



**CENTRO CLINICO E DIAGNOSTICO G.B.
MORGAGNI S.R.L.**

**MODELLO DI ORGANIZZAZIONE,
GESTIONE E CONTROLLO
AI SENSI DEL DLGS N. 231/2001**

PARTE SPECIALE

Fascicolo n. 13

Reati Tributari

ART. 25 - quinquiesdecies

(approvato dal CdA in data 1 marzo 2021)

**Aggiornato con le norme contenute nel D.L. 124/2019, convertito con
modificazioni nella legge 19/12/2019, n. 157**

**13) I REATI PRESUPPOSTO IN MATERIA TRIBUTARIA. NORMATIVA E
CONSIDERAZIONI GENERALI.**

**13.1 AREE A RISCHIO REATO E CONTROLLI PREVENTIVI. ATTIVITÀ
SENSIBILI.**

13.2 DESTINATARI – PRINCIPI GENERALI DI COMPORTAMENTO.

**13.3 PROCEDIMENTO DI FORMAZIONE ED ATTUAZIONE DELLA
VOLONTA' DECISIONALE NELLE AREE DI ATTIVITA' A RISCHIO DI
COMMISSIONE DEI REATI**

**13.3.1 CRITERI AI QUALI UNIFORMARE IL PROCESSO DECISIONALE
AFFERENTE LE AREE DI ATTIVITA' A RISCHIO DI COMMISSIONE DEI
REATI.**

13.3.2 LE SINGOLE OPERAZIONI A RISCHIO.

13.4 PROCEDURE PARTICOLARI

13.5 VALUTAZIONE DEL RISCHIO.

**13.6 CHECK LIST PERIODICA: strumento operativo per il tax crime risk
management.**

**13) I REATI PRESUPPOSTO IN MATERIA TRIBUTARIA. NORMATIVA E
CONSIDERAZIONI GENERALI.**

NORMATIVA

Tabella

SANZIONI REATI TRIBUTARI

Descrizione del reato	Valore delle quote	Importo in Euro
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo <u>2</u> , comma 1, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo <u>2</u> , comma 2-bis, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (previsto dall'articolo 3 Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo <u>8</u> , comma 1, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo <u>8</u> , comma 2-bis, Dlgs 74/2000),	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Occultamento o distruzione di documenti contabili (previsto dall'articolo <u>10</u> Dlgs 74/2000)	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (previsto dall'articolo <u>11</u>)	Da 100 a 400	Min 25.800

CONSIDERAZIONI GENERALI

Dal punto di vista strettamente sistematico, il Dlgs n. 74/2000 (recante “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”, o anche disciplina sui reati tributari) prevede la distinzione degli illeciti fiscali in due grandi macrocategorie:

i reati **“dichiarativi”**, intendendosi per tali gli illeciti di carattere **“formale”**, strettamente connessi quindi alle dichiarazioni;

e **“reati non dichiarativi”**, quelli che, al contrario dei primi, non sono correlati alla presentazione di una dichiarazione.

Nell’ambito di quelli dichiarativi, sono poi previste ulteriori distinzioni, a seconda se la dichiarazione possa essere qualificabile in termini di:

- **“fraudolenta”** dichiarazione, che rievoca un comportamento in qualche modo artificioso del reo (articoli 2 e 3 del Dlgs n. 74/2000);

- o di **“infedele”** dichiarazione, di gravità minore rispetto ai primi, poiché il reo semplicemente omette l’indicazione di elementi attivi che invece dovevano essere rappresentati, o indica elementi passivi fittizi o inesistenti (articolo 4 del Dlgs n. 74/2000);

- o di **“omessa”** dichiarazione (articolo 5 del Dlgs n. 74/2000).

Ai fini della nostra analisi, ci soffermeremo **solo nell’ambito delle “fraudolenti”** dichiarazioni, le uniche che, vedremo, rilevano ai fini della disciplina 231 (articoli 2 e 3 della normativa dei reati tributari).

Nel catalogo della cosiddetta **dichiarazione fraudolenta**, sono poi ulteriormente previste **due ipotesi**:

quella attuata mediante **“uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”** (articolo 2)

e quella attuata mediante **“altri artifici”** (articolo 3).

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti - Articolo 2 del Dlgs n. 74/2000.

Soffermandoci anzitutto **sulla prima, l’articolo 2** della disciplina sui reati tributari prevede, sotto il profilo oggettivo, che sia punito chiunque indichi in dichiarazione

elementi passivi fittizi, **avvalendosi di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti**.

Quando parliamo di “dichiarazione”, è ovvio il doppio riferimento:

alla dichiarazione ai fini delle imposte sul reddito,

ovvero alle dichiarazioni periodiche o annuali ai fini Iva:

mentre nel primo caso, l’indicazione di un elemento passivo fittizio (il sostenimento di un costo di acquisto di un determinato bene o di un servizio, inerente all’esercizio di impresa) comporterà l’indebita deducibilità di quel costo dal reddito complessivo d’impresa, derivandone una minore base imponibile su cui applicare l’aliquota d’imposta;

nel secondo caso, comporterà l’indebita detrazione dell’imposta sul valore aggiunto.

Il Legislatore poi indica nel comma secondo dell’articolo in esame quando effettivamente possa rilevare la falsità degli elementi passivi fittizi indicati nella dichiarazione: è previsto infatti che “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**”.

Non quindi l’oggettiva presenza delle fatture o altri documenti, **ma il dato ulteriore** che tali documenti risultino già registrati nelle scritture contabili tenute obbligatoriamente dall’imprenditore, secondo la disciplina civilistica, **o siano comunque** detenute ai fini probatori in sede di verifica fiscale nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.

Sotto il profilo **soggettivo**, è necessario riscontrare sempre e comunque il **dolo specifico**: la fattispecie di reato è infatti configurabile solo se, in capo al reo, viene provato il **fine evasivo** (“al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto”).

Quanto alle conseguenze sanzionatorie, prima delle novità introdotte dal DL n. 124/2019, il reo era punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, mentre con la riforma appena attuata, la nuova pena edittale minima e massima è aumentata, con la reclusione **da quattro a otto anni**.

Altra rilevante novità è l’inserimento del comma 2-bis. Infatti la norma in esame, **pur non prevedendo una soglia minima di punibilità**, si limita oggi ad indicare una generica attenuante, qualora l’ammontare degli elementi passivi fittizi risulti comunque **inferiore a centomila euro**. Nel qual caso, infatti, si applicherà la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Viene dunque oggi riproposta una simile circostanza attenuante, già prevista con l’entrata in vigore del testo normativo sui reati tributari, ma poi abrogato con l’articolo 2

del Dl 138/2011 (l'allora comma terzo, prevedeva infatti che "se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni), si applica la reclusione da sei mesi a due anni").

In relazione al profilo oggettivo del reato in esame, esso è **fattispecie speculare al simmetrico delitto di "emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti"**, di cui al successivo articolo 8 del Dlgs n. 74/2000: **da un lato**, infatti, un **soggetto** che **"emette"** una fattura o altro documento per un'operazione considerata inesistente; **dall'altro, e specularmente**, il **soggetto** che **"usa"** tali fatture o tali altri documenti per assicurarsi un indebito vantaggio fiscale.

Secondo la normativa tributaria, il delitto di operazione inesistente scatta nelle seguenti distinte ipotesi:

- l'operazione commerciale **non sia mai stata** effettuata *in rerum natura*, **ma** comunque sia stata fraudolentemente **documentata** (operazione **"oggettivamente"** inesistente, che vive dunque unicamente nell'alveo di una **dimensione cartolare**);

- l'operazione **sia stata sì** effettuata, **ma tra soggetti** (emittente della fattura o beneficiario della stessa), comunque **diversi** da quelli che appaiono nella relativa documentazione (operazione **"soggettivamente"** inesistente);

- ancora, **l'operazione sia stata effettuata, tra soggetti effettivi**, ma con **l'indicazione**, nella documentazione medesima, di **un corrispettivo** o di una imposta **in misura superiore a quella reale** (cosiddetta inesistenza da **sovrapproduzione** o inesistenza parziale).

La distinzione non è solo teorica, ma ha dei riscontri pratici di notevole interesse, anche in punto di onere della prova. Mentre infatti nel primo ed ultimo caso (operazione oggettivamente inesistente; operazione inesistente da sovrapproduzione), sono attestate operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizio) **mai avvenute, o avvenute solo parzialmente o con indicazioni di corrispettivi ed imposte "lievitate"**, implicando a volte l'ovvia consapevolezza dell'illecito da parte del contribuente (non potendo non sapere che i beni non sono mai entrati nella sua disponibilità patrimoniale, o ne sono entrati solo in parte, o è stato pagato un corrispettivo eccessivo e "fuori mercato" rispetto al valore del bene o del servizio prestato), il quale difficilmente quindi riuscirà a superare l'ostacolo della presunzione di colpevolezza e del "fine evasivo", proprio della norma in esame;

nel secondo caso, di operazione soggettivamente inesistente invece, l'utilizzatore delle fatture e degli altri documenti è sovente ignaro dell'illecito protratto dall'emittente o della sua inesistenza giuridica.

Per queste ultime ipotesi, sul piano delle verifiche fiscali, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, l'Amministrazione finanziaria ha pur sempre l'onere

iniziale di provare, anche in via di presunzioni semplici, purché supportate da ulteriori elementi di gravità, precisione e concordanza, l'interposizione fittizia del cedente ovvero la frode fiscale commessa a monte da altri soggetti; compete poi all'acquirente o al committente, una volta che l'Ufficio abbia indicato i propri elementi a sostegno della maggiore pretesa fiscale, provare la propria buona fede, cioè che, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, non avrebbe scoperto l'illecito altrui.

Sul piano della responsabilità penale, come detto, l'elemento soggettivo richiede dunque il **dolo specifico** del "**fine evasivo**": orbene, se nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, come visto, è difficile che il contribuente possa superare l'ostacolo dell'elemento psicologico del dolo, in virtù del fatto che, non essendo l'operazione mai avvenuta *in rerum natura*, non poteva obiettivamente non sapere che la cessione stessa e la prestazione non fossero mai avvenute nella realtà;

nel caso delle operazioni soggettivamente inesistenti, è invece pur sempre necessaria la dimostrazione anche del fine evasivo.

Sul piano della responsabilità amministrativa degli enti, la fattispecie penale appena analizzata, **della dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti**, entra nel catalogo dei reati presupposto. La disposizione di riferimento diventa l'articolo 25-*quinquiesdecies*, comma 1, lettere a) e b) del Dlgs n. 231/2001.

Con l'annotazione del delitto di cui all'articolo 2 del Dlgs n. 74/2000, anche nella sua forma attenuata di cui al comma 2-*bis*, il pubblico ministero annoterà anche l'illecito di natura amministrativa a carico dell'ente, nell'apposito registro delle notizie di reato.

In caso di condanna della persona fisica (rappresentante legale o dirigente, anche di fatto), scatteranno così le seguenti sanzioni in capo alla società, a seconda se ricorrano, o meno, le menzionate circostanze attenuanti del comma 2-*bis* dell'articolo 2 (ammontare complessivo degli elementi passivi fittizi risulti comunque inferiore a **centomila** euro):

- per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, (**se non ricorre** la circostanza attenuante), la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

- per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 2-*bis*, (**se ricorre** la circostanza attenuante dell'ammontare complessivo degli elementi passivi fittizi inferiore a centomila euro), la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Esempio:

In riferimento alle fattispecie in commento, la sanzione pecuniaria per le imprese i cui legali rappresentanti si siano avvalsi in dichiarazione di fatture false (così come di altri mezzi fraudolenti) e lo abbiano fatto nell'interesse o a vantaggio dell'ente, potrà

arrivare fino a 774.500 euro (500 quote x 1.549 euro); ricordiamo che la determinazione del numero di quote da applicare è stabilita dal giudice tenendo conto della gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente, nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti, mentre la determinazione dell'importo della quota (dal minimo di euro 258,00 al massimo di euro 1.549,00) sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente, così da assicurare l'efficacia della sanzione.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI

<p>Articolo 2 del Dlgs 74/2000</p>	<p>Articolo 25-<i>quinqüesdecies</i>, comma 1, lettere a) e b) del Dlgs n. 231/2001</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Profilo oggettivo: indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti; • Profilo soggettivo: dolo specifico (“<i>al fine di evadere le imposte</i>”); • Sanzione: reclusione da quattro a otto anni; <p>Circostanza attenuante (articolo 2, comma 2-bis): se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a centomila euro.</p>	<p>Lettera a): disciplina ordinaria, sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;</p> <p>Lettera b): nel caso dell'articolo 2, comma 2-bis (circostanza attenuante), sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.</p>

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - Articolo 3 del Dlgs n. 74/2000.

La seconda ipotesi delittuosa di dichiarazione fraudolenta, prevista dalla disciplina generale sui reati tributari, è quella mediante “altri artifici” (articolo 3 Dlgs n. 74/2000(2)).

Essa presenta una struttura oggettiva molto più articolata e anche più complessa rispetto alla fattispecie precedente, di cui all'articolo 2 del Dlgs n. 74/2000, ampiamente revisionata e riformulata a seguito della riforma legislativa operata con il Dlgs n. 158/2015.

Rispetto alla formulazione precedente (ante riforma 2015), viene infatti meno uno dei tratti caratteristici oggettivi fondamentali: cioè la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie.

Difatti, **nella precedente versione**, il reato era qualificabile alla stregua di un reato cosiddetto proprio, che poteva essere commesso solo da coloro che fossero obbligati,

secondo la norma civilistica di riferimento, alla tenuta delle scritture contabili. Inoltre, presentava una struttura trifasica perché, oltre agli elementi che sono rimasti in vigore (che vedremo a breve), era altresì necessaria proprio l'ulteriore requisito dell'alterazione, mediante falsa rappresentazione, delle scritture contabili.

Oggi, il reato in esame, come detto, **non** presenta più il riferimento alla falsa rappresentazione delle scritture contabile, **ma “solo”** i seguenti tratti caratteristici, che ne fanno **un reato “bifasico”**:

- la condotta penalmente rilevante deve concretizzarsi nel compimento di “operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente”, ovvero, in alternativa, in comportamenti fraudolenti, quali l'utilizzo di “documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria”;

- l'indicazione non veritiera della dichiarazione dei redditi ovvero dell'imposta sul valore aggiunto (mediante quindi la rappresentazione di elementi **attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo, od elementi **passivi fittizi**, o crediti e ritenute fittizie).

La norma in commento, assume connotati ancor più complessi nel momento in cui risulti tra l'altro **necessario, per la sua configurazione, il superamento** di determinati parametri o soglie quantitative, che secondo la giurisprudenza penale di riferimento assumono i connotati di veri e propri elementi costitutivi del reato e non di semplici condizioni obiettive di punibilità.

Tali soglie, che devono essere **congiuntamente** presenti, sono le seguenti:

l'imposta effettivamente evasa, deve comunque essere superiore, con riferimento a taluna singola imposta, **a trentamila euro**;

l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è comunque 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**.

Secondo la tecnica della specificazione già vista nell'ipotesi di reato precedente, il comma 2 della norma in commento prevede quando il fatto debba considerarsi commesso avvalendosi di documenti falsi (previsto tra le condotte tipiche nel comma primo): **quando cioè tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie**, o sono comunque detenuti ai fini della prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Mentre, secondo l'ultimo comma della norma in commento, “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”.

Quanto all’elemento soggettivo, come nel caso dell’articolo 2 del Dlgs n. 74/2000, anche in questa ipotesi è previsto **il dolo specifico**, e non invece generico: deve cioè essere provato, a seguito della sussistenza dei parametri sopra descritti, il **“fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto”**.

In ordine alle conseguenze sanzionatorie, l’articolo 39 del Dl n. 124/2019 ha inasprito le pene edittali minime e massime: si è passati infatti dalla previsione che prevedeva l’applicazione della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, alla reclusione **da tre a otto anni**.

Sul piano della responsabilità amministrativa degli enti ex disciplina 231, anche la fattispecie penale in commento, entra nel catalogo dei reati presupposto. La disposizione di riferimento diventa l’articolo 25-quinquiesdecies, comma 1, lettera c) del Dlgs n. 231/2001, in cui è previsto che, con l’applicazione della sanzione penale a carico della persona fisica (rappresentante legale dell’ente, o dirigente, anche di fatto), “per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall’articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote”.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI

Articolo <u>3 del Dlgs 74/2000</u>	Articolo 25- quinquiesdecies, comma 1, lettera c), del <u>Dlgs n. 231/2001</u>
<ul style="list-style-type: none">• Compimento di “operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente” ovvero comportamenti fraudolenti, quali l’utilizzo di “documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria”• Indicazione non veritiera della dichiarazione dei redditi ovvero dell’imposta sul valore aggiunto• Superamento congiunto delle soglie: l’imposta effettivamente evasa, deve comunque essere superiore, con riferimento a taluna singola imposta, a trentamila euro; l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante l’indicazione di elementi passivi fittizi, è comunque 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	Lettera c) Sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

trentamila

- Profilo soggettivo: dolo specifico (“al fine di evadere le imposte”);
 - Sanzione: reclusione da tre a otto anni;
-

Emissione di fatture per operazioni inesistenti – Articolo 8 del Dlgs n. 74/2000

Come visto, la disciplina generale dei reati tributari di cui al Dlgs n. 74/2000 distingue le due grandi macrocategorie: **i reati dichiarativi e quelli non dichiarativi**.

L'**emissione di fatture per operazioni inesistenti** rappresenta il primo di quelli per così dire “**non dichiarativi**”, la cui disciplina è rinvenibile nell'articolo 8.

Se vogliamo avere un quadro generale della fattispecie in esame, possiamo dire di trovarci proprio nel **caso speculare** a quello previsto dall'articolo 2 del dlgs 74/2000, di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti:

la fattispecie prevista dall'art. 2 punisce l'autore che **percepisce ed utilizza il documento**, al fine di evadere l'imposta diretta o sul valore aggiunto;

la fattispecie di cui all'articolo 8, invece, punisce la condotta di chi, a monte, **emette la fattura** o il documento destinato ad altro soggetto.

Infatti, la fattispecie penale in esame, punisce colui che, **al fine di consentire a terzi** (colui che è il destinatario del documento fiscale) l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, “emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”.

In un'ottica di *favor*, il comma 2 dell'articolo 8 prevede una specifica ipotesi di reato continuato che, secondo la disciplina di cui all'articolo 81 del Cp, sussiste quando il soggetto, con più di azioni (e/o omissioni), esecutive di un medesimo disegno criminoso, commette (anche in tempi diversi) diverse violazioni della stessa norma (o di diversa disposizione della legge penale). È infatti previsto 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”.

Quanto all'elemento soggettivo, il Legislatore mantiene la classica previsione di un dolo specifico: tuttavia la commissione del reato, anziché essere finalizzato alla evasione d'imposta da parte dello stesso soggetto che ha emesso il documento fiscale (obiettivamente, non riscontrabile), deve piuttosto essere finalizzato alla evasione d'imposta da parte del soggetto che è destinatario e percettore del documento stesso.

Ovviamente, provato tale presupposto, non è altresì necessario che vi sia stato, da parte del terzo, l'effettiva e concreta evasione d'imposta.

Quanto alle conseguenze sanzionatorie, l'articolo 39 del DL n. 124/2019 inasprisce le sanzioni che "da un anno e sei mesi a sei anni" passano così a "da quattro a otto anni".

Come nel caso dell'articolo 2, poi, è introdotta un'attenuante (articolo 8, comma 2-bis del Dlgs. n. 74/2000), nel caso in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per singolo periodo d'imposta, **sia inferiore a centomila euro**: in tal caso, il reo andrà incontro ad una reclusione inferiore, ovvero da un anno e sei mesi a sei anni.

Quanto alla responsabilità amministrativa degli enti, nei casi in cui venisse accertata la responsabilità penale per la fattispecie di cui all'articolo 8 del Dlgs n. 74/2000, la disciplina di riferimento diventa l'articolo 25-quinquiesdecies, lettere d) ed e) del Dlgs n. 231/2001.

Scatteranno così le seguenti sanzioni in capo alla società, a seconda se ricorrano, o meno, le menzionate circostanze attenuanti del comma 2-bis dell'articolo 8 (ammontare complessivo degli importi non rispondenti al vero indicati nella fattura o in altri documenti emessi, comunque inferiore a centomila euro):

- per il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, articolo 8, comma 1, del Dlgs n. 74/2001, (se non ricorre la circostanza attenuante), la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

per il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, articolo 8, comma 2-bis del Dlgs n. 74/2001, (se ricorre la circostanza attenuante), la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

EMISSIONE DI FATTURE ED ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI

Articolo 8 del Dlgs 74/2000	Articolo 25-quinquiesdecies, comma 1, lettere d) ed e) del <u>Dlgs n. 231/2001</u>
<ul style="list-style-type: none">• Profilo oggettivo: emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;• Profilo soggettivo: dolo specifico ("al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto");• Reato continuato: "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"	Lettera d): disciplina ordinaria, sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; Lettera e): nel caso dell'articolo 8, comma 2-bis (circostanza attenuante), sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

-
- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Sanzione: reclusione da quattro a otto anni;• Circostanza attenuante (articolo 8, comma 2-bis): se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti inferiore a centomila euro. | |
|--|--|
-

Occultamento o distruzione di documenti contabili - Articolo 10 del Dlgs n. 74/2000

Sappiamo quanto, in linea generale, le scritture ed i documenti contabili rivestano, nell'economia di mercato, una fondamentale funzione strumentale di tutela dei creditori, tra cui *in primis* l'erario, in quanto la loro conservazione consente o comunque agevola, di regola, la rilevazione e comprensione del movimento degli affari e del reddito dell'impresa, nonché il rinvenimento delle tracce dell'eventuale illecito tributario (non per forza sfociante in un illecito di carattere penale).

È con tali premesse che dobbiamo tenere in mente il reato disciplinato dall'articolo 10.

La fattispecie in esame sanziona infatti le condotte costituite dall'occultamento e dalla distruzione materiale delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, allorché ne derivi l'impossibilità della ricostruzione dei redditi e del volume degli affari.

Quanto **all'occultamento**, esso consiste nel nascondimento materiale delle scritture: così, il semplice rifiuto della consegna delle scritture, **ove non si traduca, come però spesso accade, in un loro mancato rinvenimento, resta sanzionato solo in via amministrativa**. Così, anche la loro conservazione in un luogo diverso da quello indicato all'Amministrazione finanziaria, non assume di regola rilevanza, a meno che le scritture siano portate in luoghi che ne escludono il ritrovamento così da determinare in sostanza il loro occultamento.

Quanto invece alla distruzione, essa consiste nell'eliminazione fisica in tutto o in parte delle scritture, ovvero nel renderla illeggibile e quindi non idonea all'uso tramite abrasioni, cancellature o altro.

È inoltre necessario che alla condotta appena descritta (di occultamento e di distruzione), segua l'**impossibilità della ricostruzione del reddito o del volume degli affari**. Tali conseguenze sono ritenute evento tipico del reato *de quo*.

Quanto all'elemento soggettivo, si tratta come sempre di un delitto a dolo specifico, perché caratterizzato dalla finalità cui deve tendere il volere del soggetto agente, il fine di evadere o di consentire comunque l'evasione a terzi.

Quanto alle conseguenze sanzionatorie, l'articolo 39 del DL n. 124/2019 ha innalzato le pene edittali per questo tipo di reato. Si passa infatti da una reclusione ricompresa "da un anno e sei mesi a sei anni" ad una reclusione ricompresa "**da tre a sette anni**".

Quanto invece alla disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, la normativa di riferimento diventa l'articolo 25-quinquiesdecies, lettera f) del Dlgs n. 231/2001.

In tal caso, accertata la responsabilità in capo alla persona fisica rappresentante legale dell'ente, il giudice applicherà una sanzione pecuniaria in capo a quest'ultimo, fino ad un massimo di quattrocento quote.

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTO CONTABILI

Articolo 10 del Dlgs 74/2000	Articolo 25-quinquiesdecies, comma 1, lettere f) del Dlgs n. 231/2001
<ul style="list-style-type: none"> • Profilo oggettivo: condotta alternativa di occultamento o distruzione di scritture e altri documenti contabili; • Reato di evento: ne deriva l'impossibilità di ricostruire il reddito o volume d'affari del soggetto da sottoporre a verifica; • Elemento soggettivo: dolo specifico "al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi" • Sanzione: reclusione da tre a sette anni. 	Lettera f) sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote

Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte - Articolo 11 del Dlgs n. 74/2000

Il reato previsto dall'articolo 11 punisce la condotta di colui che 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**. La *ratio* della norma va quindi rapportata al pericolo che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del contribuente/debitore.

Ecco perché il reato *de quo* viene generalmente qualificato come reato di pericolo concreto: non è quindi necessario che si sia concretizzato un effettivo nocumento alle

pretese erariali, ma solo il pericolo (concreto) che ciò possa accadere, in virtù dell'alienazione dei beni individuati per consentire la riscossione coatta del credito tributario.

La norma individua anche una **soglia di punibilità**, al di sotto della quale il reato non è comunque qualificabile: è quindi necessario che l'ammontare complessivo dei debiti, intesi nel loro ammontare complessivo di capitale, sanzioni amministrative correlate ed interessi legali, **non sia inferiore a cinquantamila euro**.

Quanto all'elemento soggettivo, è individuabile nel **dolo specifico**: la condotta di sottrazione dei beni alla riscossione deve infatti essere orientata a sua volta alla sottrazione al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte (di ammontare complessivo superiore a cinquanta mila euro).

Quanto al regime sanzionatorio, è prevista (nessuna modifica ad opera del DI n. 124/2019) la reclusione **da sei mesi a quattro anni**.

Con una **circostanza aggravante**: se infatti l'ammontare complessivo delle imposte, delle sanzioni ed interessi è **superiore ad euro duecentomila**, si applica la reclusione **da un anno a sei anni**.

Come fattispecie di reato del tutta autonoma, il comma secondo dell'articolo 11 del Dlgs n. 74/2000, prevede una condotta assolutamente peculiare, riconducibile alla procedura della transazione fiscale. Istituto disciplinato, attualmente, dall'articolo 182-ter della legge fallimentare, Rd n. 267/1942;

ma ricordiamo tuttavia che, con l'entrata in vigore del nuovo Codice della crisi d'impresa (agosto 2020 ?), la disciplina della transazione fiscale sarà rinvenibile piuttosto negli articoli 63 ed 88 del Dlgs n. 14/2019.

SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Articolo <u>11 del Dlgs 74/2000</u>	Articolo <u>25-quinquiesdecies, comma 1, lettera g) del Dlgs n. 231/2001</u>
<ul style="list-style-type: none">• Profilo oggettivo: Alienazione simulata, o altri atti fraudolenti sui propri beni;• Reato di pericolo: idoneità della condotta a rendere inidonea la procedura di riscossione;• Soglia di punibilità: ammontare complessivo di imposta, sanzioni ed interessi superiore a cinquanta mila euro	Lettera g), sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

<ul style="list-style-type: none"> • Elemento soggettivo: dolo specifico “al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte” • Sanzione: reclusione da sei mesi a quattro anni. • Circostanza aggravante: Se l'ammontare complessivo delle imposte, delle sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila, si applica la reclusione da un anno a sei anni. 	
<ul style="list-style-type: none"> • Transazione fiscale: colui che indica nella relativa documentazione, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila; • Elemento soggettivo: dolo specifico “al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori”; • Sanzione: la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque; • Circostanza aggravante: se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore ad euro duecentomila, si applica la reclusione da un anno a sei anni. 	

Ritornando alla fattispecie penale in esame, l'articolo 11, comma 2, del Dlgs n. 74/2000 punisce colui che indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, ovvero elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad **euro cinquantamila**. Una soglia di punibilità, quindi, limitata per i soli elementi passivi fittizi indicati nei documenti relativi alla transazione fiscale.

Quanto all'elemento soggettivo, anche in tal caso la norma riferisce la necessità che sia configurato un dolo specifico: “al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori”.

Quanto invece alle conseguenze sanzionatorie, il primo periodo del comma secondo dell'articolo 11, prevede la reclusione da sei mesi a quattro anni; se, invece, l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati nel relativo documento per la transazione fiscale è superiore ad euro duecentomila, si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Quanto infine alle conseguenze in tema di responsabilità amministrativa degli enti, la disposizione di riferimento diventa l'articolo 25-quinquiesdecies, lettera g) del Dlgs n. 231/2001, in cui è previsto che. “per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote”.

Confisca

L'allargamento ai reati tributari più gravi della responsabilità amministrativa delle società prevista dal Dlgs 231/2001 ha alcune importanti conseguenze, come evidenziato anche dalla recente relazione dell'Ufficio del massimario della Corte di Cassazione. A seguito dell'inclusione dei reati tributari nel catalogo degli illeciti penali si dovrebbe poter procedere alla confisca cosiddetta "diretta" o a quella "per equivalente" del profitto o del prezzo dell'illecito nel patrimonio dell'ente ex articolo 12-bis del Dlgs 74/2000 e articolo 19 del Dlgs. 231/2001 (nonché al sequestro preventivo di cui all'articolo 53 dello stesso decreto prodromico a detta confisca).

Tale innovazione normativa potrebbe comportare un mutamento dei parametri sanciti dalla Corte di Cassazione (v. la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, n. 10561/2014) nel senso che la confisca "diretta" nel patrimonio dell'ente potrebbe essere fondata su una diversa base normativa, rappresentata proprio dall'articolo 19 del Dlgs n. 231 del 2001, piuttosto che sulla descritta argomentazione concernente la mancata estraneità al reato dell'ente nell'interesse o a vantaggio del quale il reato è stato compiuto dall'organo.

Va segnalato inoltre che, secondo l'indirizzo accolto dalla giurisprudenza, nel sistema delineato dal Dlgs n. 231 del 2001, la confisca, diretta o per equivalente, in quanto sanzione principale e autonoma, è obbligatoria e non oggetto di una scelta discrezionale del giudice (Sezioni Unite, n. 11170 del 25 settembre 2014).

DELEGA

L'eventuale delega attribuita al commercialista per l'adempimento degli oneri contabili e fiscali dell'azienda non esonera l'imprenditore dal predetto adempimento, perché quest'ultimo resta comunque il soggetto direttamente onerato dell'obbligo di provvedere al pagamento delle relative imposte. L'obbligo annuale di presentazione della dichiarazione fiscale integra un adempimento unico e specifico che resta in capo al rappresentante legale della società (Cass. n. 53980/2018).

La prova del dolo specifico dei reati tributari di cui agli artt. 5, 8 e 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 in capo all'amministratore di diritto di una società, che funge da mero prestanome, può essere desunta dal complesso dei rapporti tra questi e l'amministratore di fatto, nell'ambito dei quali assumono decisiva valenza la macroscopica illegalità dell'attività svolta e la consapevolezza di tale illegalità. (Nella fattispecie, la Corte ha ritenuto indici del dolo specifico dell'amministratore di diritto la consapevolezza che l'amministratore di fatto fosse indagato e imputato per reati fiscali e la circostanza di aver rilasciato deleghe allo stesso per la movimentazione di conti la cui illiceità era evidente,

ricevendone una retribuzione aggiuntiva in ragione dei rischi assunti) (Cass. n. 2570/2019).

Anche di recente la Corte di legittimità ha ribadito il principio per cui «gli obblighi fiscali hanno carattere strettamente personale e non ammettono sostituti ed equipollenti, perché essi rispondono ad una speciale finalità di diritto tributario, quale quella di colpire il complesso dei redditi tassabili». L'assunto viene costantemente affermato non solo per escludere che l'incarico conferito ad un professionista in vista dell'assolvimento – in toto o in parte – degli adempimenti fiscali possa valere quale esimente di responsabilità per il contribuente; ma anche avuto riguardo al caso in cui, nel contesto di una organizzazione d'impresa particolarmente complessa, il compito di assicurare l'adempimento degli obblighi tributari nonché, ancor prima, di definire la politica fiscale della società o del gruppo, sia stato conferito a una specifica funzione aziendale. Così in giurisprudenza, *apertis verbis*, si afferma che «in tema di reati tributari, l'affidamento a un terzo dell'incarico di predisporre la dichiarazione annuale dei redditi, sia esso un professionista ovvero un dirigente della impresa assoggettata all'imposizione tributaria, non esonera il soggetto che, per essere il legale rappresentante della società, è tenuto al versamento delle imposte per conto di quella, dalla responsabilità penale per il delitto di omesso versamento, in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale e indelegabile il relativo dovere».

Cass. n. 9417/20.

In primo luogo, l'obbligo tributario viene inquadrato come obbligo *infungibile*, motivo per cui *“l'affidamento a un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione”*.

Ne deriva pertanto, quale logico corollario, che l'obbligo tributario risulta quindi *personale e indelegabile* a terzi: *“colui che abbia affidato al commercialista ovvero ad un consulente fiscale l'incarico di compilare la dichiarazione, non può dirsi, per ciò stesso, esonerato da responsabilità, sia perché la legge tributaria considera come personale il relativo dovere, sia perché una diversa interpretazione, che trasferisca il contenuto dell'obbligo in capo al delegato, finirebbe per modificare l'obbligo originariamente previsto per il delegante in mera attività di controllo sull'adempimento da parte del soggetto delegato”*.

La Corte esclude, quindi, che l'eventuale delega possa modificare il destinatario dell'obbligo, titolare della posizione di garanzia, il quale – in ossequio ai criteri di tassatività e di legalità – continua a coincidere necessariamente con il soggetto individuato dalla legge (in senso conforme, Cass. pen., sez. III, n. 9163/09).

In secondo luogo, con riferimento all'invocata applicazione dell'art. 1 del D.P.R. 322/1998, la Suprema Corte precisa che si tratta “*di norma valevole nei rapporti tributari che esula dalla fattispecie penale*”, rilevando come peraltro la “*sanatoria, non dimostrata nel caso concreto, [...] presuppone comunque l'adesione del soggetto realmente obbligato, situazione neppure verificatasi nel caso in esame*”.

La Corte etichetta come mero “*frutto di un equivoco interpretativo*” l'affermazione del ricorrente secondo cui nell'ambito di amministrazione di persone giuridiche sarebbe prassi quella di delegare specifiche funzioni. In merito, il giudice di legittimità rileva come non si tratterebbe in realtà di “*delega di funzioni, che rimane circoscritta ad obblighi delegabili a terzi, tra i quali non v'è quello, imposto dalle leggi tributarie in capo al legale rappresentante, di presentazione delle dichiarazioni fiscali, essendo unicamente delegabile la predisposizione e l'inoltro telematico*”.

Di conseguenza – conclude la sentenza – “*l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente e, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rappresentanza, tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità (art. 1, comma 4, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Il fatto che il contribuente (la persona giuridica nel caso di specie) possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione (art. 3, commi 3 e 3-bis, d.P.R. n. 322 del 1998, cit.) non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente il quale, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione, è comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione (art. 1, comma 6, d.P.R. n. 322 del 1998)*”.

SANZIONI REATI TRIBUTARI

Descrizione del reato	Valore delle quote	Importo in Euro
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo 2, comma 1, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (previsto dall'articolo 3 Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo 8, comma 1, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, Dlgs 74/2000),	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Occultamento o distruzione di documenti contabili (previsto dall'articolo 10 Dlgs 74/2000)	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (previsto dall'articolo 11 Dlgs 74/2000)	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600

13.1 AREE A RISCHIO REATO E CONTROLLI PREVENTIVI. LE ATTIVITÀ SENSIBILI.

Aree a rischio

- Acquisto di beni e servizi e corretta contabilizzazione dei relativi documenti fiscali in contabilità (corretta applicazione del pro rata IVA);
- Selezione e gestione dei rapporti con i fornitori e consulenti;
- Selezione, assunzione e formazione del personale;
- Gestione amministrativa del personale e corretta contabilizzazione dei costi mensili del personale dipendente (“prime note” elaborate dall’Ufficio del Personale);
- Gestione della finanza, della contabilità e della tesoreria;
- Gestione degli aspetti fiscali, previdenziali e contributivi;
- Gestione delle operazioni straordinarie, delle operazioni sul capitale e di destinazione dell’utile, conservazione delle scritture contabili e accesso alla documentazione, la gestione dei sistemi di certificazione e dei rapporti con gli enti certificatori.

13.2 DESTINATARI– PRINCIPI GENERALI DI COMPORTAMENTO.

La presente Parte si riferisce a comportamenti posti in essere nell’interesse di CLINICA MORGAGNI da: Consiglio di Amministrazione, Amministratore Delegato, il preposto alla redazione dei documenti contabili societari, il Collegio sindacale, revisori dei conti, Direttore Generale, tutti i soggetti anche professionisti esterni appositamente

incaricati dalla società che si trovino in posizione apicale, i soggetti sottoposti a vigilanza e controllo da parte dei soggetti apicali nelle aree di attività a rischio (qui di seguito, tutti definiti **Destinatari**).

Obiettivo della presente Parte è che i Destinatari ora individuati adottino Regole di Condotta conformi a quanto qui prescritto, nonché a quanto previsto nel Codice Etico, nonché al programma di gestione delle attività a rischio, al fine di impedire il verificarsi di reati contemplati nel Decreto 231.

Pertanto la presente Parte sancisce – a carico dei Destinatari – il divieto di porre in essere quei comportamenti che, sebbene non costituiscano di per sé un'ipotesi di reato, possano esserne il presupposto.

Pertanto la presente Parte Speciale sancisce – a carico dei Destinatari – il **divieto** di:

1. porre in essere quei comportamenti che integrano le fattispecie di reato di cui all'art.25-*quinqüesdecies* del Decreto;
2. porre in essere quei comportamenti che, sebbene non costituiscano di per sé un'ipotesi di reato, possano esserne il presupposto (ad esempio, mancato controllo).

Ai destinatari è richiesto di osservare scrupolosamente i protocolli relativi sulle aree che maggiormente si caratterizzano con l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, che possono portare all'occultamento o distruzione di documenti contabili e al mancato pagamento di imposte.

13.3 PROCEDIMENTO DI FORMAZIONE ED ATTUAZIONE DELLA VOLONTÀ DECISIONALE NELLE AREE DI ATTIVITÀ A RISCHIO DI COMMISSIONE DEI REATI

13.3.1 Criteri ai quali Uniformare il Processo Decisionale Afferente le Aree di Attività a Rischio di Commissione dei Reati

Il processo decisionale afferente le aree di attività a rischio di commissione dei reati deve uniformarsi ai seguenti criteri:

- stretta osservanza del codice Etico adottato da CLINICA MORGAGNI per tutti i Destinatari;
- programma di formazione di base rivolto a tutti i responsabili delle funzioni coinvolte;
- trasmissione all'Organismo di Vigilanza delle relazioni delle funzioni coinvolte in materia fiscale (Collegio sindacale, società di revisione, dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, ecc.);

□ - riunioni periodiche tra amministratori, Dirigente d.c.s ed Organismo di Vigilanza per verificare l'osservanza della disciplina in tema di normativa in materia, nonché il rispetto dei comportamenti conseguenti da parte del Personale;

□ - procedure autorizzative per acquisti, vendite, appalti nella materia;

□ - esistenza di un sistema definito di responsabilità del Vertice Aziendale e di deleghe coerenti con esso e con i limiti delle stesse.

Va innanzitutto rilevato che trattandosi di reati commessi da soggetto apicale, l'onere della prova liberatoria ricadrà sull'ente.

In secondo luogo mentre la delega costituisce un presupposto del modello organizzativo (articolo 6, comma 2, Dlgs 231/01) a essa si è sinora tendenzialmente negata ogni efficacia quanto agli obblighi tributari.

In ordine ai criteri:

sia le

- **attività a rischio “diretto”** (dichiarazione; fatturazione; contabilizzazione; pagamento)

- sia quelle a **rischio “indiretto”** (incassi e pagamenti; acquisti o vendita di beni e servizi; gestione del personale, dei cespiti, dei flussi di magazzino, dei rimborsi spese o degli oneri di rappresentanza; formazione del bilancio; operazioni societarie o infragruppo)

risultano connotate da dolo di evasione e presuppongono la spendita del nome della società ovvero sono comunque svolte nel suo interesse o vantaggio (illeciti risparmi d'imposta).

Stante il principio di autonomia dell'articolo 8 del Dlgs 231/01, neppure il pagamento del debito tributario a seguito di procedure conciliative e di adesione all'accertamento esclude poi la responsabilità dell'ente, come avviene per il legale rappresentante in base all'articolo 13 Dlgs 74/00, in quanto comporta solo l'esclusione delle sanzioni interdittive e una riduzione di quelle pecuniarie. La contestazione dell'illecito amministrativo risulterà esposta ai margini di incertezza che caratterizzano talune incriminazioni (si pensi al concetto di inesistenza delle operazioni o alla rilevanza del *transfer pricing*) acuiti, **quanto alle maxi frodi Iva transfrontaliere**, dalla previsione della punibilità del tentativo per assurdo riferibile anche alla mera detenzione di fattura falsa e, quanto ai reati doganali, da un rinvio mobile al Dpr n. 43/73 in contrasto col vincolo di legalità imposto dall'articolo 2 Dlgs 231/01.

Per l'aggiornamento del presente modello si utilizzano:

a) i protocolli di comportamento già previsti per reati collegati (corruzione, reato transnazionale, false comunicazioni sociali, truffa a danno pubblico o indebite erogazioni a danno dello Stato, delitti associativi, riciclaggio/reimpiego/autoriciclaggio);

b) il *tax control framework* introdotto col Dlgs 128/15.

Il TCF (Tax Control Framework) o “*sistema di gestione e controllo del rischio fiscale*” rappresenta un approccio alle vicende relative al controllo delle patologie fiscali all’interno dei contesti aziendali di medie e grandi dimensioni.

Un *modus cogitandi* capace di sfruttare le migliori sinergie aziendali al fine di prevenire i fenomeni di corruzione ed inadempimento fiscale, monitorando le aree più soggette a rischio e modulando i controlli in relazione alla concreta realtà aziendale.

Il perno dei sistemi di gestione del rischio fiscale ruota intorno alla collaborazione e alla coesione operativa tra gli organi di revisione e controllo interni e gli altri attori della scena fiscale, in primis l’Amministrazione finanziaria.

A tal fine e sulla scia della “tax compliance” inaugurata su sprone europeo negli ultimi anni, il legislatore fiscale ha predisposto un regime di *cooperative compliance* (o **adempimento collaborativo**) volto a rinsaldare la collaborazione tra fisco e contribuenti con un sistema a parziale carattere premiale (snellimento burocratico, riduzione delle sanzioni della metà o in misura non superiore al minimo editto con contestuale sospensione della riscossione fino al termine della procedura di accertamento, ed esenzione dalla prestazione di garanzie ai fini del rimborso delle imposte dirette ed indirette per la durata di adesione al regime) incentrato su canali di aperta comunicazione, come l’interpello preventivo (con tempi di attesa per il responso abbreviati a 45 giorni).

Il decreto legislativo n. **128/2015** (in attuazione della legge di delega fiscale n. 23/2014) focalizza l’attenzione sulla *ratio* del provvedimento, precisando che “... *si introduce nell’ordinamento legislativo il regime di adempimento collaborativo al fine di promuovere forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale...*”.

Essenziale risulta, quindi, ai fini della possibilità di aderire al predetto regime, l’esistenza, all’interno del sistema organizzativo aziendale, di un adeguato ed efficace sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale.

Nel delineare le caratteristiche necessarie per poter qualificare come *adeguato* il sistema di controllo del rischio fiscale, l’Agenzia delle Entrate, con la circolare **38/E** del 16/09/2016, fa proprie le precedenti linee guida predisposte dall’OCSE in materia di **Tax Control Framework** nel *Report “Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks”*, pubblicato nel maggio del 2016.

Il TCF si caratterizza per un preciso disegno di *tax strategy*, che non potrà non tener conto di una valutazione strutturale e analitica della propensione al rischio fiscale di un’impresa, esaminata sulla base della complessiva politica di *corporate governance* e del ruolo del Consiglio di amministrazione nella supervisione delle metodologie e delle

figure professionali predisposte al fine di gestire e monitorare i rischi legati alla fiscalità aziendale.

È chiaro quindi come l'intento della normativa in esame sia quello di responsabilizzare l'intera organizzazione societaria, creando quel quadro complessivo di cooperazione necessario a fare in modo che la *governance* fiscale non risulti ai margini dei processi decisionali ed evolutivi della società.

Il sistema di controllo interno del rischio fiscale si pone così al centro di un complesso *network* di monitoraggio che si compone di sei punti essenziali, delineati dall'art. 4 del decreto legislativo n.128/15 e così evidenziabili:

- tax strategy
- ruoli e responsabilità
- procedure
- monitoraggio
- adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno
- relazione degli organi di gestione.

La strategia fiscale che figura quale primo elemento strutturale di un efficace TCF deve riflettere il reale substrato economico e commerciale nel quale si trova a operare la società, delineando in modo preciso i reali rischi fiscali da sottoporre a controllo. In tale quadro, è pacifico che le responsabilità e i ruoli debbano essere preliminarmente assegnati, tenendo conto delle specifiche competenze e della complessità degli obiettivi.

Anche l'aspetto documentale assume un ruolo rilevante all'interno dei sistemi di gestione del rischio fiscale, dovendo l'impianto complessivo della documentazione predisposta fornire un quadro trasparente all'amministrazione fiscale, che potrà in tal modo valutare, sempre sulla base di un costante dialogo con gli organi di controllo, l'affidabilità del meccanismo di gestione del rischio e l'aderenza del TCF allo stato della legislazione fiscale.

Data inoltre la flessibilità dello strumento in analisi, risultano necessarie **procedure di periodico monitoraggio del sistema di controllo**, soprattutto in occasione di particolari processi di ristrutturazione aziendale e in relazione alle operazioni straordinarie che possano significativamente spostare il baricentro dei processi decisionali e di valutazione dei rischi. In tale ottica, acquista sempre maggior peso la figura del *tax control manager*, figura di raccordo con gli organi di gestione, fulcro operativo del TCF.

La gestione dei rischi connessi alla fiscalità attraverso un sistema di *Tax Control Framework* presenta, quindi, alla luce dei nuovi profili evidenziati, una evidente connessione con l'impianto disciplinare e normativo evidenziato dall'art. 6 del decreto legislativo n.231/01 in materia di responsabilità degli enti, che configura un modello di organizzazione e gestione idoneo a valutare i fattori di rischio e a prevenire i reati.

Il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, quindi, rendendo essenziale il costante monitoraggio dell'aderenza alla legislazione tributaria delle politiche fiscali d'impresa, permette un massiccio contenimento del rischio sanzionatorio legato ai reati tributari, potendo in tal modo indirettamente prevenire il rischio di frodi interne e reati corruttivi. Tale approccio s'innesta in un complessivo ripensamento della variabile tributaria, ormai sempre più lontana dalla connotazione quale mera strategia per il risparmio d'imposta.

Conclusioni sul punto.

Il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari di cui all'Allegato F e a cui attribuire anche le competenze del *Tax Director*.

L'inclusione nel Modello di reati spesso connotati dall'elemento frode e, in aggiunta, dalla presenza di soglie di ingresso molto ridotte, cui sia associata la rilevanza penale della condotta, richiede la definizione di un sistema di controlli di primo, secondo e terzo grado ben articolato, e una necessaria rivisitazione del ruolo della figura del **dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari di cui all'Allegato F e a cui attribuire anche le competenze del tax director**, con un suo posizionamento centrale nel processo decisionale aziendale, al fine di intervenire nel processo decisionale ex ante.

Il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari di cui all'allegato F con le competenze allargate del tax director dovrà, prospetticamente assumere un ruolo centrale, e più "avanzato", al fine di consentire all'OdV di beneficiare di adeguati flussi informativi.

Detta facoltà sarà comunicata all'Agenzia delle Entrate con apposita comunicazione in sede di invio del dichiarativo.

c) gli indici identificativi delle società cartiere - imprese che emettono fatture per operazioni inesistenti - elaborati dall'Uif nei quaderni antiriciclaggio (n. 15 dicembre 2020).

d) utilizzazione degli standard comuni di prevenzione ed in particolare: **segregazione delle funzioni** (cioè: affidamento delle varie fasi di procedimento appartenente a un'area a rischio a più persone, avendo cura di assegnare la responsabilità del procedimento a un soggetto diverso dal dirigente cui compete l'adozione del

provvedimento finale), selezione e qualifica di fornitori, tracciabilità e collegialità dei processi decisionali).

e) aggiunta di presidi ad hoc:

e/1: dal sistematico coordinamento degli organi di controllo (organismo di vigilanza, collegio sindacale e società di revisione) e dall'istituzione di canali per l'inoltro di segnalazioni a consulenti fiscali eventualmente incaricati,

e/2: alla formalizzazione di organigrammi e calendari fiscali, all'archiviazione telematica della documentazione contabile, alla previsione di un'attestazione da parte dei responsabili sulla veridicità, completezza e coerenza di dati rilevanti per le dichiarazioni, nonché all'implementazione di misure correttive post factum (ravvedimento operoso, sospensione o revoca di poteri).

13.3.2 LE SINGOLE OPERAZIONI A RISCHIO.

Le singole operazioni a rischio riguardanti le aree di attività già circoscritte devono essere documentate, deliberate, eseguite, **finanziate** e contabilizzate nel rispetto di procedure conformi ai criteri sopra indicati, opportunamente calibrate in ragione delle dinamiche interne a ciascuna area di attività e comunque formalizzate in distinti protocolli.

Rapporti tra O. di V. collegio sindacale e i Revisori dei conti e il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili.

Il collegio sindacale e i revisori dei conti e il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili, ognuno per gli aspetti di propria competenza, **ogni sei mesi dovranno fare pervenire all'O di V. una relazione**, nella quale dovranno essere trattate le seguenti aree e rilevate le seguenti eventuali deficienze e/o violazioni

a) nella rilevazione, registrazione, rappresentazione dell'attività d'impresa nelle scritture contabili, nelle valutazioni e stime di bilancio, nelle relazioni e in altri documenti contabili:

- mancata registrazione dei pagamenti, inattendibilità delle scritture contabili, ricavi in nero, detrazione dei costi, omessa tenuta dei libri e delle scritture contabili, scritture contabili senza apparente giustificazione, registrazione di crediti inesistenti, destinazione di risorse estranee all'attività dell'impresa, falsa rappresentazione economica dell'impresa sui libri contabili, chiarezza nei documenti contabili al fine di ricostruire il patrimonio e i movimenti finanziari; **contabilizzazioni fittizie, mancata liquidazione mensile e/o omesso versamento IVA, utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti;**

- ricorso a significativi finanziamenti esterni (sussistenza di una pianificazione adeguata da parte dell'organo amministrativo, eventualmente tramite predisposizione di un *business plan*, con eventuale verbalizzazione di riserve ove l'indebitamento possa creare rilevanti dubbi sulla continuità aziendale della società);

- sussistenza di interessi potenzialmente confliggenti in capo ad amministratori (rispetto dell'obbligo a carico dell'amministratore interessato di notificare il Consiglio);

- obbligo per il Consiglio di dare adeguata motivazione sulla convenienza dell'operazione;

- dovere di astensione dal compimento dell'atto in conflitto a carico dell'amministratore delegato o dell'amministratore unico) nonché sulle operazioni di maggior rilevanza con parti correlate (in società diverse da quelle contemplate dall'art. 2391-bis) particolarmente lesive; vigilanza sulle procedure adottate dal Consiglio di Amministrazione per la regolamentazione delle operazioni con parti correlate (art. 2391-bis), che devono essere improntate alla correttezza e trasparenza;

- vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo della società, alla luce delle modifiche apportate all'art. 2086 cod. civ. dal Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, onde consentire una sollecita adozione delle misure più idonee alla rilevazione tempestiva degli indizi di crisi e di perdita della continuità aziendale e alla sua composizione.

b) nelle valutazioni e stime di bilancio nelle relazioni e in altri documenti contabili: corretta applicazione dei principi contabili e di quanto disposto dagli artt. 2423 e ss. cod. civ., falsa valutazione di un bene presente nel patrimonio, alterazione dei dati, falso qualitativo, attitudine ingannatoria, fatture riferite a prestazioni di servizi inesistenti, percezione di una indebita provvigione.

c) nella gestione dei rapporti con i soci:

- appropriazione indebita, trasferimento fraudolento di valori, corruzione, depauperamento dell'impresa, diminuzione del patrimonio societario per scopi estranei all'oggetto sociale, mancato rispetto del vincolo di destinazione delle somme, auto riciclaggio, rapporti commerciali con società esposta a rischio di influenza criminale, indebita compensazione, conseguimento indebito di contributi pubblici.

d) tempestiva trasmissione all'O. di V. dell'esito delle ispezioni e controlli effettuati dai sindaci ex art. 2403 bis c.c.

e) tempestiva trasmissione all'O. di V. nel caso in cui siano stati rilevati dai sindaci **atti di mala gestio, gravi irregolarità e omissioni del CdA;**

f) tempestiva trasmissione all'O. di V. delle eventuali denunce da parte dei soci di fatti censurabili ex art. 2408 cod. civ., nonché, nel caso in cui il Collegio sindacale si sia

avvalso delle funzioni di *internal auditing*, per lo svolgimento delle proprie indagini, dell'esito delle stesse;

g) qualora il revisore non si esprima sul bilancio, tempestiva trasmissione all'O. di V., dei motivi di tale decisione;

h) trasmissione all'O. di V., del consenso espresso dai sindaci ai fini dell'iscrizione all'attivo (demandata alla scelta discrezionale dell'organo amministrativo) dei costi pluriennali di impianto, di ampliamento, di sviluppo e di avviamento (se oneroso), con valutazione sulla sussistenza dei requisiti necessari previsti dai relativi principi contabili di riferimento;

i) trasmissione all'O. di V. di tutti i pareri espressi dal collegio sindacale nelle operazioni straordinarie e nelle altre vicende societarie negli ultimi cinque anni;

l) trasmissione all'O. di V., in applicazione dell'art. 2086 cod. civ. e in attesa che entri in vigore il Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (1° settembre 2021, salvo ulteriore proroga):

- tempestiva segnalazione della perdita della continuità aziendale, contestualmente al sollecito all'organo amministrativo ad intervenire tempestivamente, ponendo in essere uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il recupero della continuità aziendale (operazioni sul capitale, operazioni straordinarie, piani di ristrutturazioni, strumenti di risanamento);

- relazione mensile sull'esito della relativa vigilanza.

13.4 PROCEDURE PARTICOLARI

Standard comuni di prevenzione:

a) segregazione delle funzioni:

- affidamento delle varie fasi di procedimento appartenente a un'area a rischio a più persone, avendo cura di assegnare la responsabilità del procedimento ad un soggetto diverso dal dirigente cui compete l'adozione del provvedimento finale;

b) selezione e qualifica di fornitori;

c) tracciabilità e collegialità dei processi decisionali

d) presidi ad hoc:

e) sistematico coordinamento degli organi di controllo:

- Organismo di Vigilanza;
- Collegio Sindacale;
- Società di revisione;

- f) **Canali per l'inoltro di segnalazioni a consulenti fiscali eventualmente incaricati;**
- g) **formalizzazione di organigrammi e calendari fiscali;**
- h) **archiviazione telematica della documentazione contabile;**
- i) **previsione di un'attestazione da parte dei responsabili sulla veridicità, completezza e coerenza di dati rilevanti per le dichiarazioni;**
- j) **implementazione di misure correttive post factum (ravvedimento operoso, sospensione o revoca di poteri);**
- k) **Indici identificativi delle società cartiere - imprese che emettono fatture per operazioni inesistenti - elaborati dall'Uif nei quaderni antiriciclaggio (n. 15 dicembre 2020).**

13.5 VALUTAZIONE DEL RISCHIO.

Descrizione del reato	Valore delle quote	Valutazione rischio
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo 2, comma 1, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	medio
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 400	medio
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (previsto dall'articolo 3 Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	basso
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo 8, comma 1, Dlgs 74/2000)	Da 100 a 500	Non rilevante
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, Dlgs 74/2000),	Da 100 a 400	Non rilevante
Occultamento o distruzione di documenti contabili (previsto dall'articolo 10 Dlgs 74/2000)	Da 100 a 400	medio
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (previsto dall'articolo 11 Dlgs 74/2000)	Da 100 a 400	medio

13.6 CHECK LIST PERIODICA: strumento operativo per il tax crime risk management.

Le attività di controllo interno e monitoraggio che il soggetto preposto alla funzione di Tax Risk Management e compliance fiscale dovrà svolgere periodicamente al fine di prevenire la violazione di norme fiscali e penal-tributarie da parte dell'impresa, possono essere rappresentate sinteticamente nella seguente check list:

ACTIONS / TO DO	SI	NO
Verificare se esistono precedenti relativi a verifiche, controlli, ispezioni, contestazioni, violazioni, sanzioni, ecc., negli ultimi 10 anni, agli atti dell'Ufficio amministrativo e/o del sistema informativo aziendale.		
Accertarsi che la funzione fiscale abbia esaminato attentamente la normativa, prassi e giurisprudenza di riferimento che, dal punto di vista tributario, caratterizza l'attività svolta dall'Impresa.		
Verificare se esistono altre attività di controllo in atto nei confronti dell'Impresa.		
In caso di società, accertarsi che le posizioni patrimoniali e reddituali dei titolari dei poteri di amministrazione e di rappresentanza, ovvero di alcuni o tutti i soci siano <i>complianti</i> con le norme vigenti.		
Verificare che il luogo di conservazione delle scritture contabili e dell'eventuale depositario sia dichiarato e ben identificabile in caso di controllo.		
Accertarsi periodicamente che il sistema di tenuta della contabilità sia sempre aggiornato e rispetti le norme vigenti.		
Verificare se l'impresa abbia mai fatto ricorso ad istituti di determinazione preventiva della base imponibile ai fini impositivi, nonché a misure perdonistiche previste dalla L. 289/2002 e succ. mod.		
Verificare che l'Impresa abbia regolarmente predisposto e		

depositato i documenti di bilancio (stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa, relazione degli amministratori sulla gestione) negli ultimi 10 anni.		
Accertarsi dell'eventuale sussistenza di agevolazioni fiscali ovvero della percezione di finanziamenti di qualsiasi genere, tanto nazionali, quanto comunitari, negli ultimi 10 anni.		
Effettuare ricognizioni periodiche presso i luoghi ove si svolgono le attività amministrative aziendali e dei locali in cui potrebbe essere svolto l'accesso da parte degli organi ispettivi dell'Amministrazione finanziaria.		
Verificare i libri, i registri ed i documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie ai sensi delle leggi fiscali, del codice civile o di leggi speciali, ossia i documenti destinati a fornire la rappresentazione, in termini quantitativi e qualitativi, degli atti di gestione, della situazione patrimoniale e del risultato economico dell'attività svolta. Verificare la coerenza e la correttezza di eventuale documentazione extracontabile, eventualmente istituita, o comunque tenuta in azienda .		
Effettuare verifiche volte ad acquisire cognizione di atti, situazioni, eventi od operazioni di carattere materiale, nei relativi aspetti di carattere fattuale e fenomenico, che potrebbero essere oggetto di riscontro da parte degli organi ispettivi sul piano della corretta, puntuale e veritiera rappresentazione nelle scritture contabili e/o nella documentazione extracontabile presente in azienda.		
Eeguire un riscontro sulla coerenza interna, che consiste nell'esaminare l'impianto contabile – attraverso una serie di riconciliazioni – al fine di verificare da un lato la corrispondenza, sostanziale non solo formale, tra tutti i documenti (contabili ed extracontabili) attinenti all'attività economica e, dall'altro che tutti i fatti gestionali oggetto di riscontro materiale siano stati correttamente rappresentati nella documentazione amministrativo-contabile.		

<p>Eseguire un riscontro di coerenza esterna, che consiste nel confronto tra le risultanze dell'impianto contabile – così come eventualmente inquadrato a seguito del riscontro materiale e dei riscontri di coerenza interna – con ogni genere di dato disponibile in azienda o al di fuori di essa (purché riferito all'attività dell'impresa).</p>		
<p>Eseguire un controllo sostanziale relativo agli obblighi di effettuazione e versamento delle ritenute, nonché di liquidazione e versamento delle imposte.</p>		
<p>Effettuare la riconciliazione periodica dei movimenti bancari accedendo a tutti i conti correnti aziendali ed assicurandosi che tutte le operazioni siano giustificabili tramite documenti idonei.</p>		
Controlli relativi a particolari settori esposti a rischi di frode		
<p>Riscontrare tutti gli adempimenti previsti dalle disposizioni relative al funzionamento dei tributi, con particolare riferimento agli obblighi di liquidazione e versamento da parte dell'impresa (tenendo conto anche dei rapporti intrattenuti con terzi), alla corretta applicazione in particolare dell'istituto del pro-rata IVA, determinabile, a fine anno, come rapporto tra le prestazioni sanitarie esenti ex art. 10 del D.P.R. 633/72 e prestazioni soggette ad IVA. La corretta individuazione di tale tasso di indetraibilità influenza la determinazione periodica della deducibilità dell'imposta (nelle liquidazioni mensili, così come nei dichiarativi periodici ed annuali).</p>		
<p>Analizzare in modo approfondito tutta la documentazione, commerciale, fiscale, contabile, extracontabile, finanziaria, ecc. inerente le cessioni di beni o le prestazioni di servizio individuate al fine di prevenire ipotesi di fatturazioni per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti. A tal fine, occorrerà: a) esaminare puntualmente tutta la documentazione posta in essere; b) esaminare le operazioni sotto il profilo finanziario;</p> <p>e) confrontarsi con i dipendenti in grado di riferire sulle operazioni, privilegiando quelli che si trovino in posizione di</p>		

<p>conflitto di interessi rispetto all'Impresa. A tal proposito, giova evidenziare che, in caso di contestazione di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, in capo al cedente o prestatore va constatata l'IVA dovuta (ex art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972) che, secondo recente giurisprudenza di legittimità, non è ammessa in compensazione con IVA a credito, trattandosi di imposta da considerare "fuori conto"; di converso, in capo al cessionario o committente, va recuperata l'IVA indebitamente detratta per difetto dei requisiti di "effettività", "inerenza" ovvero, nelle ipotesi di "frodi carousel", in quanto l'imposta non viene di fatto assolta.</p>		
<p>Verificare l'affidabilità dei soggetti con cui l'Impresa intrattiene rapporti economici.</p>		