

---

**PARTE SPECIALE P**  
**REATI TRIBUTARI**

---

# Parte speciale P

## REATI TRIBUTARI

---

La “parte speciale P” è dedicata alla trattazione dei reati tributari, così come individuati nell’art. 25 *quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001.

Di seguito viene riportato l’elenco delle fattispecie criminose prese in considerazione dalle suddette disposizioni, le modalità attraverso le quali queste fattispecie criminose possono essere compiute nonché le “macro aree” sensibili, i ruoli aziendali coinvolti e i “protocolli di prevenzione” attuati all’interno della Società. Infine, vengono riportati anche i c.d. “processi strumentali”, i “principi generali di comportamento” e i “compiti dell’Organismo di Vigilanza.

Ai fini del presente documento si considera Protocollo di prevenzione “una specifica connotazione di una variabile organizzativa, secondo cui è progettata l’attività sensibile o che agisce sugli output della stessa, con l’effetto di azzerare o ridurre la probabilità o la frequenza con cui può essere compiuto un reato del catalogo di cui al d.lgs. n. 231 del 2001”.

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

#### ***Testo della norma***

1. 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.
2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria.
- 2-bis. Se l’ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

#### ***Autore del reato***

Il reato in esame consiste in un reato proprio, che può essere commesso unicamente da un soggetto inquadrabile come contribuente ai fini delle imposte dirette e dell’IVA. Nel caso specifico di illecito commesso all’interno dell’ente, qualificabile quale contribuente soggetto a imposizione, il reato può essere realizzato solamente dall’amministratore, dal liquidatore o dal legale rappresentante dell’ente stesso.

#### ***Descrizione***

Ai sensi dell’art. 2 d.lgs. 74/2000, è punito colui che, “al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi”.

Il bene giuridico tutelato dalla fattispecie in esame coincide con l’interesse dell’Erario alla percezione dei tributi. Al precipuo fine di rafforzare la protezione di tale bene giuridico, il legislatore ha costruito la fattispecie

come reato di pericolo, così anticipando la soglia di rilevanza penale al momento della commissione della condotta pericolosa tipica, senza che da essa scaturisca necessariamente un concreto evento dannoso<sup>1</sup>.

Si tratta di reato commissivo di mera condotta, avente natura istantanea, che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione fiscale, ovvero quando i documenti sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Su questo sfondo, oggi, anche la mera predisposizione e la registrazione dei documenti attestanti le operazioni inesistenti, a prescindere dalla successiva indicazione nella dichiarazione, sono condotte che possono integrare l'illecito.

Ai fini della punibilità, peraltro, non è necessario che il contribuente abbia conseguito un'evasione dell'imposta, ma è sufficiente che la dichiarazione sia falsa, perché fondata su documenti privi di fondamento sostanziale, emessi al solo fine di consentire ad altri un abbassamento dell'imponibile. I documenti su cui la dichiarazione non veritiera si fonda attestano falsamente costi, spese o altre voci negative che mirano ad abbattere il reddito imponibile oppure l'IVA. In particolare, ai sensi dell'art. 1, lett. a), d.lgs. 74/2000, "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti s'intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilevo 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". Si precisa che tra "gli altri documenti" la giurisprudenza ha ricondotto i prospetti paga dei dipendenti, le note di credito e di addebito correttive di fatture, i documenti di trasporto (ddt) che legittimano la fatturazione differita ex art. 21, c. 4, D.P.R. n. 633/1972, le bollette doganali, i contratti aventi ad oggetto la compravendita di azioni o quote o i contratti di borsa in genere.

Le operazioni inesistenti possono riferirsi a una inesistenza oggettiva o soggettiva.

Nel primo caso vanno comprese le seguenti ipotesi:

- inesistenza assoluta dell'operazione (mai realmente posta in essere);
- inesistenza oggettiva relativa all'operazione (posta in essere per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura);
- sovrapproduzione qualitativa (attestante cessioni di beni o la prestazione di servizi per un prezzo maggiore a quello reale);

Diversamente, l'inesistenza soggettiva concerne operazioni che si riferiscono a soggetti diversi da quelli effettivi e si realizza mediante intestazione fittizia della fattura o del documento. In questo caso l'operazione compiuta è oggettivamente reale, ma il rapporto intersoggettivo che appare dalla stessa è inesistente. L'occultamento rileva quando riguarda il destinatario della fattura, l'unico che può essere riconosciuto soggetto attivo del reato, in quanto interessato a far emergere elementi passivi fittizi.

Per quanto concerne il contributo psicologico richiesto dal legislatore al fine di riconoscere integrata la fattispecie, la norma prevede la sussistenza del dolo specifico. Precisamente, la condotta summenzionata deve essere posta in essere al precipuo fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Da ultimo, si segnala che è punibile a titolo di concorrente nel reato colui che – pur estraneo e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta – abbia, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia.

### *Esemplificazioni*

- La società presenta dichiarazione ai fini IVA sulla base di fatture oggettivamente false, il cui importo complessivo sia stato aumentato al fine di accrescere il valore di imposta deducibile;
- La società contribuente utilizza fatture di transazioni che sottendono in realtà altri rapporti;
- La società contribuente si avvale di illecita intermediazione di manodopera, celata attraverso un fittizio contratto di appalto, al quale si riferiscono fatture oggettivamente false, poiché non rispondenti al reale rapporto instaurato tra le parti.

---

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Pen., SS.UU., 19 gennaio 2011, n. 1235.

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

### **Testo della norma**

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, e' 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: 8 a) l'imposta evasa e' 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, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, e' superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.
2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.
3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

### **Autore del reato**

Il reato in esame consiste in un reato proprio, che può essere commesso unicamente da un soggetto inquadrabile come contribuente ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. Nel caso specifico di illecito commesso all'interno dell'ente, qualificabile quale contribuente soggetto a imposizione, il reato può essere realizzato solamente dall'amministratore, dal liquidatore o dal legale rappresentante dell'ente stesso.

### **Descrizione**

La condotta tipica fraudolenta deve articolarsi in una delle tre diverse modalità attuative: le operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; l'utilizzo di documenti falsi; l'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Tale diverse modalità sono equipollenti e alternative.

Il riferimento al compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente sottende a quelle operazioni apparenti, poste in essere senza la volontà di realizzarle effettivamente ovvero che siano riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Per simulazione oggettiva si intende l'operazione posta in essere con la volontà di non realizzarla in tutto o in parte; per simulazione soggettiva si intende, invece, l'operazione riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Quanto alla condotta di avvalersi di documenti falsi, si evidenzia che essa impone che tali documenti siano detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Il rapporto di riserva nei confronti dell'art. 2, parrebbe indurre a ritenere che a venire qui in rilievo siano le falsificazioni materiali del documento – rientrando la falsificazione ideologica nell'alveo dell'art. 2 –, da intendersi vuoi quale modifica non consentita effettuata *ex post* a seguito della formazione di un documento originale e genuino, vuoi quale vera e propria "contraffazione", ovvero creazione *ex novo* non autorizzata da chi compare come apparente autore del documento stesso.

L'anzidetta considerazione parrebbe trovare applicazione nella ipotesi della indicazione nella dichiarazione di elementi passivi fittizi – situazione rispetto alla quale art. 2 e art. 3 d.lgs. n. 74/2000 potrebbe essere entrambe astrattamente applicabili –, ma non per la situazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale. In questa circostanza, il falso materiale e il falso ideologico finalizzato alla sottomanifestazione di componenti positivi di reddito, possono trovare la propria disciplina nell'art. 3.

Quanto infine alla terza declinazione della condotta – gli “altri mezzi fraudolenti” – si ha a mente quelle condotte artificiose attive nonché quelle passive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico che determinino una falsa rappresentazione della realtà.

In ogni caso, la disposizione richiede che gli “altri mezzi fraudolenti” utilizzati dal contribuente siano idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne il contributo psicologico richiesto dal legislatore al fine di riconoscere integrata la fattispecie, la norma prevede la sussistenza del dolo specifico. Precisamente, la condotta summenzionata deve essere posta in essere al precipuo fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

### ***Esemplificazioni***

- La società contribuente pone in essere operazioni di sotto-manifestazione dei ricavi (es. sotto-fatturazione, vendite in nero), avvalendosi di conti correnti *ad hoc* presso stati esteri, intesti allo stesso contribuente, ovvero a compiacenti prestanome;
- La società contribuente pone in essere operazioni avvalendosi dell'interposizione fittizia di soggetti esteri, in modo da abbattere il carico fiscale previsto in condizioni normali.

### ***Dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000) <sup>(2)</sup>***

#### ***Premessa***

Nell'ambito del d.lgs. n. 231/2001, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lett. c), n. 1, la rilevanza della fattispecie penal-tributaria in parola implica la commissione del fatto «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».

#### ***Testo della norma***

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.

1-bis. 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.

1-ter. 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).

#### ***Autore del reato***

Il reato in esame consiste in un reato proprio, che può essere commesso unicamente da un soggetto inquadrabile come contribuente ai fini dell'IVA. Nel caso specifico di illecito commesso all'interno dell'ente, qualificabile quale contribuente soggetto a imposizione, il reato può essere realizzato solamente dall'amministratore, dal liquidatore o dal legale rappresentante dell'ente stesso.

---

(<sup>4</sup>) Fattispecie inserita dall'art. 5, D.lgs. n. 75/2020.

## Descrizione

La condotta tipica del contribuente infedele si concretizza nell'indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti ovvero nella mancata manifestazione di elementi attivi di reddito, atti questi, entrambi idonei a falsare la rappresentazione della base di reddito su cui calcolare le aliquote fiscali e, quindi, le imposte dovute.

Trattasi di condotta sempre commissiva che consiste, meramente, nell'indicazione di un dato ideologicamente falso, in assenza di comportamenti ultronei rispetto alla nuda menzogna (3).

L'omessa fatturazione e/o comunque la mancata annotazione dei ricavi, nonché la mancata indicazione di beni patrimoniali e di proventi derivanti da proprietà immobiliari o finanziarie costituiscono le ipotesi tipiche di falsa indicazione di elementi attivi di reddito.

Si riconducono all'omessa fatturazione non solo le ipotesi di incasso, da parte del contribuente, di proventi in nero interamente non fatturati, ma anche quelle di sottofatturazione, che si verificano allorché viene indicato in fattura un importo inferiore a quello realmente percepito.

Con riferimento all'indicazione di elementi passivi inesistenti deve trattarsi di un'inesistenza storico-naturalistica, apprezzabile in rerum natura e non meramente giuridica. Al contrario, ogni costo che sia stato effettivamente sostenuto dal contribuente e portato in deduzione in dichiarazione è penalmente irrilevante, anche se ritenuto non deducibile ai fini fiscali.

In quest'ottica, sono esclusi dall'ambito applicativo della fattispecie i costi meramente non inerenti, ma realmente sostenuti.

Con la riforma del 2015, sono poi stati espunti dal perimetro applicativo della fattispecie: a) i criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, non integrando il reato la condotta del contribuente che provveda a imputare arbitrariamente i costi e i ricavi nel tempo; b) le operazioni di valutazione e classificazione e valutazione delle componenti di reddito non connotate da fraudolenza; c) le operazioni fiscalmente elusive.

Il reato in parola si perfeziona con il superamento delle due soglie di punibilità previste dalla disposizione.

Sotto il profilo dell'elemento soggettivo, si ritiene che il dolo sia da qualificare come specifico, modello per cui il contribuente deve porre in essere la condotta tipica avendo di mira l'evasione di imposta.

## Esemplificazioni

- La società contribuente pone in essere operazioni di sotto-manifestazione dei ricavi (es. sotto-fatturazione, vendite in nero), conseguendo un'evasione fiscale;
- La società contribuente indica in dichiarazione elementi passivi inesistenti, abbassando la base imponibile e conseguendo un'evasione fiscale;
- La società pone in essere operazioni *intercompany* di *transfer pricing*, in violazione di una precisa norma tributaria, applicando alle transazioni un prezzo non conforme al valore normale, sottraendo elementi attivi effettivi alla base imponibile, conseguendo una evasione fiscale.

## Omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. n. 74/2000) (4)

### Premessa

Nell'ambito del d.lgs. n. 231/2001, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lett. c), n. 1, la rilevanza della fattispecie penal-tributaria in parola implica la commissione del fatto «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».

### Testo della norma

1. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila. ((8)) 1-bis. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la

(3) PERINI, *Reati Tributari*, in SACCO, *Digesto pen.*, Torino, 2013, p. 494.

(4) Fattispecie inserita dall'art. 5, D.lgs. n. 75/2020.

dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate e' superiore ad euro cinquantamila.

2. 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.

### ***Autore del reato***

Il reato in esame consiste in un reato proprio, che può essere commesso unicamente da un soggetto inquadrabile come contribuente ai fini dell'IVA. Nel caso specifico di illecito commesso all'interno dell'ente, qualificabile quale contribuente soggetto a imposizione, il reato può essere realizzato solamente dall'amministratore, dal liquidatore o dal legale rappresentante dell'ente stesso.

### ***Descrizione***

L'omessa presentazione della dichiarazione rappresenta una fattispecie omissiva propria, che insiste sulle dichiarazioni annuali, nonché su quelle non annuali, quali quelle relative ad operazioni straordinarie.

La punibilità ai sensi della fattispecie in parola è subordinata al superamento della soglia di punibilità prescritta.

Sotto il profilo dell'elemento soggettivo la norma si presenta a "due facce". Da un lato occorre il fine di evadere le imposte e in questo senso pare rilevarsi un dolo specifico; dall'altro lato occorre la conoscenza del superamento della soglia e relativamente a questo elemento si potrà parlare di dolo generico (5).

### ***Esemplificazioni***

- La società contribuente pone la sede fiscale all'estero pur producendo nella sostanza redditi sul territorio italiano, omettendo dunque di presentare la relativa dichiarazione nel territorio dello Stato, ove è collocata una "stabile organizzazione occulta, evadendo le imposte;
- La società contribuente omette di presentare la dichiarazione IVA nei termini previsti, conseguendo un'evasione fiscale.

## ***Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000)***

### ***Testo della norma***

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

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

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

### ***Autore del reato***

A differenza di altre previsioni contenute nel d.lgs. n. 74/2000, l'art. 8 delinea un reato comune.

### ***Descrizione***

La norma sanziona la condotta di "emissione" o "rilascio" di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti.

Si tratta di condotte alternative, distinte in base alla tipologia di documento che costituisce l'oggetto materiale della condotta, ma accomunate dalla fuoriuscita dello stesso dalla disponibilità dell'emittente.

In ogni caso, il documento deve attestare falsamente operazioni in realtà inesistenti.

---

(5) CADOPPI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in CADOPPI-CANESTRARI-MANNA-PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Milano, 2019, p. 200.

La condotta tipica allude, in via esclusiva, ad una falsità ideologica che può riguardare tanto il pianto oggettivo, quanto quello soggettivo del rapporto.

Per l'integrazione del delitto è sufficiente anche l'emissione di una sola fattura.

Il reato in esame è punito a titolo di dolo specifico, agendo l'autore al «fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto».

A riguardo, vale la pena ricordare che, è compatibile con la configurabilità del reato la sussistenza, in capo all'emittente, di un interesse concorrente con quello dell'altrui evasione.

### ***Esemplificazioni***

- La società emette fatture recanti importi superiori a quelli effettive a "copertura" di altre transazioni che sottendono altri rapporti;
- La società emette fatture soggettivamente inesistenti, poiché rivolte a un soggetto differente da quello che ha svolto la prestazione richiesta, consentendo a quest'ultimo di evadere le imposte.

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

### ***Testo della norma***

1. Salvo che il fatto costituisca piu' grave reato, e' 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 e' obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

### ***Autore del reato***

La norma appare indirizzata ai soggetti obbligati alla conservazione delle scritture contabili, tuttavia trattasi di reato comune.

### ***Descrizione***

L'oggetto materiale della condotta sono le scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

La locuzione ha notevole forza espansiva considerato che l'obbligatorietà della conservazione si estende al di là della normativa tributaria. Ad esempio, si considerano comprese nel fuoco della fattispecie anche il libro giornale e il libro degli inventari, o anche le scritture richieste dalla natura e dimensione dell'impresa (art. 2214 c.c.).

La distruzione non deve necessariamente consistere nell'obliterazione naturalistica del documento, ma può semplicemente consistere in cancellazioni o abrasioni di certe parti del documento rilevanti per accertare il volume d'affari.

L'occultamento consiste invece nella temporanea o indefinita indisponibilità della documentazione da parte degli organi accertatori. In termini più concreti, occorre che i documenti vengano materialmente nascosti o posti in un luogo diverso da quello preposto a conservarli o che se ne rifiuti semplicemente l'esibizione.

L'occultamento o la distruzione devono essere effettuati in modo che non sia possibile ricostruire redditi o volumi d'affari.

La condotta parrebbe essere connotata da dolo specifico, ovvero finalizzata ad «evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire a terzi l'evasione».

### ***Esemplificazioni***

- La società rifiuta di esibire, occultandoli, documenti rilevanti ai fini della determinazione del reddito all'amministrazione fiscale in sede di controlli, accampando false spiegazioni circa l'impossibilità di rinvenire il documento stesso;
- La società dichiara falsamente alla amministrazione fiscale l'intervenuta distruzione della contabilità, al fine di evitare l'accertamento del reddito effettivamente sviluppato.



## ***Indebita compensazione (art. 10 quater, D.Lgs. n. 74/2000) <sup>(6)</sup>***

### ***Premessa***

Nell'ambito del d.lgs. n. 231/2001, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lett. c), n. 1, la rilevanza della fattispecie penal-tributaria in parola implica la commissione del fatto «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».

### ***Testo della norma***

1. E' 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.

2. E' 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.

### ***Autore del reato***

Per quanto, secondo il tenore della norma, la fattispecie incriminatrice in esame sembra suscettibile di essere posta in essere da chiunque, è indubbio che i soggetti attivi possano essere unicamente coloro che siano tenuti a presentare il modello f24 e ad operare, con tali modalità, il versamento delle imposte.

### ***Descrizione***

La disposizione si innesta sulla facoltà, attribuita al contribuente, di procedere a compensazione tra importi a debito ed a credito esistenti in capo allo stesso soggetto nei confronti dell'Erario, sul presupposto che l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.

Le due ipotesi delittuose contemplate dalla norma sono connotate da una condotta tipica di natura commissiva, incentrandosi sulla presentazione, da parte del contribuente, di un modello unico di pagamento in cui siano indicati ed utilizzati in compensazione crediti inesistenti o non computabili, in modo da alterare il risultato della compensazione evitando il versamento delle imposte.

L'ambito applicativo della fattispecie comprende sia il caso di compensazione c.d. orizzontale, ossia tra i crediti e i debiti di imposta di natura diversa, sia il caso di compensazione c.d. verticale, cioè tra crediti e debiti di imposta dello stesso tipo (7).

Per crediti inesistenti si intende quelli «artificialmente costruiti o rappresentati in sede contabile o di dichiarazione o in qualunque altro modo, allo scopo di utilizzarli indebitamente in compensazione. Si tratta di crediti che non hanno riferimento alcuno alla posizione fiscale del contribuente», potendo indifferentemente essere avvalorati o meno da documentazione materialmente o ideologicamente falsa.

Per crediti non spettanti devono, invece, intendersi i crediti che, seppure certi nell'an e determinati nel quantum, non spettano in compensazione, in quanto «per qualsiasi ragione normativa, [siano] ancora non utilizzabili (ovvero non più utilizzabili) in operazioni finanziarie in compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'erario» (8).

La fattispecie è caratterizzata da una soglia di punibilità.

Il delitto in parola è punito a titolo di dolo generico, che può configurarsi anche sub specie di dolo eventuale.

### ***Esemplificazioni***

- La società porta in compensazione attraverso il Modello f24 crediti in realtà non esistenti, estinguendo in tal modo l'obbligazione tributaria;
- La società porta in compensazione attraverso il Modello f24 crediti già utilizzati e dunque non spettanti, estinguendo in tal modo l'obbligazione tributaria.

(6) Fattispecie inserita dall'art. 5 D.lgs. n. 75/2020.

(7) Cass. pen., sez. III, 11.11.2010, n. 42462.

(8) Cass. pen., sez. III, 26.6.2014, n. 3367.

## **Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, D.Lgs. n. 74/2000)**

### **Testo della norma**

E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi e' superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per se' 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 e' superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

### **Autore del reato**

Il richiamo in ambedue i commi della parola "chiunque" non deve trarre in inganno: si tratta, infatti, non di un reato "comune" ma di un reato proprio in quanto i potenziali soggetti attivi del reato possono essere esclusivamente coloro i quali siano già qualificati come debitori d'imposta

### **Descrizione**

La condotta può consistere:

1) nell'alienare simulatamente o nel compiere altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni (quindi un'attività di materiale sottrazione di disponibilità, comma 1);

2) nell'indicare, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi o passivi diversi da quelli reali (quindi un'attività di falsificazione della consistenza patrimoniale, comma 2).

La condotta materiale di cui al primo comma, rappresentata dall'attività fraudolenta, da un lato non richiede che l'amministrazione tributaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo e, dall'altro, non richiede l'evento, ossia la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione.

La condotta di cui al primo comma, dunque, richiede soltanto la preesistenza del debito tributario al cui inadempimento è finalizzata la condotta fraudolenta.

Le condotte tipizzate al primo comma hanno contenuto esclusivamente commissivo.

Per simulazione si intende l'apparenza contrattuale creata intenzionalmente dalle parti allorché le stesse, al momento della stipula del contratto, si accordano affinché esso non corrisponda alla realtà del loro rapporto.

È assoluta quando la volontà delle parti è quella di non costituire alcun rapporto contrattuale; è relativa quando le parti effettivamente concludono un contratto che tuttavia è diverso da quello apparente.

Sono rilevanti sia la simulazione oggettiva concernente la causa negoziale o il corrispettivo, sia la simulazione soggettiva, concernente l'identità di una delle parti (interposizione fittizia di persona).

L'espressione atti fraudolenti ha un significato assai elastico, tale da includere ogni atto giuridico o materiale, connotato da frode, idoneo a rendere inefficace la riscossione coattiva. Anche i meri comportamenti materiali – ad esempio, l'occultamento dei beni – possono ricadere nel fuoco della fattispecie.

La condotta può avere ad oggetto i propri od altrui beni, comprendo tale ultima nozione la casistica di chi agisce come rappresentante della persona giuridica contribuente.

Quanto alla fattispecie di cui al secondo comma si evidenzia che si tratta di uno strumento che mira a

proteggere gli interessi erariali nell'ambito della procedura di transazione fiscale di cui all'art. 182 *ter* L.F

Presupposto della condotta è dunque che sia avvenuta l'instaurazione di una procedura di transazione fiscale.

La condotta tipica allude al concetto di falsità ideologica, consistendo nell'indicazione nell'ambito della documentazione presentata ai fini della transazione fiscale, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, o elementi passivi fittizi.

Entrambe la fattispecie sono connotate da dolo specifico, in quanto illuminate dallo scopo essenziale di rendere inefficace, per sé o per altri, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva ovvero di ottenere un pagamento inferiore delle somme complessivamente dovute. Il fine è quello di pregiudicare la pretesa erariale attraverso l'impoverimento reale o fittizio del patrimonio del debitore d'imposta.

### ***Esemplificazioni***

- La società simula atti di compravendita con soggetti collegati, attribuendo ad essi formalmente la proprietà de beni, ma mantenendone in realtà la piena disponibilità, per evitare che su detti beni possano intervenire procedure di riscossione coattiva;
- La società contribuente pone in essere atti fraudolenti attraverso una serie di complesse operazioni societarie, consiste in cessione di rami di azienda, scissione, conferimento di immobili, dissimulate attraverso un apparente scopo di ristrutturazione aziendale, ma in realtà prive di effettiva sostanza in quanto non accompagnate da transazioni economiche a fronte della fuoriuscita di beni dal patrimonio aziendale;
- La società contribuente in sede di transazione fiscale rappresenta all'amministrazione fiscale elementi passivi fittizi consistenti in falsi contratti formalmente attestanti obbligazioni in realtà mai contratte dalla società, al fine di simulare debiti per abbassare l'importo dovuto.

### **1. Premessa**

La società ha inteso adottare procedure organizzative interne, inserite nell'ambito del Modello 231, volte a rilevare, misurare, gestire e controllare il rischio fiscale, ovvero il «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

La Società dunque attua in concreto la *cooperative compliance*, evitando procedure di pianificazione fiscale aggressiva, nonché adottando un approccio improntato alla collaborazione con l'Amministrazione fiscale, nell'ottica di prevenire e risolvere le controversie fiscali.

### **2. Le “macro aree” di attività sensibili in relazione ai reati tributari (art. 25 *quinquiesdecies*, D. Lgs. 231/01): elencazione.**

Con riferimento agli illeciti sopra elencati, le aree di attività ritenute più specificamente a rischio risultano essere le seguenti:

- Gestione dei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria
- Formazione del bilancio e gestione degli adempimenti in materia societaria
- Gestione del contenzioso giudiziale e dei rapporti stragiudiziali con la p.a.
- Approvvigionamento e acquisti di beni e servizi (e partnership commerciali)
- Gestione delle risorse umane
- Gestione dei rapporti con i clienti e delle vendite dei servizi
- Gestione spese di rappresentanza

### 3. I ruoli e le responsabilità in ambito fiscale

Palma boria ha adottato una struttura organizzativa – con relative responsabilità – in tema di gestione e controllo del rischio fiscale.

Detta struttura organizzativa è composta da:

- **Amministratore delegato**, ai quali sono conferiti:
  - o rappresentanza legale ad ogni effetto della Società, anche avanti all'Autorità Giudiziaria e Finanziaria, agli enti e agli organi pubblici e privati preposti all'esercizio delle funzioni di vigilanza, verifica e controllo;
  - o tutti i più ampi poteri decisionali e di firma, ivi comprese le sottoscrizioni delle dichiarazioni fiscali quali, a titolo esemplificativo, le dichiarazioni ai fini IVA, ai fini delle imposte sui redditi e quale sostituto d'imposta.
  - o
- **Ufficio Amministrazione**

### 4. Le “macro aree” di attività sensibili, i ruoli aziendali coinvolti, i reati prospettabili e i protocolli preventivi adottati dalla Società.

In occasione dell'implementazione dell'attività di *risk mapping*, sono state individuate, nell'ambito della struttura organizzativa ed aziendale di Palma boria, delle “macro aree” di attività sensibili, ovvero dei settori e/o dei processi aziendali rispetto ai quali è stato ritenuto astrattamente sussistente il rischio di commissione dei reati tributari.

Nell'ambito di ciascuna “macro area”, sono state poi talvolta individuate ulteriori attività “sensibili”, ovvero altre specifiche attività al cui espletamento è connesso un ulteriore rischio di commissione dei reati in considerazione della loro natura. Sono stati, inoltre, identificati i ruoli aziendali coinvolti nell'esecuzione di tali attività e che, astrattamente, potrebbero commettere i reati qui considerati.

Sono stati individuati, altresì, i “protocolli preventivi” predisposti dalla Società al fine di evitare che tali reati possano essere compiuti nell'interesse o a vantaggio della Società stessa.

Di seguito è riepilogato il quadro in precedenza esposto, con riferimento alle possibili occasioni di realizzazione del reato.

## CONTABILITA' E BILANCIO

### attività sensibili e reati astrattamente ipotizzabili

- a) Registrazione di contabilità in generale:
  - Determinazione ed esecuzione degli accantonamenti per poste stimate e delle altre operazioni di chiusura del bilancio
  - Registrazione della chiusura dei conti
  - Elaborazione del prospetto di bilancio da sottoporre ad approvazione

### protocolli preventivi

Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni, i soggetti aziendali che svolgono le loro mansioni all'interno della presente area di rischio sono tenuti al rispetto delle procedure aziendali. Tali procedure, oltre a definire chiaramente ruoli e responsabilità degli attori coinvolti nel processo, prevedono una serie di controlli specifici e concreti, ovvero:

1. tutti i contenuti delle registrazioni di contabilità generale sono sottoposte ad un adeguato processo di approvazione da parte dei responsabili. Inoltre, viene effettuata dall'Ufficio Amministrazione e finanza una verifica sulle registrazioni al fine di controllarne la corretta documentazione di supporto

- ed approvazione;
2. il processo di predisposizione del bilancio è gestito attraverso il sistema informatico;
  3. predisposizione del bilancio in conformità con la normativa di riferimento del settore finanziario (Ufficio Amministrazione e finanza);
  4. separazione di funzioni e individuazione di distinti soggetti incaricati della produzione/presentazione e della validazione dei documenti contabili;
  5. predisposizione periodica di bilanci di verifica al fine della revisione contabile trimestrale effettuata dalla Società di revisione (Ufficio Amministrazione e finanza);
  6. tracciabilità del processo decisionale seguito nella valutazione delle poste estimative di bilancio, in particolare per crediti e partecipazioni
  7. le scritture di assestamento di fine periodo sono approvate dai relativi responsabili, verificate e registrate dall'Ufficio Amministrazione e finanza;
  8. il bilancio viene redatto dall'Ufficio Amministrazione e finanza, approvato da adeguati livelli gerarchici (Amministratore delegato) e;
  9. il bilancio è soggetto al controllo legale del Collegio Sindacale;
  10. rispetto da parte di tutti i soggetti coinvolti nel processo di redazione del bilancio degli obblighi e dei principi sanciti dalla normativa di vigilanza e dai principi contabili nazionali.

#### **protocolli preventivi di sistema**

Previsione dei divieti nel Codice etico

Diffusione del Codice etico verso tutti i dipendenti

Sistema di deleghe

Informazione e formazione specifica del personale

Segregazione dei compiti tra i differenti soggetti coinvolti nei processi

Sistema disciplinare

Clausola 231/01 nei contratti con i terzi

Gestione delle risorse finanziarie

Tracciabilità/archiviazione

Direttiva aziendale antiriciclaggio

Sistema gestionale aziendale

## ***CONTABILITÀ DEI FORNITORI***

#### **attività sensibili e reati astrattamente ipotizzabili**

- a) Gestione anagrafica fornitori
- b) Registrazione delle fatture e delle note di credito:
  - Controlli sulla regolarità delle fatture
  - Liquidazione delle fatture
  - Monitoraggio delle fatture da ricevere e in scadenza
  - Gestione delle attività di contabilizzazione degli acconti pagati ai fornitori
  - Archiviazione della documentazione a supporto delle fatture.

#### **protocolli preventivi**

Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni, i soggetti aziendali che svolgono le loro mansioni all'interno della presente area di rischio sono tenuti al rispetto delle procedure aziendali. Tali procedure, oltre a definire chiaramente ruoli e responsabilità degli attori coinvolti nel processo, prevedono una serie di controlli specifici e concreti, ovvero:

1. la fattura viene registrata solamente in presenza di un ordine adeguatamente approvato in accordo con i limiti di spesa previste/o autorizzati e dell'evidenza del bene/servizio ricevuto (Ufficio fornitori)
2. dopo un primo controllo formale da parte dell'Ufficio fornitori la fattura viene sottoposta al visto di autorizzazione del Responsabile ufficio Amministrazione e finanza per il pagamento;

3. sistema di livelli autorizzativi differenziato a seconda dell'oggetto della fattura da saldare (Responsabili di funzione; Responsabile Amministrazione e finanza; Amministratore delegato);
4. i conteggi relativi alle disposizioni di pagamento sono predisposti dall'Ufficio Fornitori, che periodicamente invia le liste di pagamento all'Ufficio Amministrazione e finanza, che provvede a caricare le disposizioni di pagamento sul sistema di gestione della tesoreria;
5. con cadenza mensile viene disposto il pagamento delle restanti fatture fornitori, previa autorizzazione dei vari soggetti Responsabili (Ufficio Amministrazione);
6. l'archiviazione della documentazione a supporto delle fatture è gestita dall'ufficio fornitori.

#### **protocolli preventivi di sistema**

Previsione dei divieti nel Codice etico

Diffusione del Codice etico verso tutti i dipendenti e i terzi destinatari

Sistema di deleghe

Informazione e formazione specifica del personale

Segregazione dei compiti tra i differenti soggetti coinvolti nei processi

Sistema disciplinare

Clausola 231/01 nei contratti con i terzi

Gestione delle risorse finanziarie

Tracciabilità/archiviazione

Direttiva aziendale antiriciclaggio

Sistema gestionale aziendale SAP

## **CONTABILITÀ DEI CLIENTI**

#### **ruoli aziendali coinvolti**

Amministratore delegato

Ufficio Amministrazione

#### **attività sensibili e reati astrattamente ipotizzabili**

- a) Gestione anagrafica clienti
- b) Registrazione dei contratti di vendita:
  - Emissione, contabilizzazione ed archiviazione delle fatture attive e delle note di credito
  - Gestione degli incassi
  - Riconciliazione dei saldi a credito con i partitari e gli estratti conto
- c) Gestione dei fidi commerciali

#### **protocolli preventivi**

Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni, i soggetti aziendali che svolgono le loro mansioni all'interno della presente area di rischio sono tenuti al rispetto delle procedure aziendali. Tali procedure, oltre a definire chiaramente ruoli e responsabilità degli attori coinvolti nel processo, prevedono una serie di controlli specifici e concreti, ovvero:

1. l'anagrafica clienti è gestita in accordo con il principio di segregazione delle funzioni. Tutte le modifiche e gli inserimenti sono verificati periodicamente;
2. gestione della fatturazione attiva da parte dell'ufficio amministrazione e finanza;
3. viene effettuato un controllo sulla corretta applicazione del principio secondo cui: tutti i prodotti fatturati entro il periodo contabile di riferimento devono essere stati consegnati (Ufficio Amministrazione depositi)
4. l'emissione periodica delle note di credito è approvata da adeguati livelli autorizzativi ed in accordo con il principio di segregazione delle funzioni (Amministratore delegato);
5. l'archiviazione della documentazione a supporto delle fatture è gestita dall'Ufficio Amministrazione depositi;
6. gli incassi dei crediti, inviati dalle banche sui sistemi aziendali, sono abbinati automaticamente con i crediti. Le partite non abbinata vengono indagate e riconciliate (Ufficio Amministrazione e finanza);

7. mensilmente viene effettuata adeguata riconciliazione tra i saldi a credito, i partitari e gli estratti conto (Ufficio Amministrazione e finanza).

#### **protocolli preventivi di sistema**

Previsione dei divieti nel Codice etico

Diffusione del Codice etico verso tutti i dipendenti e i terzi destinatari

Sistema di deleghe

Informazione e formazione specifica del personale

Segregazione dei compiti tra i differenti soggetti coinvolti nei processi

Sistema disciplinare

Clausola 231/01 nei contratti con i terzi

Gestione delle risorse finanziarie

Tracciabilità/archiviazione

Direttiva aziendale antiriciclaggio

Sistema gestionale aziendale

## **GESTIONE DELLA FATTURAZIONE**

#### **attività sensibili e reati astrattamente ipotizzabili**

- a) liquidazione delle fatture
- b) Controlli sulla regolarità delle fatture attive
- c) Emissione, contabilizzazione e archiviazione delle fatture attive e delle note di credito

#### **protocolli preventivi**

Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni, i soggetti aziendali coinvolti nell'area a rischio in questione sono tenuti, al fine di prevenire e impedire il verificarsi dei reati in esame, al rispetto delle procedure aziendali emesse a regolamentazione di tale area a rischio. Tali procedure, oltre a definire chiaramente ruoli e responsabilità degli attori coinvolti nel processo, prevedono una serie di controlli specifici e concreti a mitigazione dei fattori di rischio caratteristici di tale area a rischio:

1. specifici controlli sono previsti nel sistema informatico al fine di impedire la duplice registrazione di una stessa fattura;
2. controlli periodici sull'accuratezza, completezza ed esistenza della documentazione a supporto della fattura (Ufficio fornitori; Uffici Amministrazione depositi);
3. la fatturazione attiva è gestita direttamente dall'ufficio amministrazione e finanza tramite il sistema gestionale che automaticamente provvede alla elaborazione delle fatture;
4. la fatturazione passiva è gestita in via centralizzata e si articola nelle seguenti fasi:
  - a. controllo della corrispondenza tra i prezzi unitari e le varie condizioni previste sull'ordine rispetto alla fattura (Ufficio fornitori);
  - b. inserimento del numero d'ordine della fattura, ove non già inserito (Ufficio fornitori);
  - c. controllo di corrispondenza tra le quantità riportate nella fattura e quelle previste nell'ordine;
  - d. qualora vengano riscontrate divergenze tra l'ordine e la fattura, si provvede a contattare il fornitore e a farsi inviare un documento di rettifica per le differenze rilevate, nonché a segnalare all'Ufficio fornitori la rettifica richiesta (Ufficio fornitori);
  - e. dopo aver effettuati gli anzidetti controlli, registrazione contabile della fattura e autorizzazione al pagamento (Ufficio fornitori; Responsabili di funzione);
5. il sistema di fatturazione permette di emettere fatture solo a fronte dell'emissione di un ordine o di accordi commerciali dei quali esiste evidenza con conseguente impossibilità di casi di doppia fatturazione (Ufficio Amministrazione e finanza; Uffici amministrazione depositi);
6. il form di richiesta delle note di credito è verificato e approvato in linea con i poteri autorizzativi aziendali (Ufficio Amministrazione e finanza);
7. l'emissione periodica delle note di credito è approvata da adeguati livelli autorizzativi e in accordo con il principio della segregazione delle funzioni (Amministratore delegato);
8. obbligo di tracciabilità dei flussi finanziari nei confronti della P.A. ai sensi della legge 13 agosto 2010

### **protocolli preventivi di sistema**

Previsione dei divieti nel Codice etico

Diffusione del Codice etico verso tutti i dipendenti e i terzi destinatari

Sistema di deleghe

Informazione e formazione specifica del personale

Segregazione dei compiti tra i differenti soggetti coinvolti nei processi

Sistema disciplinare

Clausola 231/01 nei contratti con i terzi

Gestione delle risorse finanziarie

Tracciabilità/archiviazione

Sistema gestionale aziendale

## **PAGAMENTI E INCASSI**

### **attività sensibili e reati astrattamente ipotizzabili**

- a) Gestione degli incassi e dei pagamenti (compresi i pagamenti correlati al personale)
- b) Verifica della regolarità dei pagamenti (coincidenza tra destinatari e ordinanti dei pagamenti e controparti effettivamente coinvolte nelle transazioni)
- c) Monitoraggio delle fatture da ricevere e in scadenza

### **protocolli preventivi**

Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni, i soggetti aziendali coinvolti nell'area a rischio in questione sono tenuti, al fine di prevenire e impedire il verificarsi dei reati in esame, al rispetto delle procedure aziendali emesse a regolamentazione di tale area a rischio. Tali procedure, oltre a definire chiaramente ruoli e responsabilità degli attori coinvolti nel processo, prevedono una serie di controlli specifici e concreti a mitigazione dei fattori di rischio caratteristici di tale area a rischio:

1. i pagamenti possono essere effettuati tramite: disposizioni trasmesse in via telematica (bonifico bancario) e Ri.ba, in casi eccezionali; Non si effettuano pagamenti tramite contante;
2. i pagamenti sono effettuati da una funzione segregata rispetto a quella che lo ha caricato sul sistema informatico e sono effettuati a fronte di fatture registrate;
3. pagamento fornitori:
  - a. con cadenza mensile viene disposto il pagamento delle restanti fatture fornitori autorizzate;
  - b. se non vi è corrispondenza tra l'ordine e la fattura, l'Ufficio fornitori provvede a bloccare la fattura, inibendone in tal modo il pagamento fintanto che la stessa non venga approvata da appositi livelli autorizzativi aziendali;
4. pagamento degli stipendi: l'elaborazione delle paghe è affidata all'esterno (società di consulenza esterna per il servizio paghe) e il file elaborato relativo ai cedolini degli stipendi viene inviato per mail; una volta ricevuto, la funzione preposta al pagamento provvede tramite home banking con l'inserimento della password;
5. effettuare controlli formali e sostanziali dei flussi finanziari aziendali in entrata; tali controlli devono tenere conto della sede legale della società controparte (es. paradisi fiscali, paesi a rischio terrorismo ecc.), degli istituti di credito utilizzati (sede delle banche coinvolte nelle operazioni) e di eventuali schermi societari e strutture fiduciarie utilizzate per eventuali operazioni straordinarie);
6. mantenere evidenza, in apposite registrazioni su archivi informatici, delle transazioni effettuate su conti correnti aperti presso Stati in cui permangono regole di trasparenza meno restrittive per importi superiori, complessivamente, a euro 5000.
7. obbligo di procedere al pagamento e all'incasso unicamente tramite i conti correnti della società, anche in caso di compensazioni finanziarie per la parte eccedente;
8. la Società potrà adottare direttamente il mezzo di pagamento della compensazione finanziaria, al di fuori dell'ipotesi di compensazione finanziaria tra i soci, – nel rispetto della normativa vigente – solo ed esclusivamente nei confronti del proprio diretto creditore o debitore, e quindi senza



l'intermediazione di soggetti terzi, avendo cura di documentare debitamente l'operazione, a mezzo di scambio di lettere;

9. gli incassi dei crediti, inviati dalle banche sui sistemi aziendali, sono abbinati automaticamente con i crediti. Le partite non abbinate vengono indagate e riconciliate;
10. obbligo di tracciabilità dei flussi finanziari nei confronti della P.A. ai sensi della legge 13 agosto 2010 n. 136.

#### **protocolli preventivi di sistema**

Previsione dei divieti nel Codice etico

Diffusione del Codice etico verso tutti i dipendenti e i terzi destinatari

Sistema di deleghe

Informazione e formazione specifica del personale

Segregazione dei compiti tra i differenti soggetti coinvolti nei processi

Sistema disciplinare

Clausola 231/01 nei contratti con i terzi

Gestione delle risorse finanziarie

Tracciabilità/archiviazione

### **3. I “processi strumentali” relativi ai reati tributari (art. 25quinquiesdecies delDecreto)**

Seguendo la stessa metodologia utilizzata per l'individuazione delle attività “a rischio reato”, sono state individuate, nell'ambito della struttura organizzativa ed aziendale di Palma boria, i processi considerati “strumentali”, ovvero quei processi c.d. “di supporto” alle attività che insistono sulle aree “a rischio reato”. Nelle aree di rischio collegate ai reati di cui all'art. 25 *quinquiesdecies* del decreto, per “processi strumentali”, intendiamo quei processi – diversi ovviamente dai protocolli preventivi specifici previsti per ogni singola area di rischio – che in “vari modi” possono combinarsi con esse.

Nell'ambito di ciascuna attività “strumentale”, sono stati, inoltre, individuati i Ruoli Aziendali coinvolti e le relative attività c.d. “sensibili”. Sono stati, infine, individuati i principali protocolli preventivi che insistono su ciascuna area “strumentale”.

Di seguito è riepilogato il quadro in precedenza esposto.

Con riferimento agli illeciti sopra elencati, i “processi strumentali” collegati alle “macro aree” sensibili ritenute più specificamente a rischio risultano essere i seguenti:

Gestione delle trasferte, rimborso, utilizzo benefit, mezzi in dotazione

Gestione dei sistemi informativi aziendali

Gestione dei contratti

Gestione degli omaggi, regalie, erogazioni liberali e sponsorizzazioni

## **GESTIONE DEL REGOLAMENTO AZIENDALE PER TRASFERTE, RIMBORSO SPESE, UTILIZZO BENEFIT, MEZZI IN DOTAZIONE**

### **ruoli aziendali coinvolti**

Consiglio di Amministrazione  
Amministratore delegato  
Ufficio Amministrazione e finanza

### **attività sensibili**

- a) Gestione delle missioni/trasferte
- b) Gestione, controllo e autorizzazione delle note spese
- c) Gestione e controllo dei benefit e dei mezzi in dotazione

### **protocolli preventivi**

Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni, i soggetti aziendali che svolgono le loro mansioni all'interno della presente area strumentale sono tenuti al rispetto delle procedure aziendali. Tali procedure, oltre a definire chiaramente ruoli e responsabilità degli attori coinvolti nel processo, prevedono una serie di controlli specifici e concreti, ovvero:

1. definizione delle spese rimborsabili (tipologia e limiti) (Amministratore delegato);
2. approvazione della trasferta e della nota spese del dipendente da parte dell'Amministratore Delegato;
3. controllo di adeguatezza procedurale, di completezza e accuratezza dei giustificativi su base campionaria (Ufficio amministrazione e finanza.);
4. rimborso delle spese sostenute tramite accredito nei cedolini della busta paga;
5. registrazione contabile, con cadenza mensile, delle note spese rimborsabili ai dipendenti;
6. utilizzo di carte di credito aziendali regolate da specifiche procedure per il pagamento delle spese rimborsabili;
7. definizione dei criteri di assegnazione dei benefit aziendali sulla base di una politica aziendale collegata al ruolo organizzativo ricoperto in azienda (Amministratore Delegato).

### **protocolli preventivi di sistema**

Previsione dei divieti nel Codice etico  
Diffusione del Codice etico verso tutti i dipendenti e i terzi destinatari  
Sistema di deleghe  
Informazione e formazione specifica del personale  
Segregazione dei compiti tra i differenti soggetti coinvolti nei processi  
Sistema disciplinare  
Clausola 231/01 nei contratti con i terzi  
Gestione delle risorse finanziarie  
Tracciabilità/archiviazione  
Sistema gestionale aziendale

## **GESTIONE DEI CONTRATTI**

### **ruoli aziendali coinvolti**

Amministratore Delegato

Procuratore speciale

Responsabili di funzione

Ufficio amministrazione e finanza

### **attività sensibili**

- d) Revisione dei contratti prima della stipula
- e) Formulazione di integrazioni/modifiche da apportare al contratto prima della stipula
- f) Approvazione dell'ultima versione del contratto.

### **protocolli preventivi**

Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni, i soggetti aziendali coinvolti nell'area a rischio in questione sono tenuti, al fine di prevenire e impedire il verificarsi dei reati in esame, al rispetto delle procedure aziendali emesse a regolamentazione di tale area a rischio. Tali procedure, oltre a definire chiaramente ruoli e responsabilità degli attori coinvolti nel processo, prevedono una serie di controlli specifici e concreti a mitigazione dei fattori di rischio caratteristici di tale area a rischio:

1. negoziazione e stipula dei contratti attivi, cioè in grado di generare un utile per la società, in conformità con le politiche commerciali dell'azienda;
2. determinazione del prezzo e della congruità del contratto sulla base dei riferimenti di mercato, tenuto conto dell'oggetto e della quantità pattuite (Responsabili commerciali);
3. inserimento di previsioni contrattuali standardizzate in relazione alla natura e tipologia di contratto, ivi incluse previsioni contrattuali finalizzate all'osservanza di principi di controllo/regole etiche nella gestione delle attività da parte del terzo (Ufficio amministrazione e finanza);
4. approvazione del contratto da parte dei soggetti muniti di apposita procura, nel caso di contratti per gare di appalto con enti pubblici, ovvero da adeguati livelli autorizzativi, negli altri casi (Responsabili di funzione; Procuratore speciale);
5. revisione dei contratti da stipulare da parte di diversi soggetti aziendali per approvazioni di diversa natura (tecnico-economica, legale, fiscale) (Responsabili di funzione; Ufficio Amministrazione e finanza; Amministratore Delegato);
6. rinnovo dei contratti;
7. condivisione con la controparte dei commenti e delle proposte di modifiche da apportare alla bozza del contratto sottoposto ad approvazione (Amministratore Delegato; Procuratore speciale; Responsabili di funzione).
- 8.

### **protocolli preventivi di sistema**

Previsione dei divieti nel Codice etico

Diffusione del Codice etico verso tutti i dipendenti e i terzi destinatari

Sistema di deleghe

Informazione e formazione specifica del personale

Segregazione dei compiti tra i differenti soggetti coinvolti nei processi

Sistema disciplinare

Clausola 231/01 nei contratti con i terzi

Gestione delle risorse finanziarie

Tracciabilità/archiviazione

Direttiva aziendale antiriciclaggio

Sistema gestionale aziendale

## I. principi generali di comportamento

I responsabili delle direzioni, delle funzioni e dei servizi coinvolti nelle “macro aree” di attività sensibili e nei “processi strumentali” sono tenuti, nell’ambito della propria attività, al rispetto delle norme di comportamento di seguito indicate, conformi ai principi dettati dal modello e, in particolare, dal codice etico di LPalma boria

In generale è fatto di divieto di:

- a) porre in essere comportamenti tali da integrare le fattispecie di reato sopra considerate;
- b) porre in essere comportamenti che, sebbene risultino tali da non costituire di per sé fattispecie di reato rientranti tra quelle sopra considerate, possano potenzialmente diventarlo;
- c) porre in essere o agevolare operazioni o attività che non siano rispettose delle disposizioni contenute nel Codice etico;
- d) porre in essere attività che siano in contrasto con le procedure e i principi di controllo in esse previste ai fini della prevenzione dei reati tributari.

Nell’ambito dei suddetti comportamenti è fatto sempre divieto in particolare di:

- erogare prestazioni non necessarie, fatturare prestazioni non effettivamente erogate, duplicare la fatturazione per una medesima prestazione, omettere l’emissione di note di credito qualora siano state fatturate, anche per errore, prestazioni in tutto o in parte inesistenti o non finanziabili;
- omettere la registrazione documentale dei fondi dell’Ente e della relativa movimentazione;
- 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;
- eseguire pagamenti o incassi in contanti per ammontare superiore a quelli consentiti dalla normativa;
- registrare transazioni in maniera difforme da quella reale, ovvero ometterne totalmente la registrazione;
- violare l’obbligo di identificazione delle controparti finanziarie;
- eseguire pagamenti a enti o società non identificate o non appartenenti all’organizzazione che ha fornito, o ceduto, i beni, o i titoli, le prestazioni e i servizi;
- 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.

Al fine di evitare i comportamenti connessi ai reati della presente parte speciale, occorre che siano rispettate le previsioni e le procedure che seguono:

- gestione degli aspetti fiscali mediante la collaborazione con professionisti esterni e l’utilizzo di un sistema gestionale che garantisca un chiaro monitoraggio dell’attività e una precisa segregazione di funzioni;
- verifica della regolarità della gestione IVA e della redazione dei relativi registri;
- verifica della corretta procedura di definizione della base imponibile ai fini del pagamento delle imposte sui redditi;
- corretta redazione, trasmissione e archiviazione della dichiarazione annuale sulle imposte dei redditi e sul valore aggiunto;
- verificare adeguatamente eventuali crediti da porre in compensazione per l’estinzione dell’obbligazione tributaria;

- verifica della regolarità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, con riferimento alla correttezza e veridicità del valore della prestazione indicato nel documento attestante il pagamento;
- verifica della regolarità dei pagamenti, con riferimento alla piena coincidenza tra destinatari/ordinanti e controparti effettivamente coinvolte;
- verifiche periodiche sulla gestione contabile e sulla tesoreria;
- verifiche dirette ad assicurare la genuinità dei contratti di appalto e subappalto in essere e il rispetto delle condizioni pattuite da parte dei contraenti e dei dipendenti, anche mediante l'ottenimento di specifiche certificazioni dei modelli contrattuali.

## **5. Il responsabile interno per le operazioni riguardanti le aree “a rischio reato” e le “Schede di evidenza”.**

In linea con le *best practice*, la Società ritiene opportuno che venga fornita debita evidenza delle operazioni a rischio.

A tal fine il Presidente della Società, o un dirigente da questi incaricato, è tenuto a nominare un soggetto interno (il “Responsabile Interno”) responsabile per ogni singola operazione.

Il Responsabile Interno:

- diviene il soggetto referente e responsabile dell'operazione a rischio;
- diviene il soggetto responsabile verso l'OdV per la gestione dei flussi informativi verso quest'ultimo.

Le Schede di evidenza sono costituite dai rapporti aziendali deputati a supportare le diverse funzioni nello svolgimento delle attività aziendali.

Tali rapporti, direttamente accessibili da parte dell'OdV, consentono a quest'ultimo il miglioramento della propria attività di monitoraggio del Modello.

## **6. I flussi informativi verso l'OdV**

In ogni caso, devono essere obbligatoriamente e tempestivamente trasmesse all'OdV le informazioni relative a:

- qualsiasi scostamento riscontrato rispetto a quanto previsto nelle procedure aziendali prescritte da criteri predeterminati;
- le comunicazioni, da parte del Collegio Sindacale e della Società di revisione, relativa ad ogni criticità emersa, anche se risolta;
- il bilancio annuale della Società, corredato dalla nota integrativa e dalla situazione patrimoniale semestrale.

## **7. I compiti dell'OdV**

Pur dovendosi intendere qui richiamati, in generale, i compiti assegnati all'OdV nel documento approvato dal Consiglio di Amministrazione e denominato “Parte speciale B - Regolamento dell'Organismo di Vigilanza”, in relazione alla prevenzione dei reati di cui alla presente parte speciale, l'OdV, tra l'altro, deve:

- verificare l'osservanza, l'attuazione e l'adeguatezza del Modello rispetto all'esigenza di prevenire la commissione dei reati tributari, previsti dal D.lgs. n. 231/2001;
- verificare, in particolare, il rispetto delle regole procedurali e del Modello in ordine alla tenuta della contabilità e gestione degli aspetti fiscali;
- vigilare sull'effettiva applicazione del Modello e rilevare gli scostamenti comportamentali che

- dovessero eventualmente emergere dall'analisi di flussi informativi e dalle segnalazioni ricevute;
- verificare periodicamente, con il supporto delle altre funzioni competenti, il sistema di deleghe e procure in vigore (in particolare, con riguardo al rispetto dei limiti stabiliti per i pagamenti, al rispetto dell'esercizio delle deleghe di spesa nei contratti di acquisto di beni/servizi), proponendo modifiche nel caso in cui il potere di gestione non corrisponda ai poteri di rappresentanza conferiti al responsabile interno o ai suoi *sub* responsabili, nonché le procedure aziendali vigenti;
  - confrontarsi almeno con cadenza annuale con il Collegio Sindacale, con il Direttore Amministrazione Finanza e Controllo e con un referente dell'ufficio Amministrazione Finanza e Controllo;
  - monitora l'andamento di eventuali ispezioni e contenziosi fiscali in essere;
  - comunicare eventuali violazioni del Modello agli organi competenti in base al Sistema sanzionatorio, per l'adozione di eventuali provvedimenti sanzionatori;
  - curare il costante aggiornamento del Modello, proponendo agli organi aziendali di volta in volta competenti l'adozione delle misure ritenute necessarie o opportune al fine di preservarne l'adeguatezza e/o l'effettività;
  - verificare la correttezza della valutazione della congruità economica degli investimenti effettuati dai soggetti aziendali competenti o dai consulenti all'uopo nominati;
  - verificare l'applicazione dei punti di controllo previsti nelle procedure riferibili alla prevenzione dei reati contro la P.A. e ai delitti di cui agli artt. 648, 648 *bis* e 648 *ter*, 648 *ter*.1 c.p., qualora inerenti le medesime attività "sensibili" o "strumentali" rilevanti ai fini della prevenzione dei reati tributari.