

MODELLO DI ORGANIZZAZIONE E DI GESTIONE

PARTE SPECIALE N. 8

ART. 25-QUINQUEDECIES D. LGS. 231/01

(IN TEMA DI REATI TRIBUTARI)

Documento:	<i>Modello di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del D. Lgs. 231/01</i>		
Approvazione:	<i>Consiglio di Amministrazione</i>	Verbale riunione del:	<i>19/12/2017</i>
Revisione:	<i>Diego Brugnoli</i>		<i>12/12/2023</i>
Approvazione:	<i>Consiglio di Amministrazione</i>	Verbale riunione del:	<i>24/01/2024</i>
Revisione:			

1. I reati tributari
2. I processi e le aree di rischio individuate
3. I presidi di controllo
4. Compiti dell'Organismo di Vigilanza e flussi informativi

1. I REATI TRIBUTARI

La Legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 24 dicembre 2019, ha convertito con modificazioni il decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*” introducendo importanti novità in materia di reati tributari e responsabilità amministrativa degli enti.

Il provvedimento, infatti, ha apportato modifiche sia al D. Lgs. n. 74/2000 che al D. Lgs. 231/2001 secondo le seguenti direttive:

- innalzamento delle cornici edittali delle principali fattispecie tributarie;
- previsioni di alcune circostanze attenuanti;
- abbassamento delle soglie di rilevanza penale;
- estensione della confisca allargata prevista dall’art. 240 bis c.p.;
- inserimento di alcuni reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti.

L’obiettivo perseguito dal legislatore, pertanto, è stato quello di inasprire la risposta penale agli illeciti tributari - in controtendenza rispetto alla precedente riforma del 2015 – e di punire i reati tributari anche quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex D. Lgs. 231/2001.

Di seguito si passano ad analizzare le singole fattispecie criminose previste dall’art. 25 *quinqesdecies* del D. Lgs. 231/01:

A. **Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, comma 1, d.lgs. 74/2000)**

È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti costituisce, insieme al delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all’art. 8 del D. Lgs. n. 74 del 2000, la fattispecie più grave¹ tra quelle previste dalla normativa penale tributaria, sia per la pena edittale minima (4 anni di reclusione) sia per la mancata previsione di soglie di punibilità.

¹ Cfr. Relazione Governativa al Decreto Legislativo n. 74 del 2000: “*la fattispecie della dichiarazione fraudolenta si connota come quella ontologicamente più grave: essa ricorre, infatti, quando la dichiarazione non soltanto non è veridica, ma risulta altresì insidiosa, in quanto supportata da un impianto contabile, o più genericamente documentale, atto a sviare ed ostacolare la successiva attività di accertamento dell’amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l’inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusi*”.

La fattispecie di reato non richiede la produzione di un danno all'Erario attraverso l'evasione di imposta e il soggetto attivo del reato è colui che è tenuto alla presentazione della dichiarazione fiscale.

Ai sensi dell'art. 2 comma 2 D. lgs. n. 74 del 2000: *"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"*. Pertanto, il reato di cui sopra presenta una struttura bifasica, articolata in distinti segmenti operativi posti in rapporto di strumentalità: a valle dell'azione delittuosa, si pone la presentazione di una dichiarazione fraudolenta, contenente l'indicazione di elementi passivi fittizi; a monte e quale antecedente necessario, sta l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, che costituisce il mezzo attraverso il quale il proposito delittuoso viene portato a compimento. La combinazione di tali condotte è condizione sufficiente a porre in pericolo la corretta percezione dei tributi.

Inoltre, ai sensi dell'art. 1 comma 1 lett. a) del D. Lgs. n. 74 del 2000 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, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi"*. Ne consegue che danno luogo ad elementi passivi fittizi le operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte, che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, o ancora riferibili a soggetti diversi da quello effettivi.

Per quel che riguarda l'elemento soggettivo, la norma richiede che la condotta venga tenuta con il *"fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto"*, che deve essere letta in stretta connessione con l'art. 1 comma 1 lett. d) del D. Lgs. n. 74 del 2000, che prevede quanto segue: *"il fine di evadere le imposte ed il fine di consentire a terzi l'evasione si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta, e del fine di consentirli a terzi"*.

Sanzioni pecuniarie ex D. Lgs. 231/01: fino a 500 quote. Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 231/2001, la sanzione è diminuita della metà, se *i) l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; ii) il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; è diminuita da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado l'ente i) ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; ii) è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello verificatosi. Se concorrono entrambe le condizioni di cui sopra la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi.*

Ai sensi dell'art. 25 *quinquiesdecies* comma 2 D.lgs. n. 231/2001 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Sanzioni interdittive ex D. Lgs. 231/01: ai sensi dell'art. 25 *quinquiesdecies* comma 3 e dell'art. 9 comma 2 del D.lgs. n. 231/2001, sono previste le seguenti sanzioni interdittive per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:

- a) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;

- b) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- c) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

B. DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 2, COMMA 2 - BIS, D.LGS. 74/2000)

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

L'art. 2 comma 2 *bis* del D. Lgs. n. 74 del 2000 prevede un'ipotesi attenuata di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione per operazioni inesistenti. La norma punisce, infatti, la condotta di chi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica, in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA, elementi passivi fittizi il cui ammontare non superi complessivamente euro centomila.

Sanzioni pecuniarie ex D. Lgs. 231/01: fino a 400 quote. Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 231/2001, la sanzione è diminuita della metà, se *i)* l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; *ii)* il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; è diminuita da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado l'ente *i)* ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; *ii)* è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello verificatosi. Se concorrono entrambe le condizioni di cui sopra la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi.

Ai sensi dell'art. 25 *quinquiesdecies* comma 2 D.lgs. n. 231/2001 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Sanzioni interdittive ex D. Lgs. 231/01: ai sensi dell'art. 25 *quinquiesdecies* comma 3 e dell'art. 9 comma 2 del D.lgs. n. 231/2001, sono previste le seguenti sanzioni interdittive per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:

- a) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- b) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- c) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

C. DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (ART. 3 DEL D.LGS. 74/2000)

Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero

avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

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

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall'art. 3 del D. Lgs. n. 74 del 2000, sotto il profilo materiale, è simile alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti recata dall'art. 2 del D. Lgs. n. 74 del 2000, rispetto alla quale è ancillare e dichiaratamente sussidiario.

Anche in questo caso, la norma descrive una fattispecie di reato che si realizza in due fasi. Una prima fase si caratterizza per la realizzazione di una condotta ingannatoria a monte, che consiste nella tenuta di una delle tre seguenti (alternative) modalità ingannatorie: 1) il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; 2) l'avvalersi di documenti falsi e 3) di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento ed a indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

La prima consiste nel compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente. Per meglio comprendere tale nozione è necessario richiamare quanto previsto dall'art. 1 comma 1 lett. g-bis del D. Lgs. n. 74 del 2000, allorquando precisa che per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte (vale a dire, riconducibili alle figure civilistiche della simulazione oggettiva, assoluta² o relativa³) "ovvero le

² Si ha simulazione assoluta quando le parti concludono un contratto e, con un separato accordo, dichiarano di non volerne alcun effetto.

³ Si ha simulazione relativa quando le parti hanno voluto concludere un contratto diverso da quello apparente e, tra le stesse, ha efficacia il contratto dissimulato purché sussistano i requisiti di sostanza e di forma. In questo caso si hanno due contratti: quello simulato, che appare all'esterno; e quello dissimulato, che è quello realmente voluto dalle parti ed è contro-dichiarato rispetto all'accordo simulato. La simulazione relativa può concernere anche un solo elemento dell'accordo, come il prezzo, allo scopo di sottofatturare o sovralfatturare, per evadere l'imposta sui redditi. Un'altra forma di simulazione relativa è

operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti, diversi da quelli effettivi” (simulazione soggettiva).

La seconda condotta rilevante è l’uso di documenti falsi. Sono documenti, ai sensi dell’art. 3 comma 2 del D. Lgs. n. 74 del 2000 *“quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria”*. Le scritture contabili, ai sensi degli artt. 2214 c.c. e 14 ss del d. P.R. n. 600 del 1973, obbligatorie per i soggetti in cd. regime ordinario sono: il libro giornale e il libro inventari; registri IVA (delle fatture emesse, delle fatture di acquisto, dei corrispettivi); scritture ausiliarie (conti di mastro); scritture di magazzino; registro cespiti/beni ammortizzabili; libri sociali obbligatori.

La terza modalità decettiva della condotta è l’impiego di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e a indurre in errore l’amministrazione finanziaria. In base all’art. 1 comma 1 lett. g-ter) del D. Lgs. n. 74 del 2000 sono condotte artificiose attive nonché omissive quelle realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà. Inoltre, l’art. 3 comma 3 del D. Lgs. n. 74 del 2000 precisa che *“Ai fini dell’applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”*.

La seconda condotta del segmento “bifasico” è la presentazione del mendacio dichiarativo qualificato, ossia nell’indicazione, nelle dichiarazioni rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell’IVA, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti o ritenute fittizi, tali da superare le soglie di punibilità previste dalla fattispecie. Gli elementi attivi e passivi sono definiti dall’art. 1 comma 1 lett. b) del D. Lgs. n. 74 del 2000, come: *“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 le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta”*. Pertanto, l’indicazione di elementi attivi inferiori al valore reale si sostanzia nella mancata esposizione dei proventi che il contribuente in realtà ha conseguito. L’indicazione di elementi passivi fittizi consiste nella rappresentazione di componenti negative che sono inesistenti in rerum natura.

Infine, il Legislatore ha introdotto delle soglie minime di rilevanza quantitativa del mendacio dichiarativo, introducendo due soglie di punibilità:

l’interposizione fittizia di persona. Essa presuppone un accordo simulatorio in cui si finge che parte di un contratto sia un determinato soggetto (il soggetto apparente: che è interposto), mentre gli effetti sono destinati ad essere imputati ad un altro soggetto (il soggetto occulto: che è interponente). L’accordo simulatorio nell’interposizione fittizia avviene tra tre soggetti, in quanto alla contro dichiarazione partecipa necessariamente, oltre all’interponente e all’interposto, anche il terzo.

(i) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; (ii) 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.

Da ultimo, per quanto riguarda l'elemento soggettivo del reato, la fattispecie in esame è punibile a titolo di dolo, il quale deve includere la rappresentazione e la volizione di tutti gli elementi costitutivi della fattispecie e, quindi, l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e l'indicazione in dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo (o elementi passivi fittizi o crediti o ritenute fittizi).

Sanzioni pecuniarie ex D. Lgs. 231/01: fino a 500 quote. Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 231/2001, la sanzione è diminuita della metà, se *i)* l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; *ii)* il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; è diminuita da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado l'ente *i)* ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; *ii)* è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello verificatosi. Se concorrono entrambe le condizioni di cui sopra la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi.

Ai sensi dell'art. 25 *quinqüesdecies* comma 2 D.lgs. n. 231/2001 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Sanzioni interdittive ex D. Lgs. 231/01: ai sensi dell'art. 25 *quinqüesdecies* comma 3 e dell'art. 9 comma 2 del D.lgs. n. 231/2001, sono previste le seguenti sanzioni interdittive per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:

- a) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- b) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- c) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

D. EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 8, COMMA 1, D.LGS. 74/2000)

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

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

Quale antecedente necessario del reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti, la fattispecie delineata all'interno dell'art. 8 del D. Lgs. n. 74 del 2000 si configura al ricorrere di una condotta (tendenzialmente) speculare a quella del soggetto attivo che, avvalendosi di un supporto cartolare mendace, espone in dichiarazione elementi passivi fittizi. In particolare, incorre nella fattispecie di cui sopra, il soggetto che 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. Pertanto, la previsione normativa disegna due condotte di tipo commissivo alternative, che possono concretizzarsi, a seconda dei casi, nell'emissione o nel rilascio di fatture o altri documenti mendaci. Con il termine emissione il Legislatore individua le modalità con le quali la fattura falsa viene posta nella disponibilità del soggetto che ne farà uso in dichiarazione per supportare l'indicazione dei costi fittizi; viceversa, con riferimento al rilascio, il Legislatore ha voluto più in generale indicare le fattispecie nelle quali la condotta delineata all'interno dell'art. 8 del D. Lgs. n. 74 del 2000 si concretizza per il tramite dell'impiego di documenti diversi dalla fattura, ma aventi analogo rilievo probatorio.

Sia la condotta di emissione sia quella di rilascio assumono rilevanza sotto il profilo penale proprio in quanto idonee a supportare il proposito delittuoso di un terzo soggetto che intenda sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, a prescindere dal successivo utilizzo (è, tuttavia, necessario che il documento mendace fuoriesca dalla sfera di disponibilità dell'emittente per essere trasferito all'utilizzatore). Sulla nozione di operazioni inesistenti si rinvia a quanto detto nella precedente lettera a) in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Da ultimo, il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, ex art. 8 del D. Lgs. n. 74 del 2000, è un reato a dolo specifico, in quanto richiede che il soggetto attivo agisca per una finalità, vale a dire *"consentire a terzi l'evasione di imposte sui redditi o sul valore aggiunto"*.

Sanzioni pecuniarie ex D. Lgs. 231/01: fino a 500 quote. Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 231/2001, la sanzione è diminuita della metà, se *i)* l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; *ii)* il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; è diminuita da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado l'ente *i)* ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; *ii)* è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello verificatosi. Se concorrono entrambe le condizioni di cui sopra la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi.

Ai sensi dell'art. 25 *quinqüesdecies* comma 2 D.lgs. n. 231/2001 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Sanzioni interdittive ex D. Lgs. 231/01: ai sensi dell'art. 25 *quinqüesdecies* comma 3 e dell'art. 9 comma 2 del D.lgs. n. 231/2001, sono previste le seguenti sanzioni interdittive per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:

- d) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- e) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;

f) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

E. EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 8, COMMA 2 - BIS, D.LGS. 74/2000)

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

L'art. 39 D.L. 124/19 ha modificato l'art. 8 D. Lgs. 74/2000, introducendo il comma 2-bis. Tale comma prevede una fattispecie attenuata del reato e punisce la condotta (prevista al co. 1 dell'art. 8) di 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, nel caso in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia inferiore a euro centomila [per la descrizione della fattispecie, si rinvia a quanto sopra esposto alla lettera d)].

Sanzioni pecuniarie ex D. Lgs. 231/01: fino a 400 quote. Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 231/2001, la sanzione è diminuita della metà, se *i)* l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; *ii)* il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; è diminuita da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado l'ente *i)* ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; *ii)* è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello verificatosi. Se concorrono entrambe le condizioni di cui sopra la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi.

Ai sensi dell'art. 25 *quinqesdecies* comma 2 D.lgs. n. 231/2001 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Sanzioni interdittive ex D. Lgs. 231/01: ai sensi dell'art. 25 *quinqesdecies* comma 3 e dell'art. 9 comma 2 del D.lgs. n. 231/2001, sono previste le seguenti sanzioni interdittive per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:

- g) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- h) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- i) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

F. OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI (ART. 10, D.LGS. 74/2000)

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore

aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, 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.

L'art. 10 del D. Lgs. n. 74 del 2000 è posto a presidio della trasparenza fiscale necessaria a garantire l'efficace svolgimento delle attività di verifica e si fonda sul presupposto che l'agente abbia istituito le scritture contabili. Infatti, la disposizione incriminatrice del reato sopra descritto punisce la condotta di colui che occulta o distrugge documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Con il termine distruzione deve intendersi l'eliminazione fisica del documento contabile – che esso abbia un supporto cartaceo o digitale – a cui deve seguire l'impossibilità di ricostruire il volume dei redditi e degli affari. Non rilevano eventuali abrasioni o cancellazioni che non inficiano l'intelligibilità delle scritture.

Quanto all'azione di occultamento, esso consiste, in generale, nel materiale nascondimento dei documenti i quali, non potendo essere rinvenuti dai verificatori, risultano, anche solo temporaneamente, irreperibili.

Pr quanto riguarda l'elemento psicologico, la norma richiede il dolo specifico *“al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto”*.

Sanzioni pecuniarie ex D. Lgs. 231/01: fino a 400 quote. Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 231/2001, la sanzione è diminuita della metà, se *i)* l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; *ii)* il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; è diminuita da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado l'ente *i)* ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; *ii)* è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello verificatosi. Se concorrono entrambe le condizioni di cui sopra la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi.

Ai sensi dell'art. 25 *quinqesdecies* comma 2 D.lgs. n. 231/2001 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Sanzioni interdittive ex D. Lgs. 231/01: ai sensi dell'art. 25 *quinqesdecies* comma 3 e dell'art. 9 comma 2 del D.lgs. n. 231/2001, sono previste le seguenti sanzioni interdittive per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:

- j) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- k) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- l) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

G. SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE (ART. 11, D.LGS. 74/2000)

[I] È 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.

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

L'art. 11 del D. Lgs. n. 74 del 2000 prevede due diverse fattispecie di reato: la prima, disciplinata dal comma 1, strettamente connessa alla procedura di riscossione, mentre la seconda, contenuta nel comma 2, è connessa alla transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione del debito.

Veniamo alla prima fattispecie contemplata dalla norma. La condotta di alienazione simulata deve essere intesa come fondata su una *deminutio patrimonii* ancorché idonea ad ostacolare l'azione di riscossione da parte dell'Erario, ma è necessario accertare che l'alienazione sotto indagine sia stata posta in essere per creare una situazione volutamente solo apparente ("spoliazione apparente") e in grado di ledere la posizione dell'amministrazione finanziaria. La seconda categoria degli "altri atti fraudolenti" rientrano tutte le ipotesi in cui il trasferimento sia stato effettivamente realizzato al fine – intrinseco nella simulazione – di ingannare soggetti esterni rispetto all'atto dispositivo.

Inoltre, la fattispecie di cui sopra è configurabile solo in presenza di una condotta idonea a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva esperibile dall'Erario per il soddisfacimento dei propri crediti. E ciò sia che la condotta astrattamente punibile si sia concretizzata in una simulazione, sia che si sia trattato, più in generale, di un atto fraudolento. Per quanto riguarda il profilo soggettivo, il dolo specifico delineato dall'art. 11 del D. Lgs. n. 74 del 2000 è costituito dalla consapevolezza della preesistenza di un debito tributario e della coscienza e volontà del contribuente di porre in essere un determinato comportamento illecito con il doppio fine di pregiudicare la procedura di riscossione e di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto. La norma prevede una soglia di punibilità pari a 50.000 euro, ammontare che ricomprende le imposte sui redditi, l'IVA, gli interessi e le eventuali sanzioni amministrative non pagate.

L'agente deve avere una chiara consapevolezza del debito che possiede nei confronti dell'Erario e che tale debito sia di un importo superiore a euro 50.000. Inoltre, il contribuente deve compiere un atto simulato o un altro atto di tipo fraudolento con la consapevolezza di vantare un diritto di proprietà sul bene oggetto di simulazione o di qualsiasi atto fraudolento e conoscere che il valore del bene non copra il debito nei confronti dell'Erario stesso.

Passiamo ora alla seconda condotta, vale a dire il falso in transazione fiscale. La norma punisce la condotta di colui che, nell'ambito di una transazione fiscale, produce informazioni non corrispondenti al vero in ordine agli elementi passivi e attivi del reddito per un importo complessivo superiore a 50.000 euro (se l'importo è superiore a 200.000 euro si configura un'ipotesi aggravata). L'avvio della procedura di transazione fiscale costituisce il presupposto per la configurazione del reato e sono sanzionate penalmente quelle condotte idonee ad incidere sul procedimento di formazione della volontà dell'Amministrazione, chiamata a dare il proprio assenso per il perfezionamento della procedura di cui sopra. Nello specifico, è punito chiunque presenti all'Amministrazione finanziaria della documentazione contenente notizie false sulla propria situazione patrimoniale in modo da indurla in errore in relazione alla corretta quantificazione dell'imposta dovuta ed ottenere così un accordo transattivo che riconosca una riduzione del debito.

Quanto ai dati la cui falsificazione comporta l'integrazione del reato in esame, la norma menziona espressamente tutti gli elementi attivi o passivi e cioè tutte *“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 le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta”*, così come previsto dall'art. 1 comma 1 lett. b) del D. Lgs. n. 74 del 2000.

Per quanto riguarda l'elemento soggettivo della fattispecie, la norma richiede il dolo specifico il cui oggetto è rappresentato dal conseguimento di un accordo che riconosca un pagamento parziale dei tributi. Più nel dettaglio, l'agire del contribuente deve essere caratterizzato dalla coscienza e dalla volontà di indicare a questo scopo nella documentazione relativa alla transazione fiscale elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo e passivi fittizi oltre alla soglia di punibilità. In conclusione, il contribuente dovrà avere come scopo quello di ottenere per sé stesso o per un terzo un pagamento ridotto dei tributi.

Sanzioni pecuniarie ex D. Lgs. 231/01: fino a 400 quote. Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 231/2001, la sanzione è diminuita della metà, se *i) l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; ii) il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; è diminuita da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado l'ente *i) ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; ii) è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello verificatosi. Se concorrono entrambe le condizioni di cui sopra la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi.**

Ai sensi dell'art. 25 *quinqüesdecies* comma 2 D.lgs. n. 231/2001 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Sanzioni interdittive ex D. Lgs. 231/01: ai sensi dell'art. 25 *quinqüesdecies* comma 3 e dell'art. 9 comma 2 del D.lgs. n. 231/2001, sono previste le seguenti sanzioni interdittive per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:

- a) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- b) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;

c) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

H. DICHIARAZIONE INFEDELE, OMESSA DICHIARAZIONE E INDEBITA COMPENSAZIONE (ARTT. 4, 5 E 10 QUATER D.LGS. 74/2000)

Infine, l'art. 25 *quinquiesdecies* comma 1 del D. Lgs. n. 74 del 2000 precisa che le fattispecie contemplate dagli artt. 4, 5 e 10 quater D. Lgs. n. 74/2000, possono essere fonte di responsabilità amministrativa dell'ente solo qualora le relative condotte siano state commesse "al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi nel territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro". L'attuale formulazione dell'art. 25 *quinquiesdecies* è il frutto delle modifiche recentemente apportate dal D. Lgs. n. 156 del 4 ottobre 2022.

In particolare, il delitto di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 D. Lgs. 74/2000, prevede che:

Il reato si configura quando, fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3 del D. Lgs. 74/2000, chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

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

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

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

Il delitto di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 D. Lgs. 74/2000, punisce, invece,

chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

Inoltre, il comma 1-bis. punisce chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

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

Da ultimo, l'art. 10 quater del D. Lgs. n. 74 del 2000, prevede il delitto di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, prevedendo che:

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

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

Sanzioni pecuniarie ex D. Lgs. 231/01: fino a 300 quote (reato di dichiarazione infedele ex art. 4 del D. Lgs. n. 74 del 2000) e fino a 400 quote (reato di omessa dichiarazione ex art. 5 del D. Lgs. n. 74 del 2000 e reato di indebita compensazione ex art. 10 quater del D. Lgs. n. 74 del 2000) Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 231/2001, la sanzione è diminuita della metà, se *i)* l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo; *ii)* il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità; è diminuita da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado l'ente *i)* ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; *ii)* è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello verificatosi. Se concorrono entrambe le condizioni di cui sopra la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi.

Ai sensi dell'art. 25 *quinqesdecies* comma 2 D.lgs. n. 231/2001 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Sanzioni interdittive ex D. Lgs. 231/01: ai sensi dell'art. 25 *quinqesdecies* comma 3 e dell'art. 9 comma 2 del D.lgs. n. 231/2001, sono previste le seguenti sanzioni interdittive per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:

- a) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- b) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- c) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

2. I PROCESSI E LE AREE A RISCHIO INDIVIDUATE

Con riferimento specifico ai reati tributari, ai fini della presente Parte Speciale i processi sensibili e le aree a rischio sono i seguenti.

Con riferimento alla specifica attività svolta dalla Cooperativa, sono state individuate le seguenti aree a rischio e attività sensibili:

- a) Gestione delle risorse finanziarie: attività di gestione e movimentazione delle risorse finanziarie relative all'attività sociale;
- b) Gestione di fornitori e gestione delle consulenze: attività di selezione e gestione in generale del processo di *procurement* relativamente a beni e servizi, consulenze e prestazioni professionali;
- c) Tenuta e conservazione della contabilità, redazione del bilancio di esercizio, di relazioni e comunicazioni sociali in genere, nonché relativi adempimenti di oneri informativi obbligatori in base alla normativa vigente: attività finalizzate alla rilevazione, registrazione e rappresentazione dell'attività d'impresa nelle scritture contabili, alla redazione ed all'emissione del bilancio civilistico della società, delle relazioni e di qualsiasi altro prospetto relativo alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della Società richiesto da disposizioni di legge, con particolare riferimento alle attività di:
 - corretta tenuta dei rapporti amministrativi con i terzi (clienti, fornitori) e relativa gestione contabile delle partite di debito/credito;
 - gestione amministrativa e contabile delle partecipazioni, dei cespiti e delle ulteriori immobilizzazioni accertamenti di tutti gli altri fatti di rilevanza amministrativa in corso d'anno (es. costi del personale, finanziamenti attivi e passivi e relativi interessi);
 - documentazione, archiviazione e conservazione delle scritture contabili e dell'ulteriore documentazione relativa all'attività di impresa di cui è obbligatoria la conservazione in adempimento alle normative vigenti.
- d) Gestione degli adempimenti fiscali: attività relative alla gestione degli adempimenti connessi ad imposte dirette, imposte indirette ed accise, con particolare riferimento alle seguenti attività:
 - monitoraggio della normativa fiscale rilevante;
 - compilazione, tenuta e conservazione dei registri rilevanti ai fini fiscali e degli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione;
 - monitoraggio delle scadenze fiscali;
 - predisposizione di dichiarazioni e comunicazioni fiscali (con riferimento sia alle dichiarazioni annuali / periodiche che alle dichiarazioni conseguenti alla messa in liquidazione, alle dichiarazioni nell'ipotesi di trasformazione, fusione e scissione societaria, alle dichiarazioni di operazioni intracomunitarie relative agli acquisti, etc.);
 - liquidazione e versamento delle imposte.

3. I PRESIDI DI CONTROLLO

L'obiettivo delle procedure e dei presidi di seguito indicati è garantire che tutti i soggetti, a vario titolo coinvolti nei processi sopra elencati, mantengano condotte conformi alla legge ed alla politica aziendale così da prevenire la commissione dei reati indicati nel precedente paragrafo 1.

I seguenti principi di comportamento di carattere generale si applicano ai Destinatari del presente Modello coinvolti nello svolgimento delle attività sensibili sopra citate.

In via generale ai Destinatari è richiesto di:

- tenere comportamenti trasparenti e corretti, assicurando il rispetto delle norme di legge e regolamentari e delle procedure aziendali interne, in tutte le attività dirette alla redazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, alla redazione del bilancio, delle relazioni o delle comunicazioni sociali previste dalla legge e, più in generale, di qualunque documento giuridicamente rilevante nel quale si evidenzino elementi economici, patrimoniali e finanziari dell'impresa;
- conservare la documentazione contabile-amministrativa con precisione e diligenza, consentendone la completa accessibilità da parte delle Funzioni competenti, degli Organi di controllo interno ed in occasione di eventuali verifiche da parte dell'Autorità Pubblica;
- tenere comportamenti trasparenti e corretti, assicurando il rispetto delle norme di legge e regolamentari nella predisposizione delle operazioni straordinarie relative alla alienazione-cessione di beni aziendali;
- tenere comportamenti trasparenti e corretti, assicurando il rispetto delle norme di legge e regolamentari nella gestione delle transazioni fiscali.

È inoltre fatto divieto ai Destinatari del Modello di porre in essere, collaborare o dare causa alla realizzazione di comportamenti tali che, presi individualmente o collettivamente, integrino o possano integrare, direttamente o indirettamente, le fattispecie di reato previste dal Decreto.

È fatto divieto di:

- emettere, contabilizzare e conseguentemente inserire nelle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto fatture indirizzate a soggetti diversi dai reali destinatari, ovvero per importi non corrispondenti a quanto descritto nel documento stesso;
- pagare, contabilizzare e inserire nelle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto fatture o altri documenti per operazioni – anche parzialmente – inesistenti;

- compiere operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria;
- occultare, in tutto o in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione;
- compiere operazioni di alienazione simulata o qualsiasi altro atto fraudolento sui beni della Società idoneo a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva;
- fornire false indicazioni, ad esempio elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, nell'ambito delle transazioni fiscali;
- accordare qualsiasi incentivo commerciale che non sia in linea con i limiti di valore consentiti e non sia approvato e registrato in conformità a quanto stabilito dalle procedure interne;
- effettuare introiti finanziari a fronte dell'emissione di strumenti finanziari (es. azioni, obbligazioni), senza avere compiutamente identificato la parte di provenienza;
- acquistare beni o servizi di natura anomala a prezzi e valori manifestamente irragionevoli;
- operare con strumenti finanziari particolarmente complessi o estranei allo scopo aziendale con clausole contrattuali altamente speculative, in assenza di opportune e rigorose deleghe e attraverso metodologie non idonee a mantenere adeguate tracce delle decisioni adottate;
- acquisire partecipazioni di maggioranza o rami di azienda non rispondenti agli interessi aziendali, sia perché l'attività risulta manifestamente estranea all'oggetto sociale, sia perché i debiti assunti con l'attività acquisita sono sproporzionati rispetto al reale valore dell'acquisizione;
- acquistare beni o servizi senza controllarne la provenienza;
- eventuali operazioni e transazioni con controparti situate in Paesi "non collaborativi" devono essere supportate da rilevanti ed esplicite motivazioni di business. In particolare: - non costituire soggetti giuridici (società, branch, ecc.) in tali Paesi, se non in presenza di motivazioni riconducibili alle attività di business; - non condurre transazioni commerciali e attività finanziarie con controparti residenti in tali Paesi, se non in presenza di motivazioni riconducibili alle attività di business;

- la Società mantiene un atteggiamento costruttivo e professionale in ogni occasione di dialogo con le autorità fiscali, in modo da prevenire e minimizzare gli impatti di eventuali controversie; la Società non ostacola alcun modo le eventuali attività di verifica delle autorità fiscali, rispondendo alle richieste pervenute con diligenza professionale.

Con riguardo ai reati tributari:

Processo o area a rischio	Presidi di controllo esistenti
<p>Adempimenti amministrativo contabili e fiscali</p>	<p>Codice etico</p> <p>Erogazione servizi</p> <p>Procedura fatturazione</p> <p>Da amministrazione a servizi</p> <p>Procedura operative - fatture clienti</p> <p>Procedure amministrative</p> <p>Sistema informativo</p> <p>Procedura sistema informativo</p> <p>Controllo documentazione e registrazioni</p>
<p>Rilevazione, controllo e rendicontazione del servizio</p>	<p>Codice etico</p> <p>Erogazione servizi</p> <p>Procedura fatturazione</p> <p>Procedura conservazione ed archiviazione documenti sull'attività rivolta all'ospite</p> <p>Progettazione e sviluppo</p> <p>Verifiche ispettive interne</p>

Gestione delle consulenze	Codice etico
Gestione dei flussi finanziari in entrata ed in uscita (es. incasso e pagamenti tramite denaro contante, vaglia postali e/o telegrafici, travelers chèque, assegni di qualsiasi specie ed ammontare, ecc.)	Codice etico Da amministrazione a servizi Procedura sistema informativo Definizione organizzazione e gestione
Gestione delle attività di marketing (es. promozioni, sponsorizzazioni, pubblicità, donazioni, ecc.)	Codice etico
Gestione delle note spese	Codice etico Da amministrazione a servizi Procedure operative - Note occasionali
Gestione delle risorse finanziarie (es. poteri di disposizione su c/c bancario, emissione di assegni, ecc.)	Codice etico Da amministrazione a servizi Procedura sistema informativo
Qualifica e valutazione dei fornitori	Codice etico Procedura acquisti Da amministrazione a servizi Approvvigionamenti
Rapporti commerciali	Codice etico
Rapporti con i fornitori	Codice etico Procedura acquisti Approvvigionamenti
Rapporti con le banche	Codice etico

4. Compiti dell'Organismo di Vigilanza e flussi informativi

Fermo restando quanto previsto nella Parte Generale del Modello, e salvo il potere discrezionale dell'Organismo di Vigilanza di attivarsi con specifici controlli a seguito delle segnalazioni ricevute, è compito dell'O.d.V.:

- effettuare verifiche periodiche sul rispetto della presente parte Speciale, valutando periodicamente l'efficacia della stessa a prevenire la commissione dei Reati di cui all'art. 25 quinquiesdecies del Decreto, attraverso controlli a campione sulle citate aree a rischio reato;
- vigilare sull'effettiva applicazione del Modello e rilevare le violazioni comportamentali che dovessero eventualmente emergere dall'analisi dei flussi informativi e dalle segnalazioni ricevute;
- monitorare l'efficacia delle procedure interne volte a prevenire la commissione dei reati disciplinati nella presente Parte Speciale;
- verificare periodicamente – con il supporto delle funzioni competenti – il sistema di deleghe e procure in vigore, raccomandando delle modifiche nel caso in cui il potere di gestione e/o la qualifica non corrisponda ai poteri di rappresentanza conferiti agli esponenti aziendali;
- esaminare eventuali segnalazioni specifiche provenienti dagli organi societari, da terzi o da qualsiasi esponente aziendale in ordine a presunte violazioni del Modello ed effettuare gli accertamenti ritenuti necessari od opportuni in conseguenza delle segnalazioni ricevute;
- comunicare eventuali violazioni del Modello agli organi competenti in base al sistema disciplinare per l'adozione di provvedimenti sanzionatori;
- curare l'aggiornamento del Modello, indicando al Consiglio di Amministrazione le opportune integrazioni e le misure ritenute necessarie al fine di preservare l'adeguatezza e/o l'effettività del medesimo.

Per l'adempimento di tali compiti, è necessario che sia implementato ed attuato un costante scambio di informazioni tra i destinatari del Modello e l'Organismo di Vigilanza.

A tal fine, l'O.d.V. viene informato semestralmente dalle funzioni aziendali interessate (tramite apposite relazioni) in merito alle attività sensibili e, immediatamente, in caso di commissione di reati o di condotte potenzialmente idonee ad integrare le fattispecie di reato rilevanti ai fini della presente Parte Speciale, nonché nell'ipotesi di:

- violazioni, accertate o sospette, del Modello o delle procedure ad esso correlate o degli elementi che lo compongono;
- condotte e/o pratiche non in linea con le disposizioni del Codice Etico adottato dall'ente.

La funzione preposta deve dare immediata comunicazione all'Organismo di Vigilanza di ogni deroga alle procedure di processo decisa in caso di emergenza o di impossibilità temporanea di attuazione, indicando la motivazione ed ogni anomalia significativa riscontrata.

L'Organismo di Vigilanza avrà accesso a tutta la documentazione aziendale.

I Responsabili delle Funzioni devono, inoltre, verificare, per quanto di competenza e con periodicità definita:

- cambiamenti occorsi ai principi contabili e alla normativa inerente la determinazione delle imposte sui redditi;
- aggiornamento/formazione delle persone che intervengono nel processo di definizione/controllo delle imposte;
- segregazione dei compiti tra chi effettua la gestione della contabilità e chi si occupa della formazione delle dichiarazioni e del calcolo delle imposte, anche attraverso il sistema delle deleghe;
- correttezza e veridicità degli elementi contabili prima di inoltrarli al soggetto esterno che si occupa di compilare la dichiarazione dei redditi, apporre il visto di conformità e liquidare i tributi;
- segregazione dei compiti tra chi partecipa al processo di formalizzazione delle dichiarazioni e calcolo delle imposte e tra chi autorizza il pagamento.
- corrispondenza tra l'oggetto dell'operazione, l'ordine, la fatturazione emessa e il pagamento ricevuto;
- policy volta a regolare rimborsi spese e anticipi, con particolare attenzione alle tipologie di spese ammissibili e i relativi limiti di rimborso.

I Responsabili delle Funzioni devono, altresì, trasmettere, per quanto di competenza e con periodicità definita:

- un elenco dei contratti con fornitori gestiti con modalità differenti da quelle standard;
- un elenco dei contenziosi in essere con fornitori e di quello relativi al credito;

- un elenco delle variazioni dei criteri contabili utilizzati;
- un elenco delle consulenze gestite in deroga alle procedure ed ai principi standard;
- un elenco delle anomalie riscontrate nella stesura del bilancio;
- un elenco di donazioni e altre liberalità a favore di Enti privati.

Eventuali modifiche o integrazioni dei flussi informativi che saranno ritenuti utili per il corretto esercizio della propria attività sono rimesse alla competenza dell'Organismo di Vigilanza.

A sua volta, l'Organismo di Vigilanza deve comunicare i risultati della propria attività di vigilanza e controllo in materia di reati societari, al Consiglio di Amministrazione, secondo i termini indicati nella Parte Generale del Modello e nel Regolamento di cui l'Organismo di Vigilanza vorrà dotarsi.