup> I reati di cui agli artt. 4,5 e 10 *quater* del D.lgs. 74/2000 rilevano ai fini della responsabilità amministrativa dell'ente solo se vengono 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.

## **1. – PREMESSA**

Il presente paragrafo concerne i c.d. reati tributari richiamati dall'art. 25 *quinqüesdecies* del Decreto.

A partire dal 25 dicembre 2019, è infatti entrata in vigore la legge 19 dicembre 2019 n. 157, che ha convertito il D. L. emanato il 26 ottobre 2019, n. 124.

La citata Legge interviene significativamente sulla disciplina del D. Lgs. 231/2001, ampliando il novero dei reati presupposto attraverso l'art. 25 *quinqüesdecies*.

Inizialmente la norma in questione avrebbe dovuto riguardare solo la fattispecie di “Dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti inesistenti” ex art. 2 D. Lgs. 74/2000, mentre – in sede di conversione – sono stati inclusi tra i reati presupposto anche altre fattispecie, vale a dire:

- la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (anche inferiori 100.000,00 €), ex art. 2, comma 2-*bis* D. Lgs. 74/2000;
- la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ex art. 3 D. Lgs. 74/2000;
- l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ex art. 8 D. Lgs. 74/2000;
- l'occultamento o distribuzione di documenti contabilità, ex art. 10 D. Lgs. 74/2000;
- la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, ex art. 11 D. Lgs. 74/2000.

Nel 2020 è intervenuto il d.lgs. 75/2020, di recepimento della cd. Direttiva PIF che, per quanto di rilievo in questa sede, ha introdotto le frodi IVA connotate da gravità tra i reati presupposto della responsabilità delle persone giuridiche. I reati introdotti (artt.4, 5 e 10-*quater* D.lgs. 74/2000) rilevano ai fini della disciplina 231 solo se commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'UE al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro.

L'art. 25 *quinqüesdecies* è stato oggetto di modifica del D.Lgs. 4 ottobre 2022, n. 156 – recante “Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale” – il quale ha aggiunto, al comma 1-*bis*, il carattere della transfrontalierità dei sistemi fraudolenti connessi al territorio di almeno uno stato membro.

**2. - I REATI DICUI ALL'ART. 25 QUINQUIESDECIES DEL DECRETO****2.1. – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D. Lgs. 74/2000)**

Ai sensi dell'art. 2 D. Lgs. 74/2000 “È 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. 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. 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”.

L'art. 2 D. Lgs. 74/2000 individua un reato commissivo e di mera condotta, nonché a natura istantanea, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela del bene giuridico protetto, che si consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, non avendo rilievo le dichiarazioni periodiche e quelle relative ad imposte diverse, con la conseguenza che il comportamento di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si configura come *ante factum* meramente strumentale e prodromico per la realizzazione dell'illecito.

Orbene, il bene giuridico tutelato dalla norma in esame è l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che è fiscalmente dovuto, nell'ambito e nei limiti in cui è dovuto, in forza del diritto tributario.

In quanto reato istantaneo, si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, per cui, ai fini dell'individuazione della data di consumazione dell'illecito, non rileva l'effettività dell'evasione né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode.

Il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia costituito da una finalità (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico (presentazione della dichiarazione fraudolenta) non esclude, ma anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che la presentazione della dichiarazione abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l'IVA.

Siccome per il perfezionamento del reato è necessario il dolo specifico (compatibile con il dolo eventuale), l'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione del delitto di cui al sopracitato articolo deve

sussistere al momento della consumazione del reato, coincidente con la presentazione o la trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi e non, invece, in quello, antecedente, dell'annotazione in contabilità della fattura falsa.

## **2.2. – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. 74/2000)**

Ai sensi dell'art. 3 D. Lgs. 74/2000 *“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. 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. 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”*.

La fattispecie delineata integra un reato a soggettività ristretta, potendo essere realizzato solo da coloro che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, e a condotta bifasica che si articola in due segmenti: dichiarazione mendace, da un lato; attività ingannatoria a sostegno del mendacio materializzato nella dichiarazione, dall'altro lato.

La condotta illecita presenta una struttura bifasica, passando attraverso l'effettuazione di operazioni simulate ovvero l'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e, congiuntamente, a indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Il nuovo comma terzo stabilisce, invece, che non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (come scontrini fiscali o documenti di trasporto) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, o la mera

indicazione nelle fatture o nei documenti ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali, dovendosi intendere che non sono sanzionati dalla norma comportamenti meramente omissivi, quali la sola mancata fatturazione o registrazione, essendo diversamente necessaria una condotta di natura commissiva nella quale la condotta fraudolenta deve tradursi in espressioni (le operazioni simulate, l'utilizzo di documenti falsi o di altri artifici) distinte dalle mere violazioni contabili, funzionali a dare credibilità alla dichiarazione mendace e dotate, dunque, di una qualificata idoneità decettiva.

Vengono così indicati come strumenti dell'evasione le dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi senza ulteriori distinzioni, solo specificando in proposito che per dichiarazioni si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche.

### **2.3. – Dichiarazione infedele (art. 4 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, 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. 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. 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)”.*

Tale fattispecie delittuosa si configura nel caso in cui taluno, 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. Tale delitto si configura quando, congiuntamente: 1) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; 2) 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.

#### **2.4. Omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs 74/2000)**

*E' 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. 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. 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.*

Il reato in oggetto si configura quando taluno, 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.

#### **2.5. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D. Lgs. 74/2000)**

*Ai sensi dell'art. 8 D. Lgs. 74/2000 "È 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. 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. 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".*

L'emissione di fatture per operazioni inesistenti è reato istantaneo, che si consuma nel momento in cui l'emittente perde la disponibilità della fattura, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi.

L'art. 8 D. Lgs. 74/2000 si configura come una norma che sottopone a tutela penale l'interesse giuridico al corretto esercizio della funzione pubblica di accertamento fiscale da parte dell'amministrazione finanziaria, in quanto strumentale alla reale ricostruzione della posizione reddituale del contribuente.

L'azione punibile analizzata dalla norma stessa si configura quanto all'elemento oggettivo solo

mediante la condotta attiva di chi, secondo la descrizione normativa, emette o rilascia fatture o altri documenti ideologicamente falsi al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indipendentemente dall'effettivo uso che questi potranno farne, giacché il mero *post-factum* risulta privo di rilievo penale nell'ambito del reato in esame.

Ebbene, il criterio principale determinativo della competenza per territorio è quello del *locus commissi delicti*, divenendo sussidiario il criterio fondato sul luogo dell'accertamento del reato ed al quale si potrà fare riferimento solamente nel caso in cui sia impossibile individuare il luogo di consumazione del reato tributario. Una deroga ai principi generali in materia di competenza territoriale è tuttavia prevista con riferimento all'ipotesi di emissione plurima di fatture, fattispecie disciplinata dall'art. 8, comma 2, D. Lgs. 74/2000, nel senso che *"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"*: con esclusivo riferimento alla fattispecie di cui all'art. 8, comma 2, infatti, *"è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 335 c.p.p."*.

Venendo all'elemento psicologico del reato, il dolo specifico di favorire l'evasione fiscale di terzi connota l'elemento soggettivo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Il reato in questione, inoltre, si realizza a prescindere dal tipo di falsità (ideologica o materiale) della fattura. Quello che rileva, infatti, è la sostanziale inesistenza delle operazioni - sia sotto il profilo oggettivo e sia soggettivo - di cui alla fattura in sé.

## **2.6. - Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D. Lgs. 74/2000)**

Ai sensi dell'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, occulta 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"*.

Il delitto di occultamento della documentazione contabile ha natura di reato permanente, in quanto la condotta penalmente rilevante si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, che coincide con il *dies a quo* da cui decorre il termine di prescrizione.

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, la condotta tipica del reato previsto dall'art. 10 D. Lgs. 74/2000 può consistere sia nella distruzione che nell'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione



dei redditi o del volume di affari, con conseguenze diverse rispetto al momento consumativo, giacché la distruzione realizza un'ipotesi di reato istantaneo, che si consuma con la soppressione della documentazione, mentre l'occultamento - consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori - costituisce un reato permanente, che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, dal quale inizia a decorre il precedentemente menzionato termine di prescrizione.

Orbene, l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto e sussiste anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante. Il delitto di cui all'art. 10 D.Lgs. 74/2000, tutelando il bene giuridico della trasparenza fiscale, è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore e senza necessità di reperire elementi di prova.

In tema di reati tributari, l'accertamento del dolo specifico, richiesto per la sussistenza del delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili al fine di evasione, presuppone la prova della produzione di reddito e del volume di affari, il che può desumersi, in base a norme di comune esperienza, dal fatto che l'agente sia titolare di un'attività commerciale.

La fattispecie in esame configura un delitto che, a differenza degli altri reati fiscali, non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili, né prevede un meccanismo automatico di irrogazione di una sanzione amministrativa.

### **2.7. Indebita compensazione (art. 10-quater D. Lgs 74/2000),**

Il reato si configura quando taluno non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. La pena è della reclusione da sei mesi a due anni se si utilizzano crediti non spettanti e, invece, da un anno e sei mesi a sei anni per crediti inesistenti.

### **2.8. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D. Lgs. 74/2000)**

Ai sensi dell'art. 11 D. Lgs. 74/2000 *“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. È 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”.*

La fattispecie in esame costituisce reato di pericolo, integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria, a prescindere dalla sussistenza di un'esecuzione esattoriale in atto.

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è reato di pericolo che si consuma nel momento e nel luogo in cui viene posto in essere qualsiasi atto che possa mettere in pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria e la consumazione può prolungarsi sino a quando, in ipotesi di più atti tutti idonei a porre in essere una fraudolenta sottrazione, l'offesa permanga per tutto il tempo in cui tali atti vengano posti in essere atti. Oggetto giuridico del reato, pertanto, non è il diritto di credito dell'Erario, bensì la garanzia rappresentata dai beni dell'obbligato, potendosi, pertanto, configurare il reato anche nel caso in cui, dopo il compimento degli atti fraudolenti, si verifichi comunque il pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni.

Con riguardo alla nozione di atto fraudolento contenuta nella disposizione dell'art. 11 D.Lgs. 74/2000, si sanziona la condotta di chi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Deve essere considerato atto fraudolento ogni comportamento che, formalmente lecito (analogamente, del resto, alla vendita di un bene), sia tuttavia caratterizzato da una componente di artificio o di inganno, ovvero ogni atto che sia idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero (per la verità con una sovrapposizione rispetto alla simulazione) ovvero qualunque stratagemma artificioso tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali alla riscossione.

Pur integrando la fattispecie ex art. 11 D. Lgs. 74/2000 un reato di pericolo concreto, il delitto si configura attraverso il compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria, con la conseguenza che un aumento del capitale sociale - effettuato per consentire ad una società di disporre dell'unico cespite immobiliare di proprietà del contribuente in modo da far apparire, contrariamente al vero, che i beni di detto contribuente non potessero formare oggetto di soddisfazione della pretesa creditoria - integra pienamente il delitto in esame. Ne consegue che per individuarne il momento di consumazione può farsi riferimento al primo

momento di realizzazione della condotta finalizzata ad eludere le pretese del fisco.

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - qualora si articoli attraverso il compimento di una pluralità di trasferimenti immobiliari, costituenti una operazione unitaria finalizzata a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva - si perfeziona nel momento in cui viene realizzato l'ultimo atto dispositivo.

È opportuno sottolineare che si tratta di reato che può consumarsi istantaneamente, sia per quanto riguarda il primo comma per il quale rileva il momento in cui si aliena simulatamente o si compiono altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, sia in relazione al secondo comma, per il quale deve guardarsi al momento in cui si presenta la documentazione ai fini della procedura di transazione fiscale corredandola di elementi attivi/passivi diversi da quelli reali.

## **2.9 Trattamento sanzionatorio per le fattispecie di cui all'art. 25 *quinquiesdecies* del Decreto**

In relazione alla commissione dei delitti sopra indicati di cui agli articoli 2 comma 1, 3 ed 8 comma 1 D. Lgs. 74/2000 si applica all'ente la sanzione pecuniaria **fino a cinquecento quote**.

In relazione alla commissione dei delitti sopra indicati di cui agli articoli 2 comma *2-bis*, 8 comma *2-bis*, art. 10 e art. 11 D. Lgs. 74/2000 si applica la sanzione pecuniaria **fino a quattrocento quote**.

In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, quando sono commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

- a) per il delitto di Dichiarazione Infedele previsto dall'art. 4 si applica la sanzione pecuniaria **fino a trecento quote**;
- b) per il delitto di Omessa Dichiarazione previsto dall'art. 5 si applica la sanzione pecuniaria **fino a quattrocento quote**;
- c) per il delitto di Indebita Compensazione previsto dall'art. 10-*quater* si applica la sanzione pecuniaria **fino a quattrocento quote**.

Nei casi sopra previsti, si applicano altresì le **sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettera c)** (divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio), **lettera d)** (esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi) e **lettera e)** (divieto di pubblicizzare beni o servizi).

**In caso di profitto di rilevante entità la sanzione pecuniaria subisce un aumento di un terzo.**

Né va dimenticato che, ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 231/01, con la sentenza di condanna nei confronti dell'ente è sempre disposta la **confisca del prezzo o del prodotto del reato**, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato e fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede; laddove ciò non sia possibile, la confisca può avere ad oggetto **somme di denaro, beni ed altre utilità di valore equivalente** al prezzo o al profitto del reato.

Si tenga conto, infine, che ai sensi dell'art. 45 d.lgs., il PM, in presenza del duplice presupposto della sussistenza di gravi indizi di responsabilità dell'ente e del pericolo concreto che vengano commessi illeciti della stessa specie di quello per cui si procede, può richiedere l'applicazione – quale misura cautelare – di una sanzione interdittiva prevista dal già citato art. 9, co. 2, presentando al Giudice gli elementi su cui la richiestasi fonda.

Infine, si deve rilevare che, non potendosi applicare come misura cautelare una sanzione interdittiva non rientrante tra quelle irrogabili in via definitiva all'esito del giudizio di merito (in virtù del principio di proporzionalità sancito dall'art. 46 co. 2), in relazione alla commissione dei reati tributari l'applicabilità delle misure cautelari rileva limitatamente all'ipotesi aggravata dal profitto di rilevante entità.

### **3. - I DESTINATARI**

La presente parte speciale si riferisce a comportamenti posti in essere dall'Organo Amministrativo, dirigenti, dipendenti della società, nonché dai Collaboratori esterni e Partner e tutti coloro coinvolti nelle aree di attività a rischio.

La presente parte speciale prevede, quindi, che nell'espletamento delle rispettive attività, i soggetti coinvolti nelle predette attività sensibili, siano tenuti, al fine di prevenire e impedire il verificarsi dei reati in oggetto, al rispetto dei principi di comportamento e delle procedure che regolamentano tale area a rischio

### **4. - I PRINCIPI GENERALI DI COMPORTAMENTO**

La presente Parte Speciale prevede l'**espresso obbligo**, a carico dei Destinatari del Modello della Società:

1. Di osservare e rispettare tutte le leggi e regolamenti, anche di natura etica, che disciplinano l'attività della Società;
2. di garantire l'assoluto rispetto delle previsioni e delle prescrizioni del Modello, incluso per ciò che attiene i Protocolli ad esso connessi, tra cui il Codice Etico;
3. di assicurare il pieno rispetto della vigente normativa fiscale e delle *best practices* applicabili in materia, ispirando sempre ogni condotta concernente la ricezione, la gestione e/o l'emissione di

documentazione fiscale a principi e criteri di massima cautela e prudenza.

In linea generale, è **fatto divieto** ai Destinatari di:

- fornire, redigere, esibire o consegnare ai pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio (nazionali, comunitari o esteri) dichiarazioni, dati, informazioni o documenti in genere aventi contenuti volutamente artefatti, inesatti, errati, incompleti, lacunosi e/o falsi, nell'ambito di qualsivoglia attività di natura imprenditoriale svolta dalla Società.
- predisporre o comunicare dati alterati, lacunosi o falsi riguardo la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della Società;
- omettere di comunicare dati o informazioni richieste dalla normativa vigente;
- illustrare i dati e le informazioni utilizzati in modo tale da fornire una rappresentazione non corrispondente all'effettivo giudizio maturato sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria della Società e sull'evoluzione della sua attività;
- effettuare prestazioni in favore di terzi in genere non direttamente correlate e corrispondenti a quanto contrattualmente pattuito con tali soggetti.

In via generale, a tali soggetti è **richiesto**:

- di rispettare i termini e le modalità previsti dalla normativa applicabile per la predisposizione delle dichiarazioni fiscali periodiche e per i conseguenti versamenti relativi alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
- per le operazioni che comportano utilizzo o impiego di risorse economiche o finanziarie garantire la definizione di una causale espressa e la documentazione e registrazione in conformità ai principi di correttezza e trasparenza contabile;
- assicurare globalmente un adeguato presidio di controllo sulle registrazioni contabili routinarie e valutative, che devono essere svolte in modo accurato, corretto e veritiero, nonché rispettare i principi contabili di riferimento.
- tenere un comportamento corretto, trasparente e collaborativo, nel rispetto delle norme di legge e delle procedure aziendali interne, in tutte le attività finalizzate alla formazione del bilancio e delle altre comunicazioni sociali, al fine di fornire ai soci ed al pubblico un'informazione veritiera e corretta sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della Società;
- garantire la tracciabilità dei profili di accesso, con il supporto di sistemi informatici, nel processo di identificazione dei soggetti che inseriscono i dati nel sistema, garantendo la separazione delle funzioni e la coerenza dei livelli autorizzativi, nell'ambito della rilevazione, trasmissione e aggregazione delle informazioni contabili finalizzate alla predisposizione delle comunicazioni sociali;

- astenersi da qualsiasi condotta che possa compromettere la riservatezza e l'integrità delle informazioni e dei dati aziendali e dei terzi, ed in particolare premurarsi di non lasciare incustoditi i propri sistemi informatici e bloccarli, qualora ci si allontani dalla postazione di lavoro, con i propri codici di accesso ovvero di spegnere il computer e tutte le periferiche al termine del turno di lavoro.

#### **5. - LE AREE A RISCHIO REATO ED I PRESIDI DI CONTROLLO ESISTENTI**

Come evidenziato anche nella Parte Generale, all'esito della fase di *risk mapping* sono state identificate le cd. aree "a rischio reato", ovvero i processi e le aree della Società in cui è stato ritenuto astrattamente sussistente il pericolo di commissione dei reati c.d. tributari.

Nel presente paragrafo sono elencate le aree "a rischio reato" identificate nel corso della fase di *risk assessment*, con l'avvertenza che, per ciascuna area, sono altresì indicate:

- le cd. "attività sensibili", ovvero quelle nel cui ambito è effettivamente sussistente il rischio di commissione delle fattispecie delittuose, ed i reati astrattamente ipotizzabili;
- le funzioni aziendali coinvolte;
- i controlli vigenti in seno alla Società, ovvero gli strumenti adottati al fine di mitigare il rischio di commissione dei reati.

#### **Area a rischio n. 1: Gestione del processo di approvvigionamento di beni e/o servizi**

##### Attività sensibili:

- a) Processo di individuazione dei fornitori, inteso come processo di ricerca, selezione e qualifica dei fornitori di beni e/o servizi;
- b) Gestione anagrafica dei fornitori;
- c) Processo di individuazione di merci, servizi ed opera intellettuale.

##### **Procedure specifiche di organizzazione e controllo:**

- Verificare periodicamente l'aggiornamento dell'anagrafica dei clienti e dei fornitori, al fine di controllarne l'effettiva esistenza ed operatività;
- Svolgere un'attenta attività di selezione dei potenziali fornitori (sia di beni che di servizi), rispettando i criteri tecnico-economici ed espletando un'adeguata attività selettiva e di obiettiva comparazione tra più offerte;
- A seconda del servizio richiesto, richiedere al fornitore tutta la documentazione o le certificazioni previste dalla legge di riferimento;
- Formalizzare tutti i contratti/accordi con i fornitori, allegando la relativa documentazione;

- Qualora si faccia uso di soggetti terzi intermediari, verificare con attenzione l'esistenza effettiva, la solidità e l'affidabilità del soggetto;
- Monitorare il mantenimento dei requisiti richiesti in capo al fornitore;
- Inserire un'apposita clausola contrattuale che i Consulenti, i Partner ed i Fornitori devono sottoscrivere in cui dichiarano di essere a conoscenza e di impegnarsi a rispettare i principi previsti dal Codice Etico adottato dalla società, nonché dalla normativa di cui al D.Lgs. n. 231/2001. Tale clausola deve regolare anche le eventuali conseguenze in caso di violazione da parte degli stessi delle norme di cui al Codice Etico (es. clausole risolutive espresse, penali).

## **Area a rischio n. 2: Negoziazione, stipula e gestione dei relativi contratti**

### Attività sensibili:

Selezione, negoziazione e stipula dei contratti con i fornitori di bene, servizi ed opera intellettuale;

Gestione del contratto.

### **Procedure specifiche di organizzazione e controllo:**

- 1) Definizione delle modalità di selezione dei fornitori (ad es. attraverso procedure competitive ad invito o aperte, fornitore unico, assegnazione diretta);
- 2) Previsione di motivazioni in caso di deroga alle modalità di selezione prescelte;
- 3) Previsione di un principio di rotazione dei fornitori inclusi nell'albo dei fornitori qualificati, nel caso di assegnazione diretta;
- 4) In caso di procedure competitive, definizione dei criteri di predisposizione e autorizzazione delle richieste di offerta, inclusa la definizione delle specifiche tecniche e delle condizioni tecnico commerciali;
- 5) Definizione delle modalità e dei criteri per la valutazione delle offerte ricevute improntate alla trasparenza e, per quanto possibile, alla limitazione dei criteri di soggettività;
- 6) Definizione di criteri e relative modalità di valutazione della congruità del valore economico dell'offerta anche rispetto ai costi del lavoro e della sicurezza prospettabili con riferimento alle prestazioni oggetto del contratto;
- 7) Definizione di criteri e relative modalità di valutazione della congruità del valore economico dell'offerta in relazione alle prestazioni oggetto del contratto;
- 8) Definizione delle modalità di verifica della correttezza e coerenza del contratto/Ordine di acquisto rispetto all'oggetto dell'acquisto e verifica della coerenza dei compensi rispetto al bene/lavoro o servizio richiesto;
- 9) Definizione delle modalità di verifica, autorizzazione e monitoraggio degli acquisti urgenti o in extra-budget;
- 10) Definizione delle modalità di approvazione del contratto da parte di adeguati livelli autorizzativi;
- 11) Individuazione della funzione aziendale responsabile della gestione del contratto;

- 12) Definizione delle modalità di verifica circa la conformità delle caratteristiche dei beni/lavori o servizi oggetto di acquisto rispetto contenuto dell'ordine/contratto;
- 13) Definizione delle modalità di verifica della coerenza tra il soggetto che ha erogato la prestazione, il soggetto indicato nell'ordine/contratto ed il soggetto che ha emesso la fattura;
- 14) Definizione della modalità di verifica dei termini e delle condizioni contrattuali in relazione alle modalità di pagamento.

### **Area a rischio n. 3: Gestione delle operazioni societarie**

#### Attività sensibili:

- a) gestione di tutte le operazioni incidenti sulla formazione della compagine societaria, sia ordinarie che straordinarie;

#### **Procedure specifiche di organizzazione e controllo:**

- 1) puntuale verifica della correttezza di ogni operazione societaria, anche con il supporto tecnico di professionisti e consulenti esterni;
- 2) puntuale catalogazione di tutti i soggetti coinvolti nelle operazioni societarie;
- 3) puntuale verifica della regolare conservazione della documentazione a supporto di ogni singola operazione societaria;
- 4) nell'ambito della gestione delle operazioni a carattere finanziario, puntuale verifica dello svolgimento di tali operazioni, anche mediante controllo delle attività di apertura, utilizzo e chiusura dei conti correnti, nonché mediante controllo della presenza di specifica abilitazione ad operare in capo ai soggetti che dispongano la movimentazione di flussi finanziari da o verso la Società.

### **Area a rischio n. 4: Tenuta delle scritture contabili**

#### Attività sensibili:

- a) gestione, tenuta ed aggiornamento costante dei libri e delle scritture contabili.

#### **Procedure specifiche di organizzazione e controllo:**

- 1) tenere tracciate tutte le fasi di gestione dei flussi finanziari e archiviare in maniera completa i relativi documenti giustificativi;



- 2) prevedere un sistema di back up dell'archiviazione dei documenti contabili;
- 3) verificare l'effettiva e corretta esecuzione della prestazione richiesta (sia verso fornitori di beni che di servizi), nel rispetto del principio di segregazione di ruoli, prima di autorizzare il pagamento della relativa fattura;
- 4) verificare che gli incassi siano sempre supportati da un contratto o un ordine autorizzato e conseguentemente non accettare beni e/o altre utilità a fronte delle quali non vi sia un contratto o un ordine adeguatamente autorizzato;
- 5) verificare che l'importo effettivamente incassato corrisponda a quello fatturato e che non vi siano anomalie al riguardo;
- 6) rispettare le procedure adottate che regolano la gestione della contabilità;
- 7) rispettare il sistema di deleghe e procure adottato che indica i poteri ed i limiti di spesa dei soggetti coinvolti.

#### **Area a rischio n. 5: Gestione degli adempimenti fiscali-tributari**

##### Attività sensibili:

- a) gestione e tenuta delle scritture contabili;
- b) calcolo delle obbligazioni tributarie;
- c) gestione adempimenti dichiarativi e contributivi.

##### Procedure specifiche di organizzazione e controllo:

- 1) Identificare i ruoli e le responsabilità nel rispetto del principio di segregazione di ruoli per i seguenti ambiti:
  - gestione degli adempimenti fiscali e tributari;
  - gestione del calcolo delle obbligazioni tributarie e dei relativi obblighi dichiarativi;
  - gestione e tenuta delle scritture contabili e fiscali;
- 2) Definire le modalità per la predisposizione e diffusione di uno scadenziario fiscale e monitoraggio delle tempistiche da rispettare per le comunicazioni, denunce e adempimenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria;

- 3) Definire ruoli e modalità per il monitoraggio ed il recepimento delle novità normative in materia fiscale ;
- 4) Definire modalità e criteri per la determinazione delle imposte;
- 5) Definire le modalità di verifica sulle attività propedeutiche all'elaborazione delle dichiarazioni fiscali;
- 6) Definire le modalità di verifica circa la completezza e la correttezza dei dati necessari al calcolo delle imposte, della corretta compilazione dei relativi Modelli dichiarativi e di versamento, nonché della completa e corretta registrazione contabile;
- 7) Tracciare tutte le fasi di gestione dei citati processi e archiviare in maniera completa i relativi documenti;
- 8) Prevedere un sistema di back up dell'archiviazione dei documenti contabili e fiscali.

**Area a rischio n. 6: Gestione della finanza della tesoreria**

Attività sensibili:

- Pagamenti
- Incassi
- Gestione della piccola cassa

**Procedure specifiche di organizzazione e controllo:**

- 1) Definire le modalità di autorizzazione dei pagamenti ed identificazione dei soggetti abilitati ad effettuare operazioni;
- 2) Definire le modalità di verifica della completezza, accuratezza e validità della registrazione dei pagamenti e delle operazioni di tesoreria, nonché della documentazione da trasmettere agli istituti bancari;
- 3) Definire le modalità di esecuzione delle disposizioni di pagamento a fronte della documentazione attestante gli avvenuti controlli (ad es. benessere al pagamento delle fatture);

- 4) Definire le modalità di verifica circa la tempestiva e corretta liquidazione delle imposte;
- 5) Definire le modalità di verifica e monitoraggio degli incassi;
- 6) Definire le modalità di identificazione di eventuali anomalie negli incassi;
- 7) Definire le modalità di utilizzo della piccola cassa.

**Area a rischio n. 7: Gestione delle operazioni straordinarie/ cessione e dismissione di asset aziendali**

**Procedure specifiche di organizzazione e controllo:**

- Garantire l'esplicita approvazione, da parte dell'Organo Amministrativo di ogni attività relativa ad operazioni straordinarie, comprese le cessioni e dismissioni di asset aziendali, nonché in merito alla effettuazione di conferimenti, alla distribuzione di utili o riserve, a operazioni sul capitale sociale, a fusioni e scissioni, qualora per il compimento delle suddette operazioni si renda necessaria od opportuna l'approvazione dell'Organo Amministrativo;
- Garantire l'adeguata informazione e/o il rendiconto in merito alle operazioni di cui sopra qualora queste vengano effettuate da soggetti cui l'Organo Amministrativo ha conferito appositi poteri;
- Identificare in maniera chiara e precisa i ruoli ed i soggetti competenti alla predisposizione della documentazione destinata agli organi sociali a supporto delle deliberazioni relative ad operazioni straordinarie;
- Identificare in maniera chiara ruoli e responsabilità in merito alla tenuta ed archiviazione degli atti di delibera e dei relativi documenti predisposti.

**5. - I COMPITI DELL'ORGANISMO DI VIGILANZA**

Con precipuo riguardo all'esigenza di prevenire il rischio di commissione dei reati richiamati nella presente Parte Speciale, l'OdV ha il compito di provvedere:

- 1) al monitoraggio sull'adeguatezza e l'effettività del Modello e dei Protocolli ad esso connessi, nonché del Codice Etico, delle procedure vigenti e del sistema di deleghe e procure;
- 2) a rilevare eventuali carenze del Modello, così come eventuali comportamenti ad esso non

conformi, disponendo tutti i controlli e le verifiche ritenute opportune o necessarie ed informando gli organi competenti in merito alle eventuali violazioni riscontrate, secondo quanto previsto dal Sistema Disciplinare adottato ai sensi del Decreto;

3) a curare l'aggiornamento del Modello, mediante la formulazione di proposte di miglioramento/adequamento volte a garantirne l'adeguatezza e/o l'effettività.

L'Organismo di Vigilanza deve riportare i risultati della sua attività di vigilanza e controllo all'Organo Amministrativo, secondo i termini e le modalità previste nel Modello.