

GIOSI 2 S.R.L.

3.7. PARTE SPECIALE

SEZIONE VIII – REATI TRIBUTARI

1. Introduzione

L'art. 39, comma II, D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con modificazioni nella L 19 dicembre 2019 n. 157, ha introdotto nel D.Lgs. 231/01 l'art 25 *quinquiesdecies*, estendendo così il novero dei reati presupposto della responsabilità dell'ente ai reati tributari. La norma di nuovo conio è stata successivamente completata ed integrata dall'art. 5, D.Lgs 14 luglio 2020, n.75. Tramite quest'ultimo intervento legislativo si è poi ulteriormente esteso il catalogo dei delitti idonei ad attivare la responsabilità dell'ente alla fattispecie di contrabbando, che oggi trova specifica disciplina nell'art. 25 *sexdecies* del D.Lgs. 231/01.

La riforma normativa sopra tratteggiata trae origine dalla necessità di dare attuazione nel nostro ordinamento interno alla Direttiva europea 2017/1371. Quest'ultima, più comunemente nota come "*Direttiva PIF*", era stata emanata per contrastare le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Per tale ragione, l'art. 2, comma II, della direttiva ne restringeva originariamente il perimetro applicativo "ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA", da ritenersi tali "qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale (...) siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro". Un primo recepimento della direttiva venne attuato grazie alla legge di delegazione europea n. 117/2019, prodromica all'emanazione, dapprima del DL 124/2019, successivamente convertito nella L. 157/2019

Il legislatore, con la già citata L n. 157/2019, ha invero introdotto relevantissime interpolazioni al testo del decreto legge 124/2019: in primo luogo si è infatti assistito ad una notevole estensione del novero dei reati tributari idonei ad attivare la responsabilità dell'ente. Detto catalogo, originariamente limitato alla sola fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, è stato ampliato in sede di conversione inserendovi numerosi altri reati. In secondo luogo la novella legislativa ha previsto l'irrogabilità di sanzioni interdittive congiuntamente a quelle pecuniarie¹

All'esito del complesso *iter* legislativo, appare dunque evidente come la legge di conversione abbia superato i limiti originariamente tracciati dalla direttiva PIF: non assumono infatti alcun rilievo nell'attuale disciplina della responsabilità degli enti né la tipologia di imposta evasa (IVA), né la soglia di imposta evasa (10 mln €), né, infine, la necessaria natura transfrontaliera dei reati (connessione al territorio di due o più Stati membri dell'Unione).

¹ Nella versione originaria del secondo comma dell'art. 39 del D.L. 124/2019 non era infatti contemplata, ovviamente in relazione al solo reato di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000, alcuna sanzione interdittiva.

Con particolare riferimento ai reati tributari, l'art. 25 *quinquiesdecies* circoscrive le fattispecie riconducibili a tale categoria, che debbono essere valutate e presidiate dai modelli organizzativi. Vengono così in rilievo i seguenti reati:

1. *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2, comma I, D.Lgs n. 74/2000);
2. *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2, comma II *bis*, D.Lgs n. 74/2000);
3. *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (art. 3 D.Lgs n. 74/2000);
4. *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 8, comma I, D.Lgs n. 74/2000);
5. *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 8, comma II *bis*, D.Lgs n. 74/2000);
6. *Occultamento o distruzione di documenti contabili* (art. 10 D.Lgs n. 74/2000);
7. *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte* (art. 11 D.Lgs n. 74/2000);

I predetti reati tributari, se commessi nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica e non adeguatamente prevenuti mediante l'adozione del modello organizzativo, determineranno dunque l'applicazione nei confronti dell'ente delle sanzioni interdittive (per un periodo compreso tra tre mesi e due anni) del divieto di contrarre con la P.A., dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già accordati.

Alla persona giudica sarà inoltre irrogata una sanzione pecuniaria fino a 400 o 500 quote (l'importo di ogni quota varia da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1549 euro, sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali della persona giuridica), aumentabile di un terzo laddove la società abbia conseguito, mediante la condotta contestata, un profitto di rilevante entità.

L'entrata in vigore della normativa in esame, per quanto di interesse in questa sede, è stata posticipata per espresso disposto normativo (cfr. art. 39, comma III, DL 124/2019) alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione. La novella legislativa deve dunque considerarsi vigente dal 24.12.2019 ma, alla luce delle modifiche introdotte con il D.lgs. 14 luglio 2020 n. 75, risulta in vigore- nel suo assetto attuale- dal 30 luglio 2020.

Si riporta di seguito una breve descrizione dei principali reati contemplati nell'art. 25 *sexdecies* del Decreto, evidenziando sin da subito come la novella legislativa abbia inteso circoscriverne l'ambito a fattispecie penal-tributarie di matrice fraudolenta, escludendo allo stato le ipotesi di infedeltà ed omissione contributiva.

2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, comma I-II *bis*, D.Lgs n. 74/2000)

La fattispecie si realizza laddove si utilizzino fatture o altri documenti equivalenti, relativi ad operazioni inesistenti, per simulare elementi passivi fittizi.

Si tratta, dunque, di un reato configurabile soltanto mediante una condotta commissiva caratterizzata da due distinte fasi: nella prima viene formato e registrato il documento fiscale, il cui fittizio ammontare viene successivamente inserito come costo in una delle

dichiarazioni che concorrono alla formazione dell'imposta.

Il paradigma dell'art. 2 descrive quindi un reato di *mera condotta* e di *pericolo concreto*, non richiedendosi, per il perfezionamento dell'illecito, alcun evento: in altre parole, dottrina e giurisprudenza affermano concordemente che tale fattispecie incriminatrice debba considerarsi integrata anche laddove non si sia verificata un'evasione di imposta. Occorre, tuttavia, sottolineare che, in punto di elemento soggettivo, la norma esige il dolo specifico, ossia la coscienza e volontà di porre in essere la condotta illecita al fine di evadere le imposte. Un requisito, quest'ultimo, che costituisce un evidente presidio di garanzia teso a circoscrivere l'ambito di applicazione della fattispecie, volutamente dilatato dal legislatore nella descrizione della condotta illecita.

Il delitto in esame si perfeziona con la presentazione della dichiarazione fraudolenta e non è punibile a titolo di tentativo per espresso disposto dell'art. 6 D.Lgs. 74/2000².

L'oggetto materiale della condotta può essere individuato in qualsiasi documento avente valenza probatoria sotto il profilo fiscale³.

Il reato può perfezionarsi laddove il documento fiscale risulti connotato falsità sia di natura ideologica, afferente cioè al contenuto descritto, che materiale, ossia riferibile alla formazione del documento stesso.

L'inesistenza delle operazioni viene tradizionalmente suddivisa in due categorie:

- a) *inesistenza oggettiva*: si riferisce a fatture che forniscono una rappresentazione della realtà del tutto o in parte difforme da quella effettiva (ad es. qualora venga enunciata come oggetto della fattura una prestazione mai eseguita o eseguita solo parzialmente, senza nessun corrispettivo ovvero dietro un corrispettivo diverso da quello indicato)⁴;
- b) *inesistenza giuridica*, che si verifica ogniqualvolta la divergenza tra realtà e rappresentazione riguardi la *natura* della prestazione documentata in fattura (è il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia *diverso* da quello effettivamente realizzato) con ciò determinandosi una alterazione del contenuto del documento contabile⁵. Anche le operazioni aventi qualificazione giuridica diversa (c.d. inesistenza

² L'art. 6 D.lgs n. 74/2000 dispone infatti che "i delitti previsti dagli artt.2,3,4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo".

³ Assumono dunque rilievo non solo le fatture, espressamente disciplinate dall'art. 21 del DPR 633/72, ma anche i documenti che la medesima norma ad esse equipara anche se emessi sotto forma di "nota, conto, parcella, fattura". È stato inoltre riconosciuto rilievo a: ricevute fiscali, schede carburante, scontrini fiscali ed ai prospetti paga dei dipendenti (cfr. Cass. pen., sez. III, 27/6/2003 n. 27849)

⁴ Fuoriesce dall'ambito applicativo il caso di *sotto-fatturazione*, in cui il corrispettivo viene indicato in misura inferiore. In tal caso si realizza a favore del percettore un guadagno in nero che, alle condizioni di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000, può integrare una ipotesi di dichiarazione infedele. Si considera anche una *inesistenza da sovrapprestazione*, per il caso di fatture o documenti nei quali i dati vengano gonfiati (c.d. *inesistenza qualitativa*) o sia stata posta in essere una cessione di beni e/o servizi per un prezzo **maggiore** di quello realmente praticato. Ciò sul presupposto che la categoria dell'inesistenza si verifica ogniqualvolta vi sia una divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale (Cass., Sez. III, 21maggio 2013, n. 28352). Non vale ad escludere l'inesistenza della operazione il fatto che il corrispettivo venga pagato o che comunque figuri un flusso in uscita dalle casse del contribuente: il meccanismo tipico di formazione dei fondi neri passa proprio attraverso la contabilizzazione di fatture fittizie, accompagnata da pagamenti in favore di chi risulta come esecutore della prestazione ed emittente di fattura. A questo primo passaggio di denaro fa seguito una triangolazione, secondo una o più tappe intermedie, che conduce il flusso finanziario alla destinazione finale, normalmente sotto il controllo del primo disponente.

⁵ Cfr. Cass. pen. sez. III 6/3/2008 n. 13975: "In tema di reati finanziari e tributari, tra le "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" di cui all'art. 1, comma primo, lett. a), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, qualificate come "inesistenti" ai fini della configurabilità dei reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato decreto, devono intendersi

giuridica) possono integrare la fattispecie di cui in oggetto, specie se la simulazione ha come obiettivo l'attribuzione al negozio di una veste giuridica più favorevole o diversa sotto il profilo fiscale.

- c) *inesistenza soggettiva*: in tali casi l'operazione è stata effettivamente posta in essere ma da soggetti differenti da quelli che figurano cartolarmente⁶.

La fattispecie base, descritta al **primo comma**, prevede una forbice edittale da quattro ad otto anni di reclusione in virtù dell'inasprimento sanzionatorio recentemente disposto proprio dal DL 124/2019 e ratificato dalla successiva legge di conversione.

Attraverso i medesimi interventi legislativi, è stata inoltre introdotta, al **comma II bis**, una fattispecie attenuata, che si realizza laddove le medesime condotte già descritte abbiano ad oggetto elementi passivi fittizi di **ammontare inferiore ad euro centomila**. Appare opportuno segnalare come, sebbene la Corte di Cassazione ne avesse a più riprese ribadito (con riferimento al precedente comma III, oggi sostituito appunto dal II bis) la qualificazione come circostanza attenuante, il legislatore abbia inteso ascrivere detta condotta – all'interno del sistema sanzionatorio del D.Lgs. 231/01 – tra le fattispecie autonome di reato, creando così problemi interpretativi ed applicativi di non poco momento dettati dal disallineamento tra l'architettura della fattispecie del testo unico e quella del D.Lgs. 231.

L'art. 25 *quiquiesdecies* prevede l'applicazione delle seguenti sanzioni pecuniarie:

- fino a 500 quote per il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2, comma I, D.Lgs. 74/2000
- fino a 400 quote per il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2, comma II bis, D.Lgs. 74/2000

Per una migliore definizione del perimetro concreto della fattispecie, appaiono utili alcune brevi considerazioni tratte dalla rassegna della **giurisprudenza** di legittimità:

- I costi sostenuti per attività delittuose non sono detraibili, anche se sono inerenti a

anche quelle "giuridicamente" inesistenti, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa. (Fattispecie nella quale la Corte ha ritenuto erroneo l'assunto del giudice di merito che, in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulato da acconti su forniture oggetto di false fatturazioni, ne aveva escluso la natura di operazioni inesistenti)".

Nonché Cass. pen. sez. III, 25 ottobre 2007, n. 1996: *"Da ciò deriverebbe l'impossibilità di qualificare come operazioni inesistenti quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa), essendo comunque sussistente un rapporto economico reale ed effettivo. In questi casi si è sostenuto che potrebbe integrarsi la falsa rappresentazione contabile prevista per il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 la cui configurazione richiede però il superamento di specifiche soglie quantitative di punibilità. Il Collegio non condivide l'orientamento dianzi illustrato, ritenendo di dovere riaffermare il principio secondo il quale oggetto della sanzione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura".*

⁶ Il riferimento è volto a tutti i casi di interposizione sia "reale" (il primo negozio viene effettivamente posto in essere tra le parti effettive, ma ne segue uno successivo realizzato in favore di un terzo) che "fittizia" (ossia una simulazione relativa soggettiva)

quest'ultime.

(Cass. pen. sez. III, 26 ottobre 2015, n. 42994)

“L'indeducibilità dei componenti negativi relativi ai beni e ai servizi direttamente utilizzati per i delitti non colposi, di cui all'art. 14, comma 4-bis L. n. 537/1993 (come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n.16, conv. in l. n.44 del 2012) non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorché realmente sostenuti”.

- Le operazioni soggettivamente inesistenti valgono ad integrare la fattispecie anche nel caso l'elusione verta su imposte dirette.

Un primo indirizzo giurisprudenziale aveva negato la rilevanza dell'inesistenza soggettiva rispetto alle imposte dirette, affermando che quest'ultima avrebbe configurato il reato in esame solo laddove l'evasione vertesse in materia di IVA.

(Cass. pen. sez. II, 24 giugno 2016, n. 26431)

“si è rilevato che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'Iva, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura”.

Più recentemente si registra, tuttavia, un orientamento di segno contrario, teso a valorizzare la categoria dell'inesistenza soggettiva anche in relazione alle imposte dirette

(Cass. pen. sez. III, 15/11/2019, n. 1998)

“Il reato previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, infatti, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non opera alcuna distinzione (Cass., Sez. III, 18 ottobre 2018, n. 4236; Cass., Sez. III, 2 marzo 2018, n. 30874), né riconduce espressamente la rilevanza dell'inesistenza soggettiva esclusivamente alla dichiarazione fiscale ai fini IVA”.

- Le ricevute per spese mediche e le schede carburante integrano la nozione di “altri documenti” prevista dalla fattispecie incriminatrice.

(Cass. pen. sez. III, 28/02/2018, n. 17126)

“in tema di reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rientrano nella nozione di documenti quelli aventi, ai fini

fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, tra cui le ricevute fiscali e simili nonché quei documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come, per esempio, le ricevute per spese mediche o per interessi sui mutui e le schede carburanti”.

- La nozione di “fattura” – pur non estensibile oltre il suo significato letterale in ossequio al principio di tassatività – ricomprende tutta una serie di documenti che all'apparenza sfuggirebbero a tale definizione.

(Cass. pen. sez. III, 27 febbraio 2018, n. 40448)

“Sicché certamente hanno rilievo probatorio analogo alle fatture, come detto, i documenti espressamente indicati dall'art. 21, comma 1, cit. (note, conti e parcelle), la parte figlia del bollettario di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 32, comma 1, (art. 32, comma 2), ma anche le bollette doganali (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 25, comma 1; D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, art. 2), gli scontrini fiscali e le ricevute fiscali (emessi in sostituzione delle fatture: L. 26 gennaio 1983, n. 18 per gli scontrini fiscali; L. 10 maggio 1976, n. 249, art. 8, per le ricevute fiscali; D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 3, per entrambi), il documento attestante la vendita dei mezzi tecnici di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74, comma 1, lett. d), (cfr., sul punto, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 3-bis), i titoli di accesso emessi mediante apparecchi misuratori fiscali ovvero mediante biglietterie automatizzate dalle imprese che forniscono le manifestazioni e gli spettacoli di cui all'allegato C al D.P.R. n. 633 del 1972 (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-quater, comma 2), i documenti di trasporto (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 4, lett. a; D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, art. 1, comma 3; 6, comma 3, D.Lgs. n. 471, cit.), le bolle di accompagnamento (per i residui casi in cui ne è ancora previsto l'utilizzo: D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, art. 1), le schede carburanti (D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444). 5.11. Occorre essere avvertiti del fatto che, in ossequio al principio di tassatività, l'interpretazione della norma in questione non può risentire di procedure analogiche che ne estendano l'ambito applicativo oltre quello fatto palese dal senso delle parole utilizzate. 5.12. Sicché i documenti rilevanti ai fini dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 8 sono solo quelli che: a) hanno rilievo probatorio analogo a quello delle fatture; b) hanno tale rilievo in base a norme tributarie. La giurisprudenza civile di questa Corte insegna, al riguardo, che dal punto di vista processuale, la fattura è un documento che non è assistito da alcuna presunzione di veridicità e la cui corrispondenza a vero può essere contestata dall'amministrazione finanziaria anche mediante presunzioni semplici”.

- Anche le operazioni aventi qualificazione giuridica diversa (cd. *inesistenza giuridica*) possono integrare la fattispecie di cui in oggetto, specie se la simulazione ha come obiettivo l'attribuzione al negozio di una qualifica giuridica più favorevole o diversa sotto il profilo fiscale.

(Cass. pen. sez. III, 25 ottobre 2007, n. 1996)

“Da ciò deriverebbe l'impossibilità di qualificare come operazioni inesistenti quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da

quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa), essendo comunque sussistente un rapporto economico reale ed effettivo. In questi casi si è sostenuto che potrebbe integrarsi la falsa rappresentazione contabile prevista per il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 la cui configurazione richiede però il superamento di specifiche soglie quantitative di punibilità. Il Collegio non condivide l'orientamento dianzi illustrato, ritenendo di dovere riaffermare il principio secondo il quale oggetto della sanzione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura”.

(Cass. pen. sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975 – fattispecie relativa ad un finanziamento infragruppo qualificato quale acconto su future forniture)

“Il finanziamento infatti è cosa ben diversa dall'acconto su future forniture, perché prescinde del tutto da queste e quindi non è correlato ad alcuna controprestazione; le due operazioni hanno in comune soltanto la movimentazione di fondi, ma tutto il resto è differente: il regime fiscale (le operazioni di finanziamento sono esenti da IVA, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 10, n. 1), quello contabile, quello civilistico (avendo tutt'altra natura e oggetto il contenuto dell'accordo). Da tali considerazioni non può che discendere la assoluta condivisione delle conclusioni cui perviene il ricorrente, e cioè che le fatture in questione furono emesse "a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte", come recita il richiamato D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1 contrariamente a quanto ritenuto dal G.U.P. di Trento, secondo cui il legislatore del 2000, nel riformulare la disciplina de qua, ha inteso riferirsi soltanto alle operazioni non realmente effettuate, con esclusione quindi di quelle aventi qualificazione giuridica diversa, come le operazioni in esame, e cioè solo "giuridicamente inesistenti". In conclusione non appare corretto l'assunto del G.U.P. per il quale anche il finanziamento dissimulato costituirebbe un'operazione esistente; infatti, se non si può disconoscere che lo sia dal punto di vista fenomenico, è altrettanto evidente che non è l'operazione riferita dalle fatture, mai posta in essere, e dunque inesistente. Insomma: è vero che un'operazione esiste, ma non quella documentata, che è la sola presa in considerazione, agli effetti penali, dal D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 8”.

- In caso di intermediazione e interposizione nelle prestazioni di lavoro (art. 18 co. 2 D.lgs 276/2003), l'utilizzo delle fatture emesse dalla società a favore del fornitore di manodopera configura il reato di cui all'art. 2 D.lgs. 74/2000.

(Cass. pen. sez. III, 20 marzo 2012, n. 24540)

“Nel caso di specie, dalla sentenza impugnata risulta che le prestazioni indicate nelle fatture si riferivano formalmente a prestazioni relative all'oggetto sociale della società emittente, e si ritiene verosimile che quelle somme indicate in fattura siano state effettivamente pagate a titolo di compenso per i lavoratori messi a disposizione da parte della società emittente. In tale ipotesi, però, i costi sostenuti per effetto di una condotta

illecita rappresentata dall'intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro vengono utilizzati di fatto al fine di abbattere l'imponibile. L'errore di fondo in cui mostra di incorrere la sentenza impugnata sta nell'escludere la fittizietà dell'elemento passivo sulla base di una mera condotta illecita e nel non considerare che le operazioni riportate nelle fatture in realtà sarebbero in ogni caso "soggettivamente" inesistenti, perché al più potrebbero riferirsi a prestazioni lavorative svolte direttamente dai singoli lavoratori, i quali hanno il diritto di chiedere al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo come prevede il D.Lgs. n. 276 del 2003, art. 27, stante l'invalidità dell'originario rapporto di somministrazione. Pertanto la sentenza impugnata va annullata con rinvio al giudice a quo per un nuovo esame".

- La retrocessione dal cessionario al cedente degli importi pagati integra la fattispecie in esame.

(Cass. pen. sez. III, 7 luglio 2010, n. 35963)

- La fatturazione effettuata per una consulenza mai svolta integra il reato in oggetto.

(Cass. pen. sez. III, 12 giugno 2018, n. 49190)

- Le note spese "gonfiate" dai dirigenti in trasferta possono costituire documenti per operazioni inesistenti se utilizzate per le deduzioni.

- Una triangolazione in cui la società venditrice riacquista i propri beni dopo che l'acquirente ha venduto a terzo (con ricarico da parte degli intermediari) può configurare il reato in esame, pur sussistendo *in rerum natura* l'operazione economica.

(Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 2016, n. 26431)

"Giova rilevare che le operazioni di vendita e successivo immediato riacquisto della medesima merce non possono ritenersi oggettivamente esistenti in ragione della sola regolarità formale della documentazione fiscale predisposta, ovvero dell'apparente trasporto e consegna dei beni; secondo quanto è stato accertato, la merce, non appena venduta, veniva immediatamente riacquistata dalla Ray Tech, che veniva pagata soltanto dopo che la stessa aveva versato le somme all'ultima società intermediaria. Più che una "triangolazione", come pure definita dalla sentenza impugnata, che giuridicamente indica operazioni nelle quali i beni sono oggetto di due trasferimenti giuridici, ma vengono consegnate direttamente dal primo fornitore al secondo cessionario con un unico trasferimento fisico, nel caso in esame ricorre un'operazione di mera simulazione di vendite, in realtà non effettivamente eseguite dal punto di vista economico; in altri termini, una operazione oggettivamente inesistente sotto il profilo economico".

3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs n. 74/2000);

Il legislatore ha inteso tratteggiare una fattispecie strettamente interconnessa con la precedente. Il delitto in esame punisce chiunque *"compiendo operazioni oggettivamente o*

soggettivamente simulate ovvero avvalendosi di documenti falsi o 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 fattizi o crediti e ritenute fittizi”.

In merito alla differenza tra l'illecito di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000) e l'illecito di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000), accanto ad un nucleo comune rappresentato dalla presentazione di una dichiarazione fraudolenta, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo esige una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità. Di conseguenza il *discrimen* tra i due reati non è dato dalla natura dell'operazione, ma dal modo in cui essa è documentata, poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti.

Assumono rilievo, come per tutti i reati dichiarativi, tutte le dichiarazioni per le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

L'elemento soggettivo richiesto per la configurabilità del reato è costituito, come per l'art. 2, dal dolo specifico di evadere le imposte.

La rilevanza penale delle condotte descritte dal paradigma dell'art. 3 è limitata alle fattispecie in cui si verifichi – congiuntamente – il superamento di due soglie di punibilità:

- a) l'imposta evasa deve essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad € 30.000
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione deve superare (a meno che non si ammontino ad oltre 1,5 mln €) il 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione. In alternativa il totale dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta o comunque a 30.000 €.

L'art. 25 *quinquiesdecies* prevede l'applicazione delle seguenti sanzioni pecuniarie:

- fino a 500 quote per il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'articolo 3 D.Lgs. 74/2000

Anche in riferimento al delitto in esame, appare opportuno analizzare partitamente gli aspetti più rilevanti della casistica emergente dall'analisi della giurisprudenza di legittimità:

- Il reato di cui in oggetto è essenzialmente una frode fiscale, cui si deve aggiungere un *quid pluris* artificioso e non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti).

(Cass. pen. sez. III, 28/02/2018, n. 17126)

La dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 è costruita invece, essenzialmente, come frode contabile, alla quale deve associarsi un

quid pluris artificioso non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, integrante l'ipotesi di cui al precedente art. 2), ma, comunque, caratterizzato dall'idoneità ad indurre in errore e ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione annuale d'imposta, come: la tenuta di un sistema parallelo di contabilità "nera"; la vendita "a nero" organizzata in locali contigui a quelli aziendali; la voluta "confusione" di ricavi provenienti da fonti diverse in modo da impedire di individuare il titolare degli stessi; lo spostamento artificioso di redditi tra soggetti rivolto a fare figurare come percepiti da terzi redditi propri del contribuente. La condotta fraudolenta, alla quale si riconnette la oggettiva infedeltà delle poste indicate in dichiarazione, postula la volontà del contribuente di ostacolare l'accertamento di elementi che abbiano determinato l'occultamento di un reddito imponibile.

- L'omessa contabilizzazione di parte dei pagamenti ricevuti da altra società, con contestuale dirottamento degli stessi su conto corrente intestato ad altro soggetto, integra il requisito dei mezzi fraudolenti previsti dalla norma.
(Cass. pen. sez. III, 15 ottobre 2014, n. 50308)
- L'indicazione nel rogito di una compravendita di prezzo minore rispetto all'effettivo, la cui differenza viene poi ottenuta in contanti, integra i mezzi fraudolenti previsti dall'art. 3 D.lgs 74/2000.
(Cass. pen. sez. III, 22 novembre 2012, n. 2292)
- Il pagamento a società straniera all'uopo costituite di corrispettivi a fronte di fatture per attività in realtà eseguite dalla società italiana, con il fine di abbattere l'imponibile, integra la condotta prevista dalla fattispecie.
(Cass. pen. sez. III, 16 marzo 2017, n. 37422)

4. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, comma I-II *bis*, D.Lgs n. 74/2000);

Il paradigma dell'art. 8 descrive una condotta *complementare* rispetto a quelle delineate dal legislatore agli artt. 2 e 3: una sorta di norma di chiusura, deputata a sanzionare colui che emetta fatture o altri documenti contabili per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte.

Si tratta di un reato di *pericolo astratto*, la cui struttura presenta analogie rispetto a quella dell'art. 2: al pari di quest'ultimo, infatti, la fattispecie non contempla soglie di punibilità ma è tuttavia individuata un'ipotesi lieve (comma II *bis*) laddove l'ammontare dei documenti fiscali in contestazione si attesti al di sotto dei 100.000 € per ciascun periodo di imposta

In altre parole, si assiste ad una consapevole scelta legislativa volta a sanzionare penalmente l'emissione di fatture per operazioni inesistenti in quanto tale, prescindendo dall'uso che potrà farne il destinatario e quindi, in ultima analisi, da un'effettiva evasione. Non è dunque richiesto alcun evento di danno, come del resto si addice ai reati di mera condotta come quello in esame.

La condotta tipica descritta dal paradigma dell'art. 8 sancisce la punibilità di "emissione o rilascio" di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", così conferendo una notevolissima ampiezza alla tipologia dei documenti fiscali rilevanti⁷. D'altra parte, l'utilizzo della locuzione "emissione o rilascio" comporta una duplice conseguenza:

- a) risulteranno penalmente irrilevanti la mera redazione o detenzione del documento mendace, al pari della sua trasmissione o spedizione non seguite da effettiva ricezione;
- b) per converso, non assumeranno alcun significato, ai fini dell'integrazione del reato, né l'effettiva annotazione del documento nelle scritture contabili del ricevente, né – tantomeno – il suo successivo utilizzo da parte di quest'ultimo.

L'art. 25 *quiquiesdecies* prevede l'applicazione delle seguenti sanzioni pecuniarie:

- fino a 500 quote per il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'articolo 8 comma I D.Lgs. 74/2000
- fino a 400 quote per il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'articolo 8 comma II bis D.Lgs. 74/2000

5. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.Lgs n.74/2000);

All'art. 10 del Testo Unico il legislatore ha allestito un presidio penalistico volto ad assicurare la conservazione delle scritture e degli altri documenti contabili obbligatori. Per raggiungere tale obiettivo è stata delineata una fattispecie criminosa che ne sanziona l'occultamento o la distruzione (anche parziali) funzionali all'evasione delle imposte ed all'impedimento di una successiva ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Si tratta di un reato da tempo presente nel sistema penal-tributario, recentemente novellato dal DL 124/19 per innalzarne (nuovamente) la pena, che oggi si attesta da un minimo di tre anni ad un massimo di sette anni di reclusione.

Sul versante della sua offensività, il delitto in parola deve essere annoverato tra i reati di *pericolo*, dal momento che il verificarsi di un danno erariale non costituisce una condizione necessaria per il suo perfezionamento.

L'oggetto della distruzione o dell'occultamento deve essere costituito da "documenti o scritture contabili di cui sia obbligatoria la conservazione": tale sintagma abbraccia sia i documenti previsti dagli artt. 14 e ss. DPR 600/1973, sia altri non ricompresi in tale elenco ma pur sempre obbligatori. L'occultamento o la distruzione devono impedire di accertare il risultato economico anche soltanto di quelle operazioni a cui i documenti siano tiferibili.

Dottrina e giurisprudenza hanno inoltre chiarito come il reato possa essere escluso laddove l'imprenditore abbia sopperito alla perdita o distruzione degli atti attraverso un proprio archivio di natura diversa (es informatica): analoga efficacia non viene viceversa riconosciuta all'acquisizione presso terzi derivante da controlli incrociati⁸.

⁷ Il riferimento sembra comprendere tutte le tipologie di documentazione, ad eccezione delle schede carburante, in quanto quest'ultime assumono ontologicamente rilievo solo ai fini della contabilità interna di una società.

⁸ Cfr., in tal senso, Cass. pen. sez. III 29 ottobre 1029 n. 50350, secondo cui "In tema di reati tributari l'impossibilità di ricostruire il reddito o il volume di affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto, sussistendo anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante".

L'art. 25 *quinquiesdecies* prevede l'applicazione delle seguenti sanzioni pecuniarie:

- fino a 400 quote per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili previsto dall'articolo 10 D.Lgs. 74/2000

6. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D.Lgs n. 74/2000);

La presente fattispecie non attiene, diversamente da quanto sin qui rilevato, al momento della dichiarazione dei redditi, bensì a quello successivo del versamento o della riscossione coattiva degli oneri fiscali. Alla luce di tale peculiare caratteristica la dottrina non ha esitato a definire il presente delitto come “frode esattoriale”.

Il bene giuridico protetto si identifica, infatti, nella tutela della garanzia del pagamento dei debiti tributari costituita dai beni dell'obbligato e soddisfatta dall'eventualità di poter utilmente esperire azioni esecutive volte al recupero delle somme non versate dal contribuente.

Del resto la norma, nella sua attuale formulazione, non richiede, ai fini della sussistenza del reato, la pendenza di una procedura di riscossione al momento della condotta fraudolenta, rivelando così la propria natura di reato di *pericolo concreto*⁹. L'effettività di tale messa in pericolo è costituita dalla idoneità (da valutarsi *ex ante*) della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione e non già dall'effettivo verificarsi di tale evenienza.

Nell'ambito di tale valutazione assumerà rilievo anche la capienza del patrimonio del soggetto obbligato rispetto alle pretese erariali.

Nel dettaglio, il paradigma dell'art. 11 punisce le condotte fraudolente finalizzate a sottrarsi al pagamento delle imposte. Il legislatore ha inteso delineare due distinte fattispecie: la prima, descritta al comma I, è riferita alla riscossione coattiva mentre la seconda attiene ai casi di transazione fiscale (comma II).

La configurabilità di entrambe le fattispecie è ancorata all'esistenza di un debito tributario superiore ad € 50.000, comprensivi di interessi e sanzioni.

Con la riforma del 2010 è stata inoltre inserita un'aggravante ad effetto speciale riservata ai debiti tributari il cui importo superi i 200.000 €.

La fraudolenza del contegno tipizzato postula due distinte condotte commissive, aventi ad oggetto sia beni propri che altrui:

a) alienazione simulata: si tratta di compravendite che mirano a realizzare un assetto giuridico formale in tutto (c.d. *simulazione assoluta*¹⁰) o in parte (c.d. *simulazione relativa*¹¹) diverso da quello effettivo o realmente voluto dagli interessati. La giurisprudenza di legittimità ha fornito una casistica varia di condotte ascrivibili a tale categoria: costituzione di

⁹ In tal senso si era chiaramente espressa del resto la relazione ministeriale di accompagnamento al D.lgs. n. 74/2000, chiarendo che la soppressione, rispetto alla precedente previsione disciplinata dall'art. 97 D.P.R. 602/1973, del presupposto rappresentato dall'avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche o dalla preventiva notificazione di inviti, richieste, atti di accertamento o iscrizioni a ruolo era finalizzata ad ampliare la portata applicativa della fattispecie, che veniva già classificata tra i reati di pericolo.

¹⁰ Cfr. art. 1414, comma I, c.c.

¹¹ Cfr. art. 1414, comma I, c.c.

un fondo patrimoniale, interposizione fittizia di persone, cessioni di azienda e scissioni societarie simulate con contestuale conferimento di immobili ai nuovi soggetti costituiti, alienazione simulata dell'avviamento commerciale ecc.;

b) compimento di altri atti fraudolenti: una categoria quantomai ampia, che abbraccia ogni atto giuridico o materiale connotato da fraudolenza ed idoneo a pregiudicare il recupero delle somme da parte dell'Erario. Anche con riferimento a questa categoria la casistica è alquanto eterogenea: dalla movimentazione di ingenti somme su un fondo fiduciario attraverso numerosi assegni circolari di importo inferiore al limite di tracciabilità sino alla costituzione di un *trust* in pendenza di un accertamento fiscale.

La circostanza che il paradigma dell'art. 11 preveda che gli atti fraudolenti possano interessare beni propri e altrui evidenzia come la condotta tipica possa interessare anche chi agisca come legale rappresentante di una persona giuridica. La fondatezza di tale assunto viene peraltro confermata, oltre che dalla circostanza che il soggetto attivo del reato possa identificarsi – a mente dell'art. 11 – in “chiunque”, dal dettato dell'art 1, lett. e), D.Lgs. n. 74/2000, il quale generalmente prevede che: *“riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il fine di evadere le imposte ed il fine di sottrarsi al pagamento si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce”*.

Queste ultime notazioni consentono di comprendere appieno la *ratio* dell'introduzione del presente reato nel novero dei reati presupposto idonei ad attivare la responsabilità penale dell'ente.

L'art. 25 *quinqüesdecies* prevede l'applicazione delle seguenti sanzioni pecuniarie:

- fino a 400 quote per il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'articolo 11 D.Lgs. 74/2000

Oltre ad un insieme di condotte di più immediata percezione, che evidentemente conducono a configurare il reato in esame, la giurisprudenza ha individuato l'illiceità di ulteriori negozi giuridici, chiarendone i requisiti:

- L'**alienazione simulata** non è definita dall'art. 1, co. 1, lett. g *bis* del D.lgs. n. 74/2000, e comprende qualsiasi operazione che risulti come simulata in base alla normativa civilistica. Nessuna rilievo riveste il titolo, gratuito o meno.

(Cass. pen. sez. III, 5 luglio 2016, n. 3011)

Per il concetto di "alienazione simulata" non è necessario ricorrere all'armamentario definitorio previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. g bis, introdotto successivamente all'art. 11, stesso decreto. È sufficiente attingere alle comuni definizioni civilistiche, preesistenti alla norma in questione, secondo le quali la simulazione è finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale. Sicché, l'alienazione è simulata quando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti.

4.9. V'è piuttosto da dire che nell'ambito della alienazione simulata rientra anche quella a

titolo gratuito, non ponendo la norma limiti definitivi al titolo (oneroso o meno) della "alienazione" e non essendovi motivo alcuno per escludere la donazione dall'ambito di applicabilità della norma. 4.10. In ossequio al principio di stretta legalità e tassatività della fattispecie penale, deve trattarsi di alienazione "simulata". Ove il trasferimento sia effettivo la relativa condotta non può essere considerata alla stregua di un atto simulato ma deve essere valutata esclusivamente quale possibile atto fraudolento. In conformità alla "ratio" della norma, per "atto fraudolento" deve intendersi qualsiasi atto che, non diversamente dalla alienazione simulata, sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio o comunque rendendo più difficoltosa l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario.

- Integra la fattispecie in oggetto la **cessione dell'avviamento** ad un nuovo ente al solo scopo di eludere la riscossione coattiva dei debiti erariali.

(Cass. pen. sez. III, 16 maggio 2013, n. 37389)

- Il **leasing** finanziario può integrare l'art. 11 D.lgs 74/2000, qualora il bene permanga nell'effettiva disponibilità dell'alienante.

(Cass. pen. sez. III, 6 marzo 2008, n. 14720)

Sembra piuttosto configurabile un vero e proprio leasing finanziario, che è un rapporto trilaterale, nel quale il fornitore (s.r.l. Costruzioni Meccaniche, rappresentata da G.A.) aliena il bene (capannoni industriali) a un finanziatore (società di leasing), il quale a sua volta lo concede in locazione finanziaria a un terzo utilizzatore (s.a.s. Immobiliare E.G.), che ne acquista il diritto al godimento contro il pagamento di canoni, con opzione di acquisto. Tenendo presente la ulteriore circostanza, altrettanto pacifica, che la società Immobiliare E.G. era interamente posseduta dai figli di G.A., il giudice di merito, quindi, avrebbe dovuto motivatamente valutare, al di là della congruità e veridicità del prezzo pattuito (simulazione oggettiva), se il contratto stipulato configurava una interposizione personale fittizia (simulazione soggettiva), attraverso la quale il G. diminuiva la propria garanzia patrimoniale sottraendo i capannoni alla riscossione tributaria coattiva, pur conservandoli, attraverso i figli, nella propria sostanziale disponibilità o comunque assicurandosene il futuro godimento dopo l'esaurimento della procedura esecutiva.

- Le operazioni compiute dalla società quali **scissioni, cessioni d'azienda, conferimento di immobili** si possono qualificare come atti fraudolenti.

(Cass. pen. sez. III, 9 febbraio 2011, n. 19595)

Si è ritenuto che le operazioni compiute dalle società (scissioni, cessioni di azienda, conferimento di immobili) siano pienamente idonee a rendere in tutto o in parte inefficace la successiva procedura di riscossione coattiva dei crediti tributari vantati dallo Stato nei confronti delle "originarie" società. Anche se le società nate con le operazioni di scissione sono obbligate in solido con la cedente al pagamento delle imposte e delle sanzioni accertate a carico di quest'ultima, l'operazione fraudolenta avrebbe raggiunto lo scopo di far gravare su altri i debiti di imposta, anche perché l'art. 14 comma 1 d.lg. n. 472 del 1997 limita

l'operatività dell'obbligazione solidale dei cessionari all'anno della cessione ed ai due anni precedenti, mentre la garanzia ex art. 2506 quater c.c. risulta solo parziale in quanto operante nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto.

- La costituzione di un **trust** in cui conferire i beni della società, soprattutto se costituito sotto forma di *sham trust* (il disponente mantiene il controllo del fondo oppure ne dispone come cosa propria), può ben qualificarsi come atto fraudolento.

(Cass. pen. sez. III, 7 novembre 2017, n. 20862)

7. Soggetti destinatari di questa Sezione

Per affrontare compiutamente il tema di questo paragrafo, occorre preliminarmente fornire un breve chiarimento sulla individuazione delle responsabilità soggettive in relazione ai reati tributari.

In primo luogo va segnalata la **non delegabilità** degli obblighi tributari: sebbene si tratti di argomento al centro di un acceso dibattito, al momento la dottrina prevalente e la giurisprudenza di legittimità appaiono concordi su tale approdo ermeneutico.

Da tale principio discende l'orientamento, assolutamente consolidato, che riconosce all'apporto del professionista eventualmente incaricato dal contribuente un ruolo assolutamente secondario, che non esonera in alcun modo da responsabilità in caso di illecito.

L'eventuale responsabilità penale del consulente, infatti, può infatti al più configurarsi come concorsuale, aggiungendosi e non sostituendosi a quella del contribuente.

La presente sezione coinvolge i processi aziendali relativi alla gestione della fiscalità che tuttavia, non potendo essere scissi dalla valutazione circa l'effettività e genuinità della prestazione negoziale per la quale viene versato o incamerato un corrispettivo, non può non prendere avvio dalla fase di acquisto/cessione di un bene o di un servizio.

Per tale ragione, come si vedrà meglio nei paragrafi successivi, assumono un ruolo importante, in relazione all'effettività delle operazioni commerciali e dei fornitori individuati, anche gli addetti alle vendite ed all'approvvigionamento. Funzioni, dunque, squisitamente commerciali, che rientrano a pieno titolo tra i destinatari della presente sezione nella loro veste di testimoni diretti dell'effettiva esistenza dell'operazione oggetto di fatturazione attiva o passiva.

Sotto tale profilo, le procedure contenute dal presente modello ben si coniugano con i processi già adottati dalla Società e descritti nei manuali per la qualità. Questi ultimi, pur evidentemente rivolti ad un diverso obiettivo, finiscono per rivelarsi utili a scongiurare la commissione di reati tributari, avendo già proceduralizzato le fasi prodromiche alla scelta dei beni e servizi da acquistare: detta attività di selezione, ontologicamente prodromica all'acquisto ed alla successiva fatturazione, deve costituire parte integrante del presente Modello, in quanto, da un lato, chiarisce lo scrupolo con cui la società individua le proprie controparti contrattuali; dall'altro, testimonia una fase di interlocuzione precontrattuale ontologicamente incompatibile con la realizzazione di quelle operazioni inesistenti, che rappresentano, come detto, il fulcro punitivo dei reati previsti dagli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n.

74/2000. Ed è per questa ragione che il novero dei soggetti destinatari di questa sezione del Modello organizzativo non può intendersi limitato ai solo soggetti che rivestano un ruolo contabile e amministrativo. Così facendo, infatti, si predisporrebbero procedure a valenza esclusivamente formale/cartolare, senza penetrare con efficacia nelle singole operazioni, finendo così per tradire la precipua funzione assolta dal Modello stesso.

Dal punto di vista squisitamente amministrativo-contabile i processi aziendali sono chiari ed i compiti rivestiti dalle singole funzioni ben delineati.

La registrazione contabile e la tenuta dell'archivio sono di pertinenza della Funzione amministrativa. **L'archiviazione si struttura con una duplice modalità: cartacea e telematica. La documentazione viene mantenuta per un periodo pari a dieci anni**¹²

Gli adempimenti tributari sono evasi dal Responsabile Amministrazione e Finanza avvalendosi della consulenza esterna di un professionista (commercialista), che coadiuva la società per il corretto adempimento degli obblighi dichiarativi e dei successivi adempimenti contributivi. Nello specifico il commercialista incaricato, supportato dal Responsabile Amministrazione e Finanza, esegue il computo delle imposte sulla scorta della documentazione amministrativa fornita dalla società ed in ossequio alla normativa vigente ed ai principi contabili accreditati.

La presente Sezione si riferisce a comportamenti astrattamente riconducibili ai seguenti soggetti:

- (i) i Destinatari (inclusi quindi gli Esponenti Aziendali tutti) del presente Modello in generale;
- (ii) i Destinatari, comunque, operanti nelle Attività Aziendali e nelle "attività a rischio" individuate di seguito, con particolare riferimento, ma senza limitazione, ai soggetti che si occupano a qualsiasi titolo delle funzioni amministrative o finanziarie della società;
- (iii) i membri del Consiglio di Amministrazione, con particolare riferimento al Presidente del Consiglio di Amministrazione e al Consigliere Delegato;
- (iv) Collaboratori Esterni, *Partner* Commerciali e Fornitori della Società.

Obiettivo della presente Sezione è che tali soggetti si attengano - nella misura in cui gli stessi siano coinvolti nello svolgimento delle attività rientranti nelle c.d. "attività a rischio" e in considerazione della diversa posizione e dei diversi obblighi che ciascuno di essi assume nei confronti della Società - a regole di condotta conformi a quanto ivi prescritto ed a quanto previsto nel Modello e nelle altre sue parti integranti, se applicabile, al fine di prevenire e impedire il verificarsi dei reati societari.

In particolare, la presente Sezione ha la funzione di:

- 1) fornire un elenco dei principi generali e delle procedure specifiche a cui gli Esponenti Aziendali, i Consulenti, i Fornitori e *Partner*, in relazione al tipo di rapporto in essere con la Società, sono tenuti ad attenersi per una corretta applicazione del Modello;
- 2) fornire all'OdV e ai responsabili delle altre funzioni aziendali, chiamati a cooperare con lo stesso, gli strumenti operativi necessari al fine di poter esercitare le attività di controllo,

¹² Devono essere conservati per un tempo definito i libri e i registri contabili. Ai fini civilistici, l'art. 2220, commi 1 e 2, c.c. dispone che i libri e registri contabili obbligatori debbano essere conservati **per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione**. Ai fini fiscali, l'art. 22, commi 2 e 3, DPR n. 600/73, stabilisce che le scritture contabili obbligatorie debbano essere conservate: "*fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie*".

monitoraggio e verifica allo stesso demandate.

Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni, oltre alle regole di cui al presente Modello, i Destinatari sono chiamati a conoscere ed a rispettare tutte le regole e i principi contenuti nei seguenti documenti che sono parte integrante e sostanziale del presente Modello e del sistema di organizzazione, controllo e gestione della Società:

- il Codice Etico, di cui al presente Modello;
- ogni altra documentazione relativa al sistema di controllo interno in essere;
- le diverse procedure in essere, ivi incluse quelle informative.

In quanto Destinatari della presente Sezione VI, ai Collaboratori Esterni, *Partners* Commerciali e Fornitori deve essere resa nota l'adozione del Modello e del Codice Etico da parte della Società.

8. Attività a rischio

Nel corso delle attività di c.d. *risk assessment* sono state individuate specifiche attività considerate "a rischio": si tratta di incombenti e processi aziendali rispetto ai quali è stato ritenuto astrattamente sussistente il rischio di commissione di reati in esame mediante condotte attive o omissive. Valutando detti processi aziendali ed i soggetti ad essi preposti si è quindi proceduto a delineare il sistema di controllo a presidio di ciascuna area di rischio.

Alla luce delle caratteristiche e della struttura della società, sono da considerarsi a rischio le seguenti Attività Aziendali/aree:

- a) Gestione dei rapporti con la P.A. per gli adempimenti connessi all'attività tipica aziendale (ad es: GdF, Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane, ASL, INPS, DTL, Forze dell'Ordine, Agcm, Garante *Privacy*, ecc.);
- b) Gestione delle visite ispettive da parte di esponenti della Pubblica Amministrazione;
- c) Partecipazione a bandi di gara e acquisizione e gestione di contributi, sovvenzioni, finanziamenti, assicurazioni o garanzie concesse da soggetti pubblici;
- d) Gestione della fiscalità e della contabilità;
- e) Gestione dei rapporti con i Soci, Collegio Sindacale e la Società di Revisione;
- f) Predisposizione del bilancio e relative comunicazioni;
- g) Operazioni relative al capitale sociale: gestione di conferimenti, dei beni sociali, degli utili e delle riserve, delle operazioni sulle partecipazioni e sul capitale;
- h) Acquisto di beni e servizi;
- i) Gestione dei beni strumentali e delle utilità aziendali;
- l) Gestione di eventuali contestazioni/contenziosi tributari.

Gestione dei rapporti con la P.A. per gli adempimenti connessi all'attività tipica aziendale

Il riferimento è alle attività riconducibili alla gestione dei rapporti con i soggetti appartenenti

alla Pubblica Amministrazione connessi alle attività tipiche aziendali (richieste, esibizioni di documenti, deposito atti, ottenimento di licenze, concessioni, ecc.).

Gestione delle visite ispettive da parte di esponenti della Pubblica Amministrazione

Il riferimento è alle attività svolte dalla Società nell'ambito della gestione di verifiche ispettive da parte delle Autorità competenti appartenenti alla Pubblica Amministrazione

Partecipazione a bandi di gara e acquisizione e gestione di contributi, sovvenzioni, finanziamenti, assicurazioni o garanzie concesse da soggetti pubblici

L'attività si riferisce alla partecipazione a bandi di gara e all'acquisizione e gestione di contributi, sovvenzioni, finanziamenti, assicurazioni o garanzie concesse da soggetti pubblici.

Gestione della fiscalità e della contabilità

Il processo si riferisce alle attività finalizzate alla predisposizione della situazione economica, patrimoniale e finanziaria come previsto dalla normativa in vigore e alle attività svolte dalla Società nell'ambito della gestione degli adempimenti di natura fiscale e contabile.

Gestione dei rapporti con i Soci, Collegio Sindacale e la Società di Revisione

Il processo si riferisce ai rapporti con i Soci, il Collegio Sindacale e la Società di Revisione.

Predisposizione del bilancio e relative comunicazioni

L'attività si riferisce alla procedura di redazione del bilancio e delle comunicazioni sociali.

Operazioni relative al capitale sociale: gestione di conferimenti, dei beni sociali, degli utili e delle riserve, delle operazioni sulle partecipazioni e sul capitale

Il processo si riferisce a tutte le operazioni che incidono sul capitale sociale.

Acquisto di beni e servizi

Il processo riguarda l'acquisto di beni e servizi esterni (ivi inclusi gli appalti), oltre all'assegnazione e gestione di incarichi di consulenza.

Gestione dei beni strumentali e delle utilità aziendali

Si tratta di operazioni che incidono sul capitale sociale o sul patrimonio della Società, dei soci, dei creditori e dei terzi in genere.

Gestione di eventuali contestazioni/contenziosi tributari

Il processo riguarda l'eventuale sopravvenienza di una contestazione di natura tributaria o, *a fortiori*, l'insorgenza di un contenzioso della medesima natura.

Atti dispositivi e negoziali aventi ad oggetto beni aziendali

Il riferimento è a quei negozi giuridici che abbiano ad oggetto beni facenti parte del patrimonio aziendale.

9. Principi di comportamento

Ai destinatari del Modello è fatto divieto di:

- Porre in essere comportamenti tali da integrare le fattispecie di reato qui considerate;
- Porre in essere comportamenti che, sebbene non costituiscano di per sé fattispecie di reato rientranti tra quelle qui considerate, possano potenzialmente diventarlo.

I destinatari del Modello, in particolare l'amministratore delegato, i soggetti in posizione apicale e quanti svolgono la propria attività nelle aree a rischio, devono rispettare le regole e i principi contenuti nei seguenti documenti:

- le procedure aziendali, la documentazione, le norme concernenti il sistema amministrativo, contabile, finanziario e di *reporting*, che fanno parte integrante del Sistema di Controllo Interno della Società.

In relazione ai reati oggetto della presente parte speciale ai Destinatari è fatto espresso obbligo di:

- a) selezionare i fornitori secondo criteri predefiniti di trasparenza, qualità ed economicità;
- b) accertare, attraverso i mezzi disponibili, i requisiti di onorabilità e affidabilità dei fornitori/clienti e dei *partner* in affari (commerciali e finanziari), attraverso l'acquisizione di informazioni sul legale rappresentante, sugli amministratori e sui soci, in base alla tipologia societaria, nonché acquisizione di dati pubblici inerenti indici di pregiudizialità (es. protesti, pendenza di procedure concorsuali);
- c) verificare periodicamente l'allineamento delle condizioni applicate ai fornitori e *partner* in affari (commerciali e finanziari), alle condizioni di mercato;
- d) Garantire la veridicità e la completezza dei dati esposti in tutte le dichiarazioni di natura contabile/fiscale;
- e) osservare le disposizioni normative in materia contabile e fiscale, compresi i termini previsti dalla legislazione applicabile per la presentazione delle dichiarazioni contabili/fiscali e il successivo versamento delle imposte;
- f) rispettare i termini previsti dalla normativa applicabile per il versamento delle ritenute

dovute sulla base della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ovvero risultanti dalla certificazione rilasciata al sostituto da esse risultanti;

g) sottoporre a firma, nei limiti e alle condizioni richieste dalle procedure aziendali e dal sistema di deleghe e poteri in vigore, degli atti concernenti il pagamento di tasse e tributi.

10. Protocolli di prevenzione

I principi di comportamento descritti nel paragrafo precedente trovano attuazione nelle procedure aziendali e nei protocolli di prevenzione adottati dalla Società, ispirati ai seguenti principi generali:

- Sussistenza di un sistema organizzativo formalizzato e chiaro nell'attribuzione delle responsabilità: sono formalizzati e chiaramente identificati i livelli di dipendenza gerarchica, funzionale, nonché le responsabilità di gestione e di controllo. Sono inoltre legittimati a svolgere le attività sensibili individuate solo i soggetti preventivamente e formalmente identificati attraverso procure, deleghe interne, organigrammi o *job descriptions*, che individuano, in modo dettagliato, i ruoli rivestiti e le mansioni affidate;
- Separazione delle responsabilità: nessuno deve gestire in autonomia un intero processo, soprattutto quando questo sia a rischio di illecito; la contrapposizione ed il bilanciamento delle responsabilità rappresenta un efficace deterrente e sistema di prevenzione rispetto alla commissione di illeciti;
- Tracciabilità e verificabilità delle operazioni: adozione di strumenti volti alla tracciabilità e verificabilità *ex post* dei flussi informativi/documentali/decisionali;
- Formalizzazione dei rapporti con i soggetti terzi: esistenza di contrattualistica a regolamentazione dei rapporti esistenti con soggetti terzi;
- Documentazione delle procedure: esistenza di prassi operative e *policy/procedure* formalizzate.

Laddove non sia possibile individuare criteri organizzativi efficaci per prevenire il rischio di commissione di reati tributari, si rimanda ai principi generali di comportamento qui descritti ed al Codice Etico.

Con riferimento alla seguente attività sensibile:

- **Gestione della fiscalità e della contabilità**

Si tratta del segmento di condotta che cristallizza l'illiceità tributaria alla quale il legislatore ha inteso fornire integrale presidio sin dall'emissione del documento contabile (art. 8), passando per il momento dichiarativo (artt. 2, 3 D.Lgs 74/2000) fino alle seguenti – eventuali – fasi di accertamento (art. 10) e di recupero coattivo dell'imposta non versata (art. 11).

Giosi 2 ritiene necessario che i Destinatari, oltre a quanto già indicato nella **Sezione III- Reati societari** e, segnatamente, a quanto stabilito ai §§ 4.6. e 4.7., si uniformino ai protocolli di

controllo di seguito rappresentati:

a) l'attività di gestione della fiscalità e della contabilità è gestita esclusivamente dai soggetti aziendali muniti di idonei e specifici poteri di rappresentanza ovvero da soggetti da questi appositamente e formalmente delegati, anche per singolo atto, in particolare al Responsabile della Contabilità;

b) E' garantita la segregazione delle funzioni dalla presenza delle seguenti figure, responsabili ciascuna per le proprie aree di competenza:

- il Presidente del CdA/Amministratore Delegato è coinvolto in tutte le attività della Società, esercitando l'amministrazione ordinaria e straordinaria;
- Il Responsabile della contabilità si occupa della gestione amministrativa, degli adempimenti fiscali e della tenuta della contabilità della Società,
- l'Ufficio Amministrazione è responsabile della tenuta della contabilità e del controllo della fatturazione;
- l'Ufficio Risorse Umane è coinvolto nella gestione amministrativa del personale dipendente;
- Il consulente del lavoro si occupa della gestione fiscale del personale dipendente;
- il Responsabile della contabilità effettua i versamenti delle imposte, tasse e contributi.

c) deve essere assicurato il monitoraggio e controllo delle scadenze relative agli adempimenti di natura fiscale;

d) nella valutazione delle implicazioni fiscali delle operazioni poste in essere devono essere privilegiati approcci e logiche di natura prudenziale, nel rispetto rigoroso della normativa e delle procedure aziendali applicabili;

e) deve essere garantito che le attività attinenti al processo fiscale, incluse le modalità operative per la fruizione di servizi prestati da professionisti esterni, siano svolte con diligenza, professionalità, trasparenza e correttezza. A tal fine, ad esempio, prima di procedere al pagamento, vanno effettuati controlli sulla correttezza della fatturazione passiva;

f) in caso di anomalie relative agli acquisti si deve procedere con l'emissione di note di credito;

g) è assicurata la tracciabilità e verificabilità del controllo sulle fatture tramite l'utilizzo di gestionali;

h) tutta la documentazione, acquisita e prodotta, viene conservata e correttamente archiviata per un periodo pari a dieci anni;

i) debbono essere svolte verifiche sull'effettivo versamento dell'IVA dovuta in relazione alle liquidazioni periodiche nonché dell'IRES e IRAP dovute in relazione alle relative dichiarazioni;

l) debbono essere svolte verifiche sull'effettivo invio delle dichiarazioni annuali, delle comunicazioni periodiche e sull'effettivo adempimento degli altri obblighi informativi previsti dalla normativa tributaria extra penale;

m) l'adempimento degli obblighi fiscali è formalizzato all'interno di una procedura che definisce le principali aree del processo, con l'identificazione dei soggetti coinvolti, le relative aree di responsabilità, l'elenco degli adempimenti in materia fiscale e contabile, le attività da svolgere per le liquidazioni IVA periodiche e per la preparazione delle dichiarazioni annuali a cui è sottoposta la Società con relative scadenze nonché dei metodi di tracciabilità della documentazione;

n) i rapporti con i consulenti fiscali e con eventuali terzi coinvolti nell'attività sensibile devono essere verificabili attraverso documentazione contrattuale e/o ordine di acquisto completi ed idonei a definire chiaramente ogni obbligo/diritto di entrambe le parti;

o) i rapporti con consulenti fiscali e con eventuali terzi coinvolti nell'attività sensibile prevedono l'inserimento sistematico di una clausola in base alla quale il soggetto terzo dichiara di conoscere il D.Lgs. n. 231/01, di avere preso visione dei contenuti del Modello e del Codice Etico e di impegnarsi a rispettare le prescrizioni in essi esplicitate, pena la facoltà della Società di sanzionarne il mancato rispetto (ad es: clausole risolutive espresse, clausole penali, diffide ad adempiere).

In aggiunta è fatto a tutti i destinatari del presente Modello **assoluto divieto** di:

a) Indicare in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi al fine di evadere tali imposte;

b) compiere operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente o avvalersi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indicando 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;

c) emettere fatture o rilasciare documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi di evadere il Fisco;

d) alienare simulatamente o compiere altri atti fraudolenti sui beni della Società idonei a rendere in tutto o in parte inefficace un'eventuale procedura di riscossione coattiva al fine di sottrarre la Società al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte;

e) rendere dichiarazioni fiscali fraudolente volte ad evadere anche solo in parte il versamento dei tributi, impiegando i proventi dell'evasione per effettuare pagamenti o trasferimenti da un conto corrente all'altro, rendendo difficoltoso individuarne la provenienza delittuosa.

Con riferimento alle seguenti attività sensibili:

- 1) **Gestione dei rapporti con la PA per gli adempimenti connessi all'attività tipica aziendale;**
- 2) **Gestione delle visite ispettive da parte di esponenti della Pubblica Amministrazione;**

3) **Partecipazione a bandi di gara e acquisizione e gestione di contributi, sovvenzioni, finanziamenti, assicurazioni o garanzie concesse da soggetti pubblici**

si prevede l'espresso **divieto di:**

a) tenere condotte di ostacolo all'esercizio delle funzioni delle Autorità Amministrative Indipendenti, anche in sede di ispezione (a titolo esemplificativo: espressa opposizione, rifiuti pretestuosi, o anche comportamenti ostruzionistici o di mancata collaborazione, quali ritardi nelle comunicazioni o nella messa a disposizione di documenti).

b) tenere condotte che impediscano, mediante l'occultamento o distruzione di documenti contabili o l'uso di altri mezzi fraudolenti, ovvero ostacolino lo svolgimento dell'attività di accertamento e ricostruzione dei redditi o del volume di affari della Società da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento alle seguenti attività sensibili:

- 4) **Gestione dei rapporti con i Soci, Collegio Sindacale e la Società di Revisione;**
- 5) **Predisposizione del bilancio e relative comunicazioni;**
- 6) **Operazioni relative al capitale sociale: gestione di conferimenti, dei beni sociali, degli utili e delle riserve, delle operazioni sulle partecipazioni e sul capitale**

oltre ai principi di comportamento e i protocolli di controllo di cui alla **Sezione III - Reati societari** e, in aggiunta, si prevede che la rilevazione, la trasmissione e l'aggregazione dei dati e delle informazioni contabili, per la redazione del bilancio di esercizio, deve avvenire con modalità tali (anche per il tramite del sistema informativo contabile aziendale) da assicurare che vi sia sempre evidenza dei passaggi del processo di formazione dei dati e sia sempre individuabile il soggetto che quei dati ha inserito nel sistema.

Con riferimento alle seguenti attività sensibili:

7) **Acquisto di beni e servizi**

si richiamano i principi di comportamento e i protocolli di controllo di cui alla **Sezione IV- Ricettazione, riciclaggio** ecc ed, in particolare, a quanto previsto al **§ 4.1**.

Con riferimento alla seguente attività sensibile:

8) **Gestione dei beni strumentali e delle utilità aziendali**

L'amministratore delegato, eventualmente anche in collaborazione con le Funzioni aziendali o con soggetti terzi, predispone idonea documentazione a supporto dell'operazione proposta nonché una relazione informativa preliminare che illustri:

- a) le caratteristiche dell'operazione proposta;
- b) i soggetti coinvolti;
- c) l'eventuale presenza di potenziali conflitti di interessi tra i vari soggetti coinvolti;
- d) le modalità di determinazione del corrispettivo nonché, più in generale, la logica sottostante e le relative modalità esecutive;
- e) le finalità strategiche perseguite;
- f) la coerenza con il *budget*;

- g) le modalità esecutive;
- h) le eventuali fonti di finanziamento dell'investimento;
- i) le conseguenze previste dal punto di vista economico, patrimoniale e finanziario.

2. I membri del Consiglio di Amministrazione e, laddove rilevi, le Funzioni della Società coinvolte nel processo decisionale, sono tenuti a:

- definire le responsabilità decisionali ed operative nel caso avvengano le operazioni sopra citate;
- fissare meccanismi di coordinamento e comunicazione tra le diverse funzioni aziendali coinvolte;
- impegnare i soggetti coinvolti a esporre chiaramente al Collegio Sindacale e all'OdV le motivazioni ed i criteri alla base delle seguenti operazioni:
 - riduzione del capitale sociale;
 - distribuzione utili o acconti su dividendi;
 - pagamenti, anticipi di cassa e rimborsi verso soci;
 - operazioni di finanziamento soci;
- osservare le norme di legge poste a tutela dell'integrità del capitale sociale, del patrimonio della Società, dei soci, dei creditori e dei terzi in genere;
- informare il Consiglio di Amministrazione ed il Collegio Sindacale di ogni interesse che gli amministratori abbiano in una determinata operazione della Società;
- adempiere con chiarezza e tempestività a tutti gli obblighi di comunicazione previsti dalla legge e dai regolamenti.

3. Nel rispetto dell'art. 2391 c.c., i membri del Consiglio di Amministrazione devono dare notizia all'intero Consiglio ed al Collegio Sindacale di ogni interesse che essi, per conto proprio o di terzi (ivi incluso ogni soggetto con cui gli amministratori intrattengano, direttamente o indirettamente, relazioni economiche o di cui siano dipendenti o amministratori), abbiano in una determinata operazione della Società, precisandone la natura, i termini, l'origine e la portata. Le comunicazioni concernenti gli interessi degli amministratori nelle operazioni della Società devono essere inviate all'Organismo di Vigilanza, che ne cura la conservazione e l'archiviazione.

4. Tali disposizioni devono applicarsi, oltre che ai membri del Consiglio di Amministrazione, anche all'amministratore delegato ed ai singoli Responsabili di Funzione.

5. Tutte le operazioni sul capitale sociale della Società, nonché la costituzione di società, l'acquisto e la cessione di partecipazioni, le fusioni e le scissioni devono essere effettuate nel rispetto delle procedure aziendali specificamente predisposte.

6. Ogni operazione, di cui alla presente sezione, deve essere sottoposta all'approvazione del Consiglio di Amministrazione.

7. L'amministratore delegato deve comunicare agli organi sociali le modalità di esecuzione delle operazioni proposte, in conformità a quanto deliberato dal Consiglio di Amministrazione.

8. Il Responsabile della Funzione Amministrazione provvede al coordinamento e alla raccolta di tutta la documentazione inerente il processo.

9. Al fine di poter effettuare una valutazione complessiva del processo, la Società richiede a tutti i soggetti aziendali coinvolti di relazionare periodicamente in merito all'attività svolta.

Con riferimento alla seguente attività sensibile:

9) Gestione di eventuali contestazioni/contenziosi tributari

Trattasi di evenienza idonea a cristallizzare una situazione fattuale sulla quale potrebbe innestarsi la contestazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D.Lgs n. 74/2000).

Sebbene, infatti, la giurisprudenza abbia a più riprese chiarito che la notifica dell'avvio di un accertamento non costituisce un presupposto indefettibile per la legittima configurazione del delitto in parola, evidentemente tale momento assume un rilievo centralissimo in ordine alla consapevolezza – da parte della società – di una contestazione tributaria, con evidenti conseguenze in punto di elemento volitivo del reato.

Ne consegue che l'accertata pendenza di una contestazione di natura tributaria dovrà essere resa nota, mediante formale comunicazione scritta, ai seguenti soggetti:

- Consiglio di Amministrazione
- Responsabile della Contabilità
- Consulente esterno in materia tributaria

Laddove la contestazione riguardasse, in tutto o in parte, operazioni commerciali intercorse con soggetti terzi, si dovrà procedere alternativamente – a seconda della gravità delle presunte infrazioni - ad annotare la circostanza sull'elenco fornitori ovvero a sospendere immediatamente i rapporti commerciali con la società.

A decorrere dalla notifica del primo atto con cui Giosi 2 viene portata a conoscenza dell'addebito di natura tributaria, sono fortemente sconsigliate operazioni volte alla dismissione del patrimonio aziendale, salvo che non ricorrano esigenze improcrastinabili per la prosecuzione delle attività. In tale evenienza dovrà essere redatta - con l'ausilio del consulente esterno- un'apposita nota scritta che evidenzii le suddette esigenze, previa analisi circa la fondatezza della contestazione mossa, e che certifichi la congruità e legittimità dell'operazione. Tale documento dovrà essere presentato dall'amministratore delegato in assemblea ed allegato al verbale col quale verrà deliberata l'operazione.

Nel momento in cui il procedimento tributario si dovesse concludere favorevolmente, si dovrà fornire analoga pubblicità alla notizia, revocando le cautele rafforzate disposte nel presente paragrafo. Resta salva la possibilità di mantenere l'annotazione nel registro anagrafico dei clienti/fornitori.

Con riferimento alla seguente attività sensibile:

10) Atti dispositivi e negoziali aventi ad oggetto beni aziendali

Al fine di presidiare il rischio di commissione del reato previsto e punito dall'art. 11 D.Lgs. 74/2000 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) occorre tracciare specifiche procedure con riferimento ai negozi giuridici che coinvolgano i beni o il patrimonio aziendale.

La giurisprudenza di legittimità ha costantemente ribadito, da ultimo con sent. n. 4425 del 4.2.2021¹³, come la natura fraudolenta degli atti di alienazione non possa essere desunta

¹³ Si tratta, invero, di un orientamento sostanzialmente pacifico, cristallizzatosi nella sentenza Cass. SS. UU., n. 12213 del 16.3.2018.

(esclusivamente) dalla loro capacità di compromettere il soddisfacimento del diritto di credito dell'erario ma debba invece fondarsi su altre circostanze, quali: i rapporti con le controparti negoziali, il prezzo pagato, le modalità di pagamento, la consistenza del patrimonio del contribuente. La validità di tale principio di diritto è stata confermata anche con riferimento ad atti negoziali posti in essere a seguito della notifica di cartelle esattoriali (Cass. sent. n. 29639 del 2.7.2018). Ciononostante, le procedure che si intendono adottare tenderanno – per garantire una maggior efficacia - ad anticipare la soglia di tutela introducendo cautele procedurali in relazione a talune fattispecie negoziali: sarebbe, infatti, assai complesso delineare procedure standardizzate che contemplassero, ad esempio, i rapporti personali tra gli esponenti aziendali ed i terzi.

Pur avendo già precisato come la fattispecie in esame esiga, per il suo perfezionamento, la pendenza di un pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto per un ammontare superiore ad € 50.000, occorrerà definire le tutele da adottare prescindendo (parzialmente) da tale presupposto, dal momento che l'azienda stessa – o alcuni suoi dipendenti - potrebbero non averne (ancora) consapevolezza.

Appare dunque evidente che, laddove l'azienda abbia contezza di pendenze tributarie rilevanti, tutte le operazioni di cessione di beni aziendali debbano ritenersi sospese, a meno che non ricorrano improrogabili esigenze strategiche o di riequilibrio economico-finanziario. E' opportuno, adesso, evidenziare, pur senza pretesa di esaustività, quali siano gli atti dispositivi soggetti a specifiche cautele:

Alienazione di beni mobili o immobili

Al fine di scongiurare il rischio di porre in essere alienazioni simulate sarà necessaria una puntuale verifica del contratto di vendita al fine di verificare l'effettiva corrispondenza della disciplina negoziale con la situazione giuridica che le parti intendevano realizzare.

A tal fine la società potrà servirsi di risorse interne dotate della dovuta competenza ovvero affidarsi a professionisti esterni, laddove necessario.

Occorrerà inoltre accertare e documentare l'effettiva esecuzione degli accordi, ossia la consegna all'acquirente dei beni compravenduti ed il versamento del prezzo pattuito.

Donazione

Si tratta di un atto che, per le sue intrinseche caratteristiche, presenta forti tratti di equivocabilità: si ritiene pertanto opportuno che la società non utilizzi tale istituto, salvo comprovate e documentate esigenze che non possano essere altrimenti soddisfatte.

Vicende modificative dell'ente

Appare preliminarmente doveroso chiarire che il D.lgs. n. 231/2001 fornisce una compiuta disciplina delle vicende modificative dell'ente al Capo II, sezione II, artt. 30-33 ma con esclusivo riferimento al loro rilievo processuale, ovvero al solo fine di una corretta individuazione del soggetto destinatario delle sanzioni irrogate all'esito del procedimento penale.

Un profilo, dunque, del tutto distinto dalla (pacifica) ascrivibilità dell'illecito tributario in

parola configurato proprio mediante i medesimi atti. A tal riguardo, infatti, è stato chiarito come non rivestano alcuna idoneità ad escludere il reato né l'obbligazione in solido – limitata ad una finestra temporale di tre anni- tra le due persone giuridiche, né la garanzia ex art. 2506 *quater* c.c., che opera nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o residuo.

Non appare dunque revocabile in dubbio che l'eventuale sanzione per l'operazione (fraudolenta o simulata) di cessione o scissione ricadrebbe sul dante causa.

Pertanto, laddove si profilasse l'eventualità di una modifica dell'assetto della persona giuridica, quest'ultima dovrà essere accompagnata da una relazione illustrativa delle finalità che con tale operazione si intende perseguire e da un'attestazione, sottoscritta dal Responsabile della contabilità e dal consulente esterno, circa l'insussistenza – per quanto a loro conoscenza – di debiti tributari ovvero la descrizione e quantificazione di dette pendenze.

11. Compiti dell'Organismo di Vigilanza

L'attività dell'Organismo di Vigilanza dovrà fare riferimento alla specifica storia della Società ed alle sue caratteristiche peculiari (precedenti violazioni in materia, procedimenti penali, eventuali determinazioni aziendali sulle strategie tributarie, pendenza di accertamenti tributari etc.).

Con riferimento ai reati oggetto della presente sezione, i compiti dell'OdV, che si sommano a quelli previsti nello Statuto del medesimo organismo, sono:

- a) verificare l'osservanza, l'attuazione e l'adeguatezza del Modello (Parte Generale e Speciale) in ottica di prevenzione della commissione dei reati previsti nella presente Sezione;
- b) verificare costantemente la completezza e l'efficacia delle disposizioni della presente Sezione;
- c) proporre che vengano emanate ed aggiornate le istruzioni standardizzate relative ai comportamenti da seguire nell'ambito delle "attività a rischio", come individuate nella presente Sezione;
- d) svolgere ogni accertamento ritenuto opportuno su singole operazioni di rischio;
- e) vigilare sull'effettiva applicazione della Parte Generale del Modello e della presente Sezione;
- f) rilevare eventuali violazioni e proporre eventuali sanzioni disciplinari;
- g) valutare le eventuali segnalazioni provenienti dagli amministratori o da qualsiasi altro soggetto ed effettuare gli accertamenti ritenuti necessari od opportuni in relazione alle segnalazioni ricevute;
- h) comunicare le eventuali violazioni del Modello al Consiglio di Amministrazione;
- i).curare il costante aggiornamento della presente Sezione e del Modello in generale, proponendo agli organi sociali competenti l'adozione di misure ritenute opportune o necessarie per mantenere l'effettività ed adeguatezza della Parte Speciale e del Modello in generale.

Indicatori e flussi informativi specifici verso l'Organismo di Vigilanza

Sono previsti i seguenti flussi specifici verso l'OdV:

- Tutti i casi di pendenze tributarie sin dal momento della loro contestazione (anche quelle di minore entità);
- le cartelle esattoriali aventi ad oggetto debiti di natura tributaria;
- Avanzamento di eventuali contenziosi tributari.