

VIVI LO SPORT SSD a R.L. a socio unico

PARTE SPECIALE MODELLO 231 PER REATI TRIBUTARI

1. PREMESSA

Funzione della parte speciale

Questa Sezione si riferisce ai comportamenti dei Destinatari coinvolti nei Processi Sensibili concernenti i Reati Presupposto tributari: si tratta di taluni reati, appreso singolarmente considerati in dettaglio, che non esauriscono la categoria dei reati in tale materia¹.

I reati di cui trattasi sono stati introdotti nel catalogo dei reati di cui al Decreto 231 mediante inserimento in detto decreto 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 stesso, 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”².

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;

¹Si ricorda che sono definiti “reati presupposto” i soli reati dai quali deriva una responsabilità diretta dell'ente/società

²L'art. 25-quinquiesdecies è stato inserito nel Decreto 231 in sede di conversione (con legge 19 dicembre 2019, n. 157), con modificazioni, del Decreto legge 26.10.2019, n. 124 recante «Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili»

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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.

2. I REATI PRESUPPOSTO TRIBUTARI (ART. 25- QUINQUESDECIES)

2.1. 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;

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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.

2. IL RISCHIO SPECIFICO

Il D.L. n. 124/2019, convertito in **L. n. 157/2019** pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 301 del

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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).

Inoltre, con l'entrata in vigore del **Decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75**, solo 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, sono entrati a far parte dei reati presupposto tributari i seguenti delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74:

- dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4;
- omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5;
- indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater.

L'art 25 *quinquiesdecies* 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;

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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.*

l-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 quattro- cento quote;*
- c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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

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

e)... ».

Le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e) sono di seguito riportate:

- 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 fede). 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.

Tra le novità previste dalla legge di conversione (L. 157/2019) c'è l'applicabilità a determinati reati tributari (segnatamente, a quelli previsti e puniti dagli artt. 2, 3, 8 e 11 d.lgs. n. 74/2000) della c.d. "confisca allargata", cioè della "confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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 ” (artt. 12 ter d.lgs. n. 74/2000 e 240 bis c.p.).

3. LE FATTISPECIE RILEVANTI

Di seguito si descrivono le singole fattispecie di reati tributari rilevanti per la società.

➤ **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).

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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.

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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;

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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 €;

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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 allorquando 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.

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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.

**➤ 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.

Reati Tributari
(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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).

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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.

Irrelevanza 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

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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 ...".

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:

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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.

Irrelevanza 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.

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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.

➤ **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).

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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 o 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:

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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, quand'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) Smobilitazione 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).

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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.

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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.

3.1. Reati tributari non compresi tra le fattispecie rilevanti per la società.

Ai soli fini di chiarezza si precisa che non sono ritenuti rilevanti altri reati seppur compresi nel novero dei Reati Presupposto tributari (anch'essi previsti dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), in quanto la probabilità che le condotte da cui essi possono scaturire è risultata remota.

Ci riferiamo in particolare ai reati introdotti nell'alveo di quelli “231” con il Decreto Legislativo n. 75 del 14 luglio 2020 che ha recepito in via definitiva la Direttiva (UE) 2017/1371 (cd. Direttiva PIF) del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, recante norme per la “lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale”.

Le modificazioni più rilevanti riguardano proprio l'art. 25-quinquiesdecies, disposizione recentemente introdotta nel decreto 231 per effetto del D.L. n. 124/2019, al quale viene aggiunto il nuovo comma 1-bis, che prevede, in relazione alla commissione dei reati tributari di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione) e 10-quater (indebita compensazione) d.lgs. n. 74/2000 e a condizione che gli stessi siano «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», l'irrogazione della sanzione pecuniaria fino a trecento quote per il delitto di dichiarazione infedele e fino a quattrocento quote per i delitti di omessa dichiarazione e indebita compensazione.

Si tratta di ipotesi rispetto alle quali la probabilità di accadimento è stata ritenuta remota per come si

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

sviluppano i processi e per i volumi di affari delle attività, storicamente al di sotto delle soglie di punibilità da cui possono originarsi imponibili Iva non inferiori ai dieci milioni di euro.

4. DESTINATARI DELLA “PARTE SPECIALE”

La presente Parte Speciale si riferisce a comportamenti posti in essere da:

- Amministratore Unico (cosiddetto “soggetto apicale”),
- dipendenti coinvolti, a qualsiasi titolo, nelle attività sensibili rilevanti ai fini della presente Parte Speciale (qui di seguito tutti definiti i “sottoposti”).
- RPCT;
- Soggetto Gestore ai fini della normativa antiriciclaggio.
- collaboratori, consulenti e, in genere, tutti i soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo nella misura in cui operino nell’ambito delle aree/attività sensibili, per conto o nell’interesse della Società;
- fornitori, consulenti e partner commerciali che operano in modo rilevante nell’ambito delle aree/attività sensibili, per conto o nell’interesse della Società.

5. LE ATTIVITA’ SENSIBILI

Prevenire la commissione di un reato tributario tra quelli sopra illustrati e di conseguenza redigere uno specifico protocollo ai fini 231 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.

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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

I Processi sensibili che presentano il rischio di commissione dei Reati Presupposto di cui trattasi, sono riepilogati nella tabella che segue.

n. PROCESSO	PROCESSI AZIENDALI A RISCHIO REATI TRIBUTARI
1.	La definizione del sistema di controllo interno (per il ciclo attivo, quello passivo, quello dei pagamenti e degli incassi e relativi processi autorizzatori nonché per la tenuta della contabilità e la conservazione/immodificabilità della relativa documentazione).
2.	Definizione dell'assetto amministrativo-contabile volto a rilevare tempestivamente eventuali crisi di impresa.
3.	Il processo per la gestione degli acquisti (la scelta, la qualificazione dei fornitori e l'esecuzione dei contratti).
4.	La scelta e la qualificazione professionale dei consulenti fiscali e dei ruoli chiave interni, in ambito fiscale.
5.	Il complesso dei processi riconducibili ad attività tributaria: <ul style="list-style-type: none"> I. Calcolo delle imposte in sede di elaborazione del bilancio di esercizio II. predisposizione di dichiarazioni e comunicazioni concernenti la materia tributaria; III. presentazione di dichiarazioni e comunicazioni concernenti la materia tributaria; IV. pagamento di imposte dirette e Iva.
6.	Sponsorizzazioni, spese di rappresentanza.
7.	Operazioni riconducibili alla gestione straordinaria

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

6. 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".

In altre parole, l'intero sistema di procedure e protocolli già delineato nell'ambito di queste attività è stato sottoposto a revisione, al fine di verificarne l'idoneità preventiva con specifico riferimento agli illeciti richiamati dal nuovo art. 25-quinquiesdecies, D.lgs. 231/2001.

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

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

attenzione dell'impresa a questi aspetti sono infatti terreno fertile per la commissione dei reati in argomento.

In tal senso la società si è adeguata al Codice della crisi d'impresa, il decreto legislativo 14/2019 che già prescrive l'adozione di una serie di misure che appaiono oggi allineate alle esigenze di presidiare i rischi fiscali.

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.

6.1. Norme e principi di comportamento

Organizzazione e poteri

Ciascuno dei responsabili di specifiche funzioni o attività aziendali e i professionisti esterni coinvolti nello svolgimento della specifica operazione nell'ambito delle Aree a rischio o a supporto reato è formalmente investita 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.

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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 e 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 rilevare tempestivamente eventuali crisi di impresa e relativa verifica da parte dell'Organo di Revisione contabile e di quello di controllo laddove nominato ai fini dell'applicazione della normativa sulla Crisi.
- b) ogni operazione a rischio (ad es. acquisti), 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

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

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 è sempre puntualmente autorizzato e contabilizzato, 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:

- h) Gli uffici aziendali 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;
- i) Gli uffici aziendali 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;
- j) Gli uffici aziendali devono verificare la regolare applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.
- k) 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.

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- l) 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.
- m) 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.
- n) 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.
- o) I Destinatari devono astenersi dall'alienare simulatamente 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.
- p) 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:

- 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;

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- 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;
- 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.

Ricorso a servizi consulenziali di terzi

La predisposizione e l'invio delle dichiarazioni dei redditi e Iva sono affidate a terzi esterni alla Società. I terzi stessi dovranno rispettare gli obblighi e i divieti di cui sopra.

In particolare devono:

- a) essere a conoscenza della normativa di cui al D.lgs. 231/2001 e delle sue implicazioni per la Società;
- b) impegnarsi a rispettare detta normativa e farla rispettare dai propri dipendenti e collaboratori;
- c) 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) impegnarsi a rispettare il Modello (ed in particolare le prescrizioni della presente Parte Speciale) e il Codice Etico della Società;
- e) 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;

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

f) adeguare il servizio a eventuali richieste della Società fondate sulla necessità di ottemperare alla prevenzione dei Reati Presupposto di cui trattasi.

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 es. clausole risolutive espresse, penali).

6.2. 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.

Al fine di prevenire il fenomeno della sotto fatturazione o della mancata fatturazione o peggio della emissione o di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, fenomeni che possono costituire il rischio di violazioni fiscali penalmente rilevanti anche sotto il profilo “231”, sono stati pertanto elaborati protocolli specifici per la gestione di attività fiscali (Parte Speciale sui reati tributari e relativi protocolli a cui si rinvia) e delle risorse finanziarie che consentono peraltro di contenere il rischio dei reati in esame.

Con riferimento ai reati in esame preme infatti osservare che si tratta di ipotesi astrattamente riconducibili a condotte a rischio di rilevanza trasversale.

Nell’ottica di favorire una più efficace prevenzione dei reati societari, si prevede in particolare l’applicazione di un protocollo operativo specifico di rilevanza trasversale per la gestione delle risorse finanziarie e del contenimento del rischio di riciclaggio e un regolamento per la gestione degli acquisti.

Ad esito dell’analisi dei rischi è emersa la necessità di introdurre ulteriori presidi specifici con particolare riguardo alla gestione di processi di rilevanza tributaria.

È fatto pertanto espresso obbligo ai Destinatari del presente Modello di rispettare misure specifiche per il contenimento del rischio indicate nel “Protocollo per la gestione dei processi di natura fiscale” (PR1) che disciplina specificamente le modalità con cui i processi a rischio devono essere gestiti per

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

evitare la commissione delle fattispecie criminose e recepisce a tal fine, al proprio interno, i presidi posti del sistema di controllo interno rilevati attraverso la gap analysis.

7. SISTEMA AUTORIZZATIVO

Con riferimento ai processi sopra esaminati le attività vengono autorizzate in conformità allo Statuto aziendale, e al sistema di deleghe e procure in uso.

8. COMPITI DELL'ORGANISMO DI VIGILANZA

L'Organismo di Vigilanza effettua periodicamente controlli a campione sulle attività sensibili diretti a verificare la corretta esplicazione delle stesse ovvero in conformità alle regole e dei protocolli di cui al Modello 231.

A tal fine, all'Organismo viene garantito libero accesso a tutta la documentazione aziendale rilevante, così come previsto nella Parte Generale del Modello 231.

Inoltre, l'Organismo di Vigilanza può attivarsi con specifici controlli a seguito delle segnalazioni ricevute, secondo quanto riportato nella Parte Generale del Modello 231 e nel Regolamento sul suo funzionamento.

In particolare, l'Organismo di Vigilanza potrà:

- a) verificare l'emanazione, l'aggiornamento da parte dell'Azienda e l'adeguatezza dei protocolli adottati;

Reati Tributari

(art. 25-quinquiesdecies D.lgs. n. 231/01)

- b) verificare periodicamente, con il supporto delle altre funzioni competenti, l’osservanza da parte dei Destinatari delle disposizioni del Decreto, nonché l’attuazione di meccanismi sanzionatori qualora si accertino violazioni delle prescrizioni;
- c) indicare al management le opportune integrazioni alle procedure e ai protocolli in uso suggerendo l’introduzione di alcuni accorgimenti suscettibili di rilevare l’esistenza di eventuali flussi finanziari atipici e connotati da maggiori margini di discrezionalità rispetto a quanto ordinariamente previsto.

9. FLUSSI INFORMATIVI VERSO L’ORGANISMO DI VIGILANZA

Sussiste a carico di tutti i Destinatari del MOG (soggetti apicali, sottoposti, consulenti, etc.) l’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”, allegata al Modello, per la descrizione delle specifiche modalità operative con cui dovranno essere inviati i suddetti flussi.