



MODELLO DI ORGANIZZAZIONE E DI GESTIONE
ai sensi del D.lgs. 8 giugno 2001 n. 231 della società
ASTEM S.p.A.

Parte speciale

**Protocollo
Reati tributari**

rev. settembre 2023

Sommario

1. Premesse	3
2. I reati tributari come richiamati dal d.lgs 231/2001	4
3. Funzione della parte speciale: i reati tributari	19
4. Principi di riferimento generali	20
4.1. Il sistema organizzativo in generale	20
4.2. Principi generali di comportamento	20
4.3. Standard di controllo generali	22
4.4. I contratti di servizio	23
5. Le attività sensibili relativi ai reati tributari ai fini del d.lgs 231/2001	24
6. Destinatari	27
7. Principi di comportamento specifici relativi alle regolamentazione delle attività sensibili	28
8. I controlli dell'Organismo di Vigilanza	34
9. Diffusione e informazione	35
10. Sanzioni	36

1. PREMESSE

Il presente Protocollo si riferisce ai reati tributari.

L'individuazione delle "aree di attività a rischio" ha rappresentato un'attività fondamentale per la costruzione del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo di ASTEM S.p.A..

Con specifico riferimento ai reati di cui sopra, l'analisi del contesto aziendale di ASTEM S.p.A. ha consentito di identificare:

- (i) i potenziali reati associabili ad attività aziendali ritenute sensibili;
- (ii) le macro aree aziendali e i settori di attività ritenuti sensibili nonché gli ambiti, le funzioni, le attività e i processi a rischio reato (ossia quelle aree, funzioni, uffici, unità organizzative aziendali, processi, ecc. che, nell'ambito dei rapporti con le Pubbliche Amministrazioni, pongono in essere attività critiche e a rischio rilevanti ai fini della possibile commissione dei reati previsti nel Decreto 231);
- (iii) le possibili modalità di realizzazione del reato e le possibili finalità della condotta illecita.

In proposito, per esigenze di brevità, si rinvia al documento "Mappatura delle Aree Aziendali Sensibili".

2. I REATI TRIBUTARI COME RICHIAMATI DAL D.LGS 231/2001

La conoscenza della struttura e delle modalità realizzative dei reati tributari, alla cui commissione da parte dei soggetti qualificati ex art. 5 del d.lgs. 231/2001 è collegato il regime di responsabilità a carico della società, è funzionale alla prevenzione dei reati stessi e quindi all'intero sistema di controllo previsto dal decreto.

La rilevanza dei reati tributari quali reati presupposto che possono abilitare a una imputazione dell'ente è sancita dal recente art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. 231/2001, articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 124/2019; modificato dalla L. n. 157/2019.

Tale norma prevede:

“1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

- a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*
- b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
- c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*
- d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*
- e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
- f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
- g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*

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

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

[52-quinquies] Articolo inserito dall'art. 39, comma 2, del DL 124/2019, convertito con modificazioni con la L. 157/2019”.

Si riporta di seguito una descrizione dei reati tributari richiamati dall'art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. 231/2001.

23. Reati tributari (Art. 25-quinquiesdecies, D.Lgs. n. 231/2001 - articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 124/2019; modificato dalla L. n. 157/2019)

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Art. 2, commi 1 e 2-bis, DLGS 74/2000)

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.

Natura del reato e bene giuridico protetto

L'art. 2 del DLGS 74/2000 individua un reato commissivo, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela del bene giuridico protetto (SU, 1235/2011), che si consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi (Sez. 3, 37848/2017; Sez. 3, 52752/2014). La dichiarazione annuale, come è noto, è atto che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo, ma definitivo dell'evasione di quanto dovuto in forza della dichiarazione stessa; infatti la dichiarazione annuale "fraudolenta", ossia non solo mendace, ma caratterizzata altresì da un particolare "coefficiente di insidiosità" per essere supportata da un impianto contabile o documentale fittizio e non corrispondente alla realtà delle operazioni commerciali poste in essere, costituisce di certo la fattispecie criminosa ontologicamente più grave. È stato sottolineato che tale delitto di tipo commissivo e di mera condotta, ha natura istantanea e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non avendo rilievo le dichiarazioni periodiche e quelle relative ad imposte diverse, con la conseguenza che il comportamento di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, si configura come ante factum meramente strumentale e prodromico per la realizzazione dell'illecito. Ciò in quanto il delitto di cui all'art. 2 citato è posto a tutela dell'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che è fiscalmente dovuto e nell'ambito e nei limiti in cui è dovuto in forza del diritto tributario (Sez. 3, 53318/2018).

L'interesse protetto dalla fattispecie di cui all'art. 2 DLGS 74/2000 è quello dell'Erario alla percezione dei tributi dovuti, prescindendo dalla realizzazione dell'evasione stessa, di qui l'illiceità penale della dichiarazione fraudolenta, trattandosi di reato di pericolo o di mera condotta (ed a consumazione istantanea), avendo il legislatore inteso rafforzare in via di anticipazione la tutela del bene giuridico protetto (SU, 1235/2011).

Consumazione del reato

I delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3, DLGS 74/2000 si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (Sez. 3, 43416/2019).

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti è un reato istantaneo, che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, per cui, ai fini dell'individuazione della data di consumazione dell'illecito, non rileva l'effettività dell'evasione, né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode (in applicazione di questo principio è stata considerato altresì irrilevante ai fini dell'estinzione del reato il fatto che l'imputato, successivamente alla presentazione alla Agenzia delle entrate della dichiarazione fraudolenta, ne avesse presentata un'altra corretta, entro il termine di cui all'art. 2, comma 7, DPR 322/1988, che sostituiva la precedente dichiarazione) (Sez. 3, 16459/2017).

In tema di reati tributari, i delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3, DLGS 74/2000, si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (Sez. 3, 52752/2014).

Siccome per il perfezionamento del reato è necessario il dolo specifico, l'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti deve sussistere al momento della consumazione del reato, coincidente con la presentazione o la trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, e non, invece, in quello, antecedente, dell'annotazione in contabilità della fattura falsa (Sez. 3, 37848/2017).

Elemento psicologico

Il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia costituito da una finalità (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico (presentazione della dichiarazione fraudolenta) non esclude affatto, ma anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia invece quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione materialmente posta in essere abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l'IVA. Va anche ricordato, a questo proposito, che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti si connota come reato di pericolo e di mera condotta, che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, per cui non rileva l'effettività dell'evasione, né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode (Sez. 3, 52411/2018).

Il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 DLGS 74/2000, è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA (Sez. 3, 52411/2018).

Siccome per il perfezionamento del reato è necessario il dolo specifico, l'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti deve sussistere al momento della consumazione del reato, coincidente con la presentazione o la trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, e non, invece, in quello, antecedente, dell'annotazione in contabilità della fattura falsa (Sez. 3, 37848/2017).

Il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia costituito da una finalità (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico (presentazione della dichiarazione fraudolenta) non esclude affatto, ma anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia invece quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione materialmente posta in essere abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l'IVA. Va anche ricordato, a questo proposito, che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti si connota come reato di pericolo e di mera condotta, che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, per cui non rileva l'effettività dell'evasione, né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode (Sez. 3, 25808/2016).

Il dolo specifico costituito dal fine di evadere le imposte, che concorre ad integrare il reato di cui all'art. 2 DLGS 74/2000, sussiste anche quando ad esso si affianchi una distinta ed autonoma finalità extra-evasiva (Sez. 3, 27112/2015) e va ribadito che il relativo accertamento è riservato al giudice di merito e, se adeguatamente e logicamente motivato, è incensurabile in sede di legittimità. Deve inoltre essere aggiunto che ai fini della integrazione della fattispecie di cui all'art. 2 non ha rilievo che non vi sia stata alcuna incidenza dell'annotazione in contabilità delle fatture per operazioni inesistenti quanto alla base imponibile ai fini delle imposte dirette (Sez. 3, 53318/2018).

Nel delitto di cui all'art. 2 DLGS 74/2000, il dolo è ravvisabile nella consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo in tal modo un indebito vantaggio fiscale in quanto l'iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima (in motivazione, la Corte ha precisato che il principio di diritto tributario, per il quale incombe sull'Erario l'onere di provare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento della detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, non può essere automaticamente trasposto in sede penale, attesa l'autonomia fra i relativi procedimenti, donde è esclusivamente al giudice penale che, sulla base degli elementi di fatto oggetto di libera valutazione ai fini probatori, compete accertare la configurabilità di eventuali illeciti penali) (Sez. 3, 19012/2015).

Nozione di operazioni inesistenti

Il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture, 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; in definitiva, la fattispecie di cui all'art. 2 DLGS 74/2000 deve ritenersi ravvisabile, con riferimento all'evasione delle imposte dirette, solo laddove vengano in rilievo operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero vengano esposti nelle dichiarazioni dei costi mai sostenuti, mentre è solo in ordine all'evasione dell'IVA che rilevano, oltre alle operazioni oggettivamente inesistenti, anche quelle che integrino una simulazione soggettiva, cioè quando la fattura riporti l'indicazione di nominativi diversi rispetto agli effettivi partecipanti all'operazione imponibile; l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è infatti circostanza indifferente ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre, fondandosi il sistema dell'Iva sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili, non entrando nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, per cui esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale non si ha diritto (Sez. 3, 16768/2019).

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia in quella di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) sia, infine, nel caso di sovrapprestazione "qualitativa" (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale (Sez. 3, 52411/2018).

Ai fini della sussistenza del reato di cui all'art. 2 DLGS 74/2000, assume rilievo anche l'inesistenza soggettiva dell'operazione, che si ha quando la prestazione oggetto di imposizione c'è stata, ma tra soggetti diversi da quelli indicati nelle fatture (sul concetto di operazioni inesistenti in tema di reati tributari (Sez. 3, 38185/2017).

Concorso dell'extraneus

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 DLGS 74/2000 è reato proprio nel senso che di esso risponde colui che è tenuto, a norma delle leggi tributarie, alla presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Ciò, peraltro, non esclude, alla stregua dei principi generali che regolano il concorso dell'extraneus nei reati propri, che anche costui possa essere chiamato a rispondere del reato in questione, essendo tuttavia necessario, a tale riguardo, che egli abbia posto in essere un comportamento che abbia contribuito, anche solo agevolandola, alla realizzazione della condotta posta in essere dall'autore principale (Sez. 3, 22304/2017). L'amministratore della persona giuridica tenuta alla presentazione delle dichiarazioni tributarie, sebbene ricopra solo formalmente la predetta veste, è responsabile, se del caso in concorso con l'amministratore di fatto, quanto meno a titolo di dolo eventuale, nei reati fiscali derivanti dalla omessa presentazione delle prescritte dichiarazioni fiscali, dovendo egli, per effetto della accettazione della carica rivestita, svolgere un'attività di controllo sull'operato dell'amministratore di fatto (Sez. F, 42897/2018).

In tema di reati tributari, il prestanome non risponde dei delitti in materia di dichiarazione previsti dal DLGS 74/2000 solo se è privo di qualunque potere o possibilità di ingerenza nella gestione della società. Deve, infatti, ricordarsi come il prestanome che, accettando la carica ha anche accettato i rischi ad essa connessi, risponde comunque a titolo di dolo eventuale esponendosi alle conseguenze dell'operato dei gestori reali e dunque alla possibilità che questi pongano in essere, attraverso il paravento loro prestatato con la carica ricoperta, attività non legali, in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 CC, in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi (Sez. 3, 47110/2013, richiamata adesivamente da Sez. F, 42897/2018).

Non risulta, almeno in giurisprudenza, alcuna controversia circa la configurabilità del concorso del commercialista con il contribuente né, in generale, nei reati previsti dal DLGS 74/2000, né, più in particolare, nei reati connessi a dichiarazioni. Invero, sin dall'entrata in vigore del DLGS 74/2000, si è affermato che il commercialista può concorrere, ex art. 110 CP, nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, con l'emittente di queste ultime (Sez. 3, 2834/2001). Lo stesso principio, inoltre, è stato affermato di recente in relazione al reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater DLGS 74/2000 (Sez. 3, 1999/2018). Più volte, inoltre, sono stati dichiarati inammissibili o rigettati ricorsi avverso decisioni di condanna del commercialista di una società per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante

uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quale concorrente con il legale rappresentante dell'ente (Sez. 3, 7384/2019). Per quanto concerne l'individuazione delle modalità di partecipazione concorsuale rilevanti ex art. 110 CP, poi, è sufficiente rilevare che, secondo il costante orientamento della giurisprudenza, il contributo causale del concorrente può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale, fermo restando l'obbligo del giudice di merito di motivare sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti (per un precedente in materia di concorso materiale, si confronti Sez. 4, 1236/2018, nonché, per precedenti in tema di concorso morale, SU,45276/2003, e Sez. 1, 7643/2015). Relativamente al profilo della colpevolezza, è incontestato, e condivisibile, l'indirizzo secondo cui il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 DLGS 74/2000, è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA (così, in particolare, Sez. 3, 52411/2018). Sulla base di tali principi, il contributo causale alla commissione dei reati di cui all'art. 2 DLGS 74/2000 può essere correttamente individuato già nelle azioni costituite dalla predisposizione e dall'inoltro delle dichiarazioni fiscali contenenti l'indicazione di elementi passivi fittizi supportati da fatture per operazioni inesistenti, trattandosi di condotte di sicura agevolazione materiale. Inoltre, un'ulteriore forma di contributo causale, rilevante se non altro come rafforzamento dell'altrui proposito criminoso, è correttamente individuata nella complessiva attività di supporto per la "sistemazione" documentale di gravi violazioni contabili (Sez. 3, 28158/2019).

*

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (Art. 3, DLGS 74/2000)

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;*
 - b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.*
- 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*
- 3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.*

Caratteristiche della fattispecie

La fattispecie delineata dall'art. 3 DLGS 74/2000 è un reato a soggettività ristretta, potendo essere realizzato solo da coloro che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, e a condotta bifasica che si articola in due segmenti: 1) la dichiarazione mendace e 2) l'attività ingannatoria a sostegno del mendacio materializzato nella dichiarazione, attività ingannatoria che si risolve, diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, nella realizzazione di condotte tipiche tra loro alternative [= a) compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero b) ricorso a documenti falsi o c) ricorso a mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria] (Sez. 3, 15500/2019).

Elementi differenziali rispetto ad altri reati tributari

Il reato di frode fiscale ex art. 2 DLGS 74/2000 è configurabile ogniqualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni non

realmente effettuate, non rilevando la circostanza che la falsità sia ideologica o materiale, distinguendosi la frode sanzionata dall'art. 2 da quella di cui al successivo art. 3 non per la natura del falso, ma per il rapporto di specialità reciproca esistente tra le condotte previste dagli art. 2 e 3, nel senso che a un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono in chiave specializzante, da un lato (art. 2), l'utilizzazione di fatture e documenti analoghi relativi a operazioni inesistenti e, dall'altro (art. 3), una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento, nonché la previsione di una soglia minima di punibilità. Tale orientamento deve essere ribadito anche all'indomani delle modifiche apportate dal DLGS 158/2015 all'art. 3 DLGS 74/2000. Mentre la disposizione previgente era articolata in tre segmenti distinti, ovvero una falsa dichiarazione dei redditi o Iva, una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie posta a base del predetto mendacio e una utilizzazione di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento", con la modifica del comma 1 dell'art. 3, la struttura dell'illecito è stata semplificata, tramite l'eliminazione dell'elemento della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" e una più articolata descrizione delle condotte artificiose. Dunque, la condotta illecita presenta ora una struttura "bifasica", passando attraverso l'effettuazione di operazioni simulate ovvero l'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e, congiuntamente, a indurre in errore l'amministrazione finanziaria; peraltro, la soppressione del riferimento alle scritture contabili obbligatorie non significa che tale elemento abbia perso qualsiasi rilievo nella configurazione del reato, potendo la condotta essere integrata, oltre che compiendo operazioni simulate ovvero mediante mezzi fraudolenti, anche avvalendosi di "documenti falsi", i quali, ai sensi del nuovo comma secondo, valgono a integrare la condotta del reato solo in quanto "sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie" o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria". Il nuovo comma terzo dell'art. 3 stabilisce invece che non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (come scontrini fiscali, documenti di trasporto, ecc.) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, o la mera indicazione nelle fatture o nei documenti ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali, dovendosi intendere che non sono sanzionati dalla norma comportamenti meramente omissivi, quali la sola mancata fatturazione o registrazione, essendo, invece, necessaria una condotta di natura commissiva nella quale il supporto fraudolento deve tradursi in espressioni (le operazioni simulate, l'utilizzo di documenti falsi o di altri artifici) oggettivamente distinte dalle mere violazioni contabili, funzionali a dare credibilità alla dichiarazione mendace e dotate dunque di una qualificata idoneità decettiva. Tanto premesso, deve tuttavia escludersi che il riferimento del nuovo comma 3 a talune ipotesi di fatturazione possa incidere sul rapporto tra i reati di cui agli art. 2 e 3 quale delineato sin qui dalla prevalente giurisprudenza di legittimità sopra richiamata, dovendosi innanzitutto evidenziare che è rimasta immutata la rubrica della norma incriminatrice, riferita alla "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", dove l'espressione "altri artifici" non può che essere letta in relazione alla norma precedente, ovvero l'art. 2, la cui rubrica è rimasta quella di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti", come pure non ha subito modifiche l'incipit dell'art. 3 ("Fuori dai casi previsti dall'articolo 2"), ciò a conferma della persistente natura residuale della fattispecie di cui all'art. 3 rispetto a quella prevista dall'art. 2. A ciò deve aggiungersi che non è cambiata neanche la definizione normativa cristallizzata nell'art. 1 lett. a) DLGS 74/2000, secondo cui per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, definizione questa che invero risulta riferibile sia alle falsità ideologiche che a quelle materiali, per cui tale distinzione, in tale ambito, non appare pertinente. Viceversa, l'art. 1 lett. g-ter, introdotto dal DLGS 158/2015, definisce "mezzi fraudolenti", espressione richiamata dall'art. 3, le condotte artificiose attive, nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà. Dunque, analizzando l'intero quadro normativo di riferimento, deve ritenersi che il profilo distintivo tra le fattispecie di cui agli art. 2 e 3 sia rimasto quello non dell'operazione compiuta, ma del modo in cui è documentata, rilevando dunque la natura dello strumento usato per commettere la dichiarazione fraudolenta, dovendosi cioè circoscrivere l'ambito applicativo dell'art. 2 alle ipotesi in cui la frode fiscale venga attuata mediante l'utilizzo di una fattura o altro documento avente "rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie", essendo indifferente in tal senso che la falsificazione sia di tipo ideologico o materiale. Il disvalore della condotta si incentra infatti proprio nell'utilizzo, a supporto della dichiarazione fraudolenta di elementi

passivi fittizi, di quella particolare documentazione contabile che corrisponda, sia pure apparentemente, ai requisiti precisati dall'art. 21, comma 2, DPR 633/1972, stante l'idoneità di tale strumento a trarre più facilmente in inganno l'amministrazione finanziaria. Del resto, è proprio la considerazione del particolare valore probatorio, sul piano tributario, dello strumento documentale utilizzato a supporto della dichiarazione fraudolenta di elementi passivi fittizi, che ha indotto il legislatore a non fissare alcuna soglia di evasione per la configurabilità di tale condotta illecita, soglia che invece compare e si giustifica nella residuale ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante "altri artifici", di cui all'art. 3 in ragione del fatto che, in tal caso, la condotta illecita viene realizzata attraverso comportamenti diversi dall'utilizzo di fatture o documenti equipollenti, cioè con il compimento di operazioni simulate o mediante l'avvalimento di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti, idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria. I commi 2 e 3 dell'art. 3, a ben vedere, non smentiscono la previsione del comma 1, ma forniscono criteri interpretativi per l'individuazione dei documenti falsi o dei mezzi fraudolenti, criteri che, anche alla luce della loro portata esemplificativa, non consentono di affermare che la norma si applichi nel caso di frode fiscale realizzata tramite l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, restando questo il campo applicativo esclusivo dell'art. 2, che a sua volta va letto congiuntamente alla norma definitoria di cui all'art. 1 lett. g-ter, suscettibile, come detto, di ricomprendere sia le falsità ideologiche che quelle materiali (Sez. 3, 6360/2019).

Tipologie di dichiarazioni rilevanti per il reato

L'art. 3 DLGS 74/2000 indica come strumenti dell'evasione le dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi senza ulteriori distinzioni, solo specificando in proposito che per dichiarazioni intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche (art. 1, lett. c). Assumono pertanto rilevanza in ambito penale tutte le dichiarazioni obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e tra esse - in assenza di qualsiasi specifica distinzione o riserva ad opera del legislatore - anche quella della fiscal unit presentata dall'ente controllante ai sensi degli artt. 122 TUIR e 9 DM 9.6.2004. Con essa la consolidante calcola il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti e liquida l'unica imposta dovuta o l'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo (art. 118, comma 1, TUIR). Le società controllate, secondo la disposizione di legge, sono tenute solamente a compilare il modello della propria dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società capogruppo la determinazione del proprio reddito complessivo (art. 121 TUIR); esse devono inoltre - ma solo per effetto della disciplina di esecuzione di cui all'art. 8 DM 9.6.2004, avente natura meramente amministrativa e non regolamentare secondo il disposto dell'art. 129 TUIR - presentare la stessa dichiarazione anche all'Agenzia delle entrate. La controllante è responsabile per la maggior imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione consolidata. Al di là dunque dalla questione teorica (definita in letteratura "tutta endotributaria") se la qualità di contribuente spetti o meno alla consolidante in quanto tale (a prescindere cioè dalla circostanza che sia dotata di una propria capacità reddituale), se essa possa attribuirsi a ciascuna consolidata e se si configuri autonomia soggettiva del gruppo societario rispetto ai singoli aderenti, le norme delineano un sistema in cui è con la dichiarazione consolidata che si assolve l'obbligo tributario della fiscal unit e si fornisce il parametro per la verifica dell'eventuale evasione in termini di differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata (Sez. 1, 43899/2013). Ne consegue che l'ipotesi delittuosa della dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 DLGS 74/2000 nell'ambito del consolidato fiscale può essere configurata con esclusivo riferimento alla dichiarazione consolidata, solamente con riguardo alla quale, dunque, può essere effettuata la verifica della sussistenza dell'elemento costitutivo del reato consistente nel superamento della duplice soglia di punibilità (Sez. 3, 3098/2016). Il delitto ha natura istantanea e si perfeziona - secondo il principio costantemente affermato in tema di reati dichiarativi - nel momento e nel luogo in cui è presentata la dichiarazione consolidata del gruppo societario. Ciò posto - e richiamando ancora il valore della stretta legalità in campo penale - si deve rilevare come la struttura tipica del delitto in esame come delineata dalla norma incriminatrice si configuri complessa ("trifasica" ovvero, secondo la recente riforma di cui al DLGS 158/2015, "bifasica") ed implichi la realizzazione di condotte decettive diverse e di regola non contestuali ma realizzate in tempi successivi (in questo senso deve intendersi il richiamo effettuato dai giudici di merito al concetto di "progressione"), unificate dal fine di evasione: la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, l'avvalimento di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento (ora il compimento di operazioni simulate o l'avvalimento di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento), l'indicazione nella dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi. Sotto

un profilo oggettivo, le condotte fraudolente così descritte possono essere realizzate in qualunque momento dell'iter di formazione della dichiarazione consolidata, cioè sia nel momento conclusivo sia in quello di predisposizione della dichiarazione della singola o delle singole partecipanti la cui falsità determini la falsità di quella unitaria e l'evasione fiscale superiore alle soglie di legge. È opportuno chiarire fin da subito che - a prescindere delle questioni sull'elemento soggettivo che saranno successivamente esaminate - nel gioco delle compensazioni fra profitti e perdite delle società consolidate, la rilevante falsità della dichiarazione di una di esse, che avrebbe potuto condurre in sé ad un'evasione penalmente rilevante, sia neutralizzata dalle perdite subite dalle altre partecipanti con la conseguenza che il saldo complessivo netto dell'imposta dovuta non superi la soglia che rende punibile l'evasione ed il fatto non assuma quindi rilievo penale: ma ciò, come sottolineato in premessa, è conseguenza della disciplina di sistema e corrisponde alle intenzioni del legislatore. La necessaria pluralità delle condotte, come descritta nella norma incriminatrice, non implica necessariamente una pluralità di soggetti attivi, atteso che esse possono essere poste in essere dalla medesima persona che agisca con la finalità di evasione. Nell'ipotesi in cui - come sotto un profilo meramente fattuale appare probabile possa con maggior frequenza verificarsi considerata la struttura del consolidato - più siano gli agenti che partecipano a realizzare la complessa condotta che integra la fattispecie criminosa, si rendono necessariamente applicabili le norme generali sul concorso di persone dettate dall'art. 110 CP: rispondono del reato tutti coloro che con azioni o omissioni abbiano partecipato alle condotte fraudolente agendo al fine di evasione con la consapevolezza del possibile superamento (cioè con accettazione dell'evento del superamento e non del relativo mero "rischio") delle soglie di punibilità nella dichiarazione consolidata, e ciò anche senza un accordo preventivo. E' infatti principio condiviso in giurisprudenza quello secondo cui la volontà di concorrere non presuppone necessariamente il previo accordo, in quanto l'attività costitutiva del concorso può essere rappresentata da qualsiasi comportamento esteriore che fornisca un apprezzabile contributo, in tutte o alcune fasi di ideazione, organizzazione od esecuzione, alla realizzazione dell'altrui proposito criminoso, talché assume carattere decisivo l'unitarietà del "fatto collettivo" realizzato che si verifica quando le condotte dei concorrenti risultino alla fine, con giudizio di prognosi postumo, integrate in unico obiettivo perseguito in varia e diversa misura dagli imputati, sicché è sufficiente che ciascun agente abbia conoscenza anche unilaterale (esclusa dunque la mera conoscibilità) del contributo recato alla condotta altrui. Dunque è responsabile del reato anche colui che, consapevole delle condotte e finalità altrui, avendo titolo, per legge, per statuto o ordinamento interno, ad intervenire nel rapporto dell'ente con l'amministrazione finanziaria, inserisca consapevolmente e finalisticamente la propria azione od omissione nella serie causale destinata all'evasione dell'imposta oltre le soglie di legge. Può accadere che si verifichi, come ipotizzato in dottrina, anche l'ipotesi del reato determinato dall'altrui inganno. Fermo restando quanto precedentemente rilevato, e cioè che il reato si perfeziona con la presentazione della dichiarazione consolidata, la falsità di quest'ultima, così come può derivare da vizi propri, può conseguire anche al recepimento di falsi dati contabili - prodotto delle operazioni decettive descritte dalla norma incriminatrice - comunicati dalla società consolidata. In tal caso gli amministratori della controllante privi del potere di accertamento sulla veridicità dei dati trasmessi dalle controllate ed estranei a dette operazioni non rispondono della falsità fraudolenta della dichiarazione consolidata, la quale rimane addebitabile agli amministratori della controllata ai sensi dell'art. 48 CP, sempre che la falsità dei dati trasmessi abbia determinato il superamento delle soglie di punibilità (Sez. 2, 1673/2017).

*

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Art. 8, DLGS 74/2000)

1. *È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*
2. *Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.*
- 2 -bis. *Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.*

Natura del reato

L'emissione di fatture per operazioni inesistenti è reato istantaneo, che si consuma nel momento in cui l'emittente perde la disponibilità della fattura, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi (Sez. 3, 25816/2016).

Il reato di cui all'art. 8 DLGS 74/2000, in palese controtendenza rispetto al principio di offensività che informa il suddetto decreto legislativo il cui impianto generale risulta diretto a sanzionare condotte evasive produttive attraverso la mancata riscossione di quanto dovuto di effettivo danno all'Erario, si configura come una norma che sottopone a tutela penale l'interesse giuridico, in quanto strumentale alla reale ricostruzione della posizione reddituale del contribuente, al corretto esercizio della funzione pubblica di accertamento fiscale da parte dell'amministrazione finanziaria. Avendo il legislatore ritenuto siffatto interesse esposto a pericolo dalla condotta di chi, mediante l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, realizza una divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale della stessa, la fattispecie in esame risulta quindi finalisticamente orientata a contrastare le condotte di evasione fiscale, anticipando le soglie di intervento penale a comportamenti ritenuti prodromici e strumentali all'evasione medesima, ponendosi la suddetta disposizione in rapporto di unitarietà strutturale con la contrapposta figura delittuosa di cui all'art.2 del medesimo decreto che punisce invece l'utilizzatore delle fatture medesime. Ciò premesso, la condotta punibile si configura quanto all'elemento oggettivo solo mediante la condotta attiva di chi, secondo la descrizione normativa, emette o rilascia fatture o altri documenti ideologicamente falsi al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indipendentemente dall'effettivo uso che questi potranno farne, mero post-factum privo di rilievo penale nell'ambito del reato in esame. E poiché il significato dei termini "emissione" e "rilascio" si ricava direttamente dal DPR 633/1973, il cui art. 21 dispone che "la fattura si ha per emessa all'atto della consegna o spedizione all'altra parte" dell'operazione commerciale, ne consegue che ai fini del perfezionamento del reato è sufficiente che il documento fuori esca dalla sfera individuale dell'emittente, ovverossia dalla sua disponibilità. Come infatti ripetutamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti è reato istantaneo che si consuma nel momento in cui l'emittente perde la disponibilità della fattura, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi (Sez. 3, 37091/2018).

Elemento psicologico

Il dolo specifico di favorire l'evasione fiscale di terzi connota l'elemento soggettivo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (Sez. 3, 7254/2019).

Non ha alcun rilievo il fatto che i destinatari delle false fatture non abbiano coltivato il proposito di evadere o conseguito il fine evasivo, perché il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti si connota come reato di pericolo o di mera condotta, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela del bene giuridico protetto anticipandola al momento della commissione della condotta tipica (SU, 1235/2011).

Il fine di "consentire a terzi l'evasione", in quanto oggetto del dolo (specifico), non è evento del reato, tant'è che neppure la presenza di una ulteriore finalità nell'azione delittuosa incide sulla compiuta integrazione della fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti, attesa la natura di reato di pericolo astratto per la cui configurabilità è sufficiente il mero compimento dell'atto tipico (Sez. 3, 52411/2018).

L'elemento soggettivo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti è rappresentato dal dolo specifico di favorire l'evasione fiscale di terzi, finalità che può anche concorrere con altri scopi, come quello di trarre un profitto personale (Sez. 3, 44449/2015).

Irrilevanza del tipo di falsità

Il reato ex art. 8 DLGS 74/2000 si realizza a prescindere dal tipo di falsità (ideologica o materiale), della fattura. Quello che rileva, infatti, è la sostanziale inesistenza delle operazioni - sia sotto il profilo oggettivo e sia soggettivo - di cui alla fattura (Sez. 3, 42458/2018).

Il delitto di emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa, quando cioè l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e tuttavia non vi sia corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura od altro documento fiscalmente rilevante e il soggetto giuridico che abbia erogato la prestazione, in quanto anche in tal caso è possibile conseguire il fine illecito indicato dalla norma in esame, ovvero consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, finalità questa rivelatasi ben nota al ricorrente (Sez. 3, 25606/2018).

Fatture per operazioni inesistenti sono anche quelle che contengono importi divergenti rispetto a quelli che la medesima prestazione avrebbe giustificato; il rinvio, dunque, è a quella "sovrapprestazione qualitativa"

che, per un verso, è stata valorizzata dalla costante giurisprudenza di legittimità proprio per configurare i delitti in esame e, per altro verso, trova preciso fondamento normativo nell'art. 1, comma 1, lett. a), DLGS 74/2000, che - a muover dal testo originario - stabilisce che per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi (Sez. 3, 37054/2019).

Profitto del reato

Il profitto del delitto ex art. 8 DLGS 74/2000 è costituito dal prezzo ottenuto per l'emissione delle fatture, cioè dal compenso pattuito o riscosso per eseguire il delitto, che può consistere tanto in un compenso in denaro, come per lo più accade, o in qualsiasi altra utilità, economicamente valutabile ed immediatamente o indirettamente derivante dalla commissione del reato (Sez. 3, 25061/2019).

Concorso tra emittente e utilizzatore

Il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti concorre con l'emittente, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 CP, non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'art. 9 DLGS 74/2000. Si è ulteriormente chiarito che la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 citato non si applica laddove il soggetto emittente le fatture per operazioni inesistenti coincida con l'utilizzatore delle stesse (Sez. 58331/2018).

L'art. 9 DLGS 74/2000, contenente una deroga alla regola generale fissata dall'art. 110 cod. pen. in tema di concorso di persone nel reato, esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del diverso soggetto emittente, ma non trova applicazione quando la medesima persona proceda in proprio sia all'emissione delle fatture per operazioni inesistenti, sia alla loro successiva utilizzazione (Sez. 3, 5434/2017).

*

Occultamento o distruzione di documenti contabili (Art. 10, DLGS 74/2000)

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Natura del reato

In tema di reati tributari, il delitto di occultamento della documentazione contabile ha natura di reato permanente, in quanto la condotta penalmente rilevante si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, che coincide con il dies a quo da cui decorre il termine di prescrizione» (Sez. 3, 5974/2013).

Condotte da cui deriva il reato

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, la condotta del reato previsto dall'art. 10 DLGS 74/2000, può consistere sia nella distruzione che nell'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, con conseguenze diverse rispetto al momento consumativo, giacché la distruzione realizza un'ipotesi di reato istantaneo, che si consuma con la soppressione della documentazione, mentre l'occultamento - consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori - costituisce un reato permanente, che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, dal quale soltanto inizia a decorre il termine di prescrizione (Sez. 5, 46169/2019).

La condotta del reato previsto dall'art. 10 DLGS 74/2000, può consistere sia nella distruzione che nell'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, con conseguenze diverse rispetto al momento consumativo, giacché la distruzione realizza un'ipotesi di reato istantaneo, che si consuma con la soppressione della documentazione, mentre l'occultamento - consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori - costituisce un reato permanente,

che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, dal quale soltanto inizia a decorre il termine di prescrizione (Sez. 7, 56573/2018).

Impossibilità di ricostruzione del reddito o del volume d'affari

In tema di reati tributari, l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto e sussiste anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante (Sez. 7, 46775/2019).

L'irrelevanza - ai fini dell'esclusione del delitto ex art. 10 DLGS 74/2000 - della possibilità di ricostruzione alternativa dei redditi e del volume degli affari discende dalla ratio dell'incriminazione e dal bene giuridico tutelato dalla norma, da individuarsi nell'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente. L'art. 10 citato sanziona, dunque, l'obbligo di questi di non sottrarre all'accertamento fiscale le scritture ed i documenti contabili. Così individuato l'oggetto giuridico del reato, ne discende che non è rilevante che la ricostruzione delle operazioni prive di documentazione contabile sia possibile attraverso percorsi esterni all'impresa, quali i riscontri incrociati con gli altri soggetti economici con i quali vi sono stati rapporti commerciali, situazione nella quale è palese la violazione del bene giuridico alla trasparenza fiscale del contribuente. In altri termini, la norma sanziona la violazione dell'obbligo di trasparenza fiscale che ricorre in tutti i casi in cui la documentazione dell'impresa non consenta la ricostruzione delle operazioni in ragione della mancanza totale o parziale di questa, restando escluso il reato solo quanto il risultato economico delle operazioni prive di documentazione obbligatoria possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore (Sez. 3, 3057/2018).

In tema di reati tributari, il delitto di cui all'art. DLGS 74/2000, tutelando il bene giuridico della trasparenza fiscale, è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore e senza necessità di reperire aliunde elementi di prova (Sez. 3, 20748/2016).

L'art. 10 DLGS 74/2000, ai fini dell'individuazione dell'oggetto materiale della condotta di occultamento o distruzione, rimanda, implicitamente, a quelle scritture contabili e a quei documenti che, alla stregua di altre norme, il cui novero è lasciato, peraltro, del tutto "aperto", devono essere obbligatoriamente conservate. Allo stesso tempo, occorre considerare che la ratio della norma incriminatrice, in continuità normativa con la precedente disposizione dell'art. 4 comma 1, lett. b) L. 516/1982, è quella di garantire l'esatto adempimento delle obbligazioni tributarie, per cui i documenti e le scritture contabili in oggetto non possono che essere quelle (e solo quelle) aventi rilievo sotto il profilo fiscale. È per questo motivo, dunque, che ai fini della individuazione di tali documenti, deve guardarsi al DPR 600/1973, recante "disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" e, in particolare, all'art. 22, ove si specifica, al comma secondo, che «le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'articolo 2457 del detto codice», dovendosi al riguardo evidenziare il predetto art. 2220 CC fissa in 10 anni il termine di conservazione delle scritture contabili, prevedendosi che per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie di tali documenti spediti. Quanto all'individuazione in concreto delle scritture contabili obbligatorie, il comma secondo della norma sopra citata rimanda, a propria volta, tra le altre disposizioni normative, al codice civile; ne deriva, dunque, che, in forza dell'art. 2214 CC, da intendersi, per quanto appena detto, richiamato dal comma 2 dell'art. 22 DPR 600/1973, tra le scritture contabili obbligatorie devono ritenersi ricomprese, a norma del comma 1, il libro giornale e il libro degli inventari, oltre che, a norma del comma 2, le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa (Sez. 3, 48269/2018).

Elemento psicologico

In tema di reati tributari, l'accertamento del dolo specifico richiesto per la sussistenza del delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili al fine di evasione presuppone la prova della produzione di reddito e del volume di affari, che può desumersi, in base a norme di comune esperienza, dal fatto che l'agente sia titolare di un'attività commerciale (Sez. 3, 51836/2018).

Non sono necessari il profitto e il danno

L'art. 10 DLGS 74/2000 configura un delitto che, a differenza degli altri reati previsti dal medesimo decreto, non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili, né prevede un meccanismo automatico di irrogazione di una sanzione amministrativa, ad esempio ai sensi del DLGS 471/1997, per cui rispetto a tale fattispecie il preventivo accertamento dell'estinzione integrale del debito o del ravvedimento operoso risulta inesigibile, a meno che non si verifichi che nei confronti dell'imputato, in relazione alla peculiare condotta illecita descritta dal predetto art. 10, sia eventualmente maturato uno specifico debito erariale che avrebbe potuto essere estinto dal contribuente con gli istituti all'uopo previsti dal sistema tributari (Sez. 3, 10800/2019).

*

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (Art. 11, DLGS 74/2000)

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

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

Natura del reato

La fattispecie prevista dall'art. 11 DLGS 74/2000 costituisce reato di pericolo, integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei - secondo un giudizio "ex ante" che valuti la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dell'Erario - a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria, a prescindere dalla sussistenza di un'esecuzione esattoriale in atto (tra le molte, Sez. 3, 46975/2018). Ai fini dell'integrazione del reato in esame - che sanziona la condotta di chiunque alieni simulatamente o compia atti fraudolenti su beni al fine di sottrarsi al versamento delle imposte o di sanzioni ed interessi pertinenti a dette imposte - non è necessario che sussista una procedura di riscossione in atto, considerato che nella previsione vigente il riferimento a tale procedura appartiene al momento intenzionale e non alla struttura del fatto e non vi è alcun riferimento alle condizioni previste precedentemente dall'art. 97, comma 6, DPR 602/1973, come modificato dall'art. 15, comma 4, L. 413/1991, a mente della quale l'esecuzione tributaria coattiva la quale non configura un presupposto della condotta, in quanto è prevista dalla legge solo come evenienza futura che la condotta, idonea, tende a neutralizzare (Sez. 7, 46523/2019).

L'art. 11 DLGS 74/2000, disposizione la quale mira ad evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche, creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario. La fattispecie criminosa va qualificata come reato di pericolo concreto, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare, secondo un giudizio ex ante, l'attività recuperatoria della Amministrazione finanziaria. Oggetto giuridico del reato, pertanto, non è il diritto di credito dell'Erario, bensì la garanzia rappresentata dai beni dell'obbligato, potendosi, pertanto, configurare il reato anche nel caso in cui, dopo il compimento degli atti fraudolenti, si verifichi comunque il pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni (Sez. 3, 35853/2016).

Il delitto previsto dall'art. 11 DLGS 74/2000 è reato di pericolo, integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei - secondo un giudizio ex ante che valuti la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dell'Erario - a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria (Sez. 3, 46975/2018). Ed è evidente che tale giudizio ex ante non può che svolgersi attraverso una comparazione - seppure effettuata in via sommaria e allo stato degli atti - tra il valore del denaro o dei beni occultati e la pretesa dell'erario, dovendosi in ultima analisi valutare se la residua consistenza patrimoniale del debitore sia sufficiente a soddisfare tale pretesa (Sez. 3, 23467/2019).

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è reato di pericolo e si consuma nel momento e nel luogo in cui venga posto in essere qualsiasi atto che possa mettere in pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria e la consumazione può prolungarsi sino a quando, in ipotesi di più atti tutti idonei a porre in essere una fraudolenta sottrazione, l'offesa permanga per tutto il tempo in cui tali atti vengano posti in essere atti (Sez. 3, 7645/2019).

Nozione di atto fraudolento

Con riguardo alla nozione di atto fraudolento contenuta nella disposizione dell'art. 11 DLGS 74/2000, laddove, con terminologia mutuata dall' art. 388 CP, si sanziona la condotta di chi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, deve essere considerato atto fraudolento ogni comportamento che, formalmente lecito (analogamente, del resto, alla vendita di un bene), sia tuttavia caratterizzato da una componente di artificio o di inganno, ovvero che è tale ogni atto che sia idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero (per la verità con una sovrapposizione rispetto alla simulazione) ovvero qualunque stratagemma artificioso tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali alla riscossione (SU, 12213/2018).

La fraudolenza o la simulazione richieste dall'art. 11 DLGS 74/2000 possono essere realizzate anche mediante il trasferimento di soldi all'estero (Sez. 3, 42936/2019).

Sul rilievo che il reato di cui all'articolo 11 DLGS 74/2000 è integrato dall'uso di mezzi fraudolenti per occultare i propri o altrui beni al fine di sottrarsi al pagamento del debito tributario, delle sanzioni e relativi interessi e che tra tali mezzi fraudolenti vi sono anche le condotte che riguardano specificamente la possibilità di sottoporre ad esecuzione forzata i beni della società - è stato ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità che anche lo spostamento di sede sociale, con tutte le conseguenze che determina anche in punto di giurisdizione dell'eventuale giudice procedente, costituisce un ostacolo a tale procedura in tutti i casi in cui esso sia giustificato con un trasferimento di proprietà non effettivo, costituendo il risultato finale delle manovre elusive (Sez. 3, 46975/2018).

Pur integrando la fattispecie ex art. 11 DLGS 74/2000 un reato di pericolo concreto, il delitto si configura attraverso il compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei - secondo un giudizio "ex ante" che valuti la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dell'Erario - a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria, con la conseguenza che un aumento del capitale sociale - effettuato per consentire ad una società di disporre dell'unico cespite immobiliare di proprietà del contribuente in modo da far apparire, contrariamente al vero, che i beni di detto contribuente non potessero formare oggetto di soddisfazione della pretesa creditoria - integra pienamente il delitto in esame (Sez. 3, 46975/2018).

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - qualora si articoli attraverso il compimento di una pluralità di trasferimenti immobiliari, costituenti una operazione unitaria finalizzata a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva - si perfeziona nel momento in cui viene realizzato l'ultimo atto dispositivo (Sez. 3, 51837/2018).

Momento della consumazione

Il delitto previsto dall'art. 11, DLGS 74/2000 è reato di pericolo, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare - secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria. Ne consegue che per individuarne il momento di consumazione può farsi riferimento al primo momento di realizzazione della condotta finalizzata ad eludere le pretese del fisco (Sez. 3, 49891/2019).

*

Dichiarazione infedele in caso di gravi frodi IVA transfrontaliere (art. 4 DLGS 74/2000)

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).

*

Omessa dichiarazione in caso di gravi frodi IVA transfrontaliere (art. 5 DLGS 74/2000)

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 è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1-bis. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è 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.

*

Indebita compensazione in caso di gravi frodi IVA transfrontaliere (art. 10-quater DLGS 74/2000)

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.

Con il d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, sono state ulteriormente ampliate le fattispecie tributarie rilevanti ai fini 231, secondo le condizioni dettate dalla c.d. Direttiva PIF (Direttiva UE 2017/1371) relativa alla "lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'UE mediante il diritto penale". Nello specifico, il d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, in attuazione di quanto disposto dalla normativa europea ed alla legge di recepimento (legge di delegazione europea 4 ottobre 2019, n. 117), ha aggiunto al decreto 231 anche i seguenti ed ulteriori reati tributari:

- dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. 74/2000);
- omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. 74/2000);
- indebita compensazione (art. 10-quater, d.lgs. n. 74/2000).

In questo caso, le nuove fattispecie di reato sono state introdotte limitando la responsabilità dell'ente solo se commesse nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'IVA per un importo superiore a 10 milioni di euro.

Esemplificazione delle condotte:

- Dichiarazione infedele (limitatamente all'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'IVA, per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro) (art. 4, d.lgs. 74/2000): l'ente, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, falsifica la relativa dichiarazione, superando i limiti indicati dal legislatore ed ottenendo un risparmio fraudolento per l'ente stesso.
- Omessa dichiarazione (limitatamente all'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'IVA, per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro) (art. 5, d.lgs. 74/2000): l'ente, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, non presenta la relativa dichiarazione, superando i limiti indicati dal legislatore ed ottenendo un risparmio fraudolento per

- l'ente stesso.
- Indebita compensazione (limitatamente all'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'IVA, per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro) (art. 10-quater, d.lgs. 74/2000): l'ente, mediante il supporto di documentazione falsa, prospetta una compensazione fondata su un credito inesistente o non spettante, superando i limiti indicati dal legislatore ed ottenendo un vantaggio fraudolento per l'ente stesso.

Per una migliore comprensione dell'impatto dei reati tributari presupposto in termini di responsabilità amministrativa degli Enti ex d.lgs 231/2001 si richiama l'allegata circolare della Guardia di Finanza 1 Settembre 2020 n. 216816 (allegato 3.1).

3. FUNZIONE DELLA PARTE SPECIALE – I REATI TRIBUTARI

La presente Parte Speciale si riferisce a comportamenti posti in essere dagli amministratori, dirigenti, dipendenti nonché collaboratori esterni e partner della Società, compresi gli eventuali soggetti appartenenti ad altre realtà esterne coinvolti nella gestione delle aree di attività a rischio, e comunque di chi, anche solo di fatto, rientri nelle categorie di apicali o subordinati della società.

Obiettivo della presente parte speciale è garantire che i soggetti sopra individuati mantengano condotte conformi ai principi di riferimento di seguito enunciati, al fine di prevenire la commissione dei reati tributari, così come descritti nel paragrafo precedente.

Nella parte generale sono stati richiamati i principi ispiratori della normativa e i presidi principali per l'attuazione delle vigenti disposizioni in materia.

In questa parte speciale sono individuati i principi di riferimento per la costruzione del Modello, specificamente previsti in relazione alle fattispecie di attività sensibili individuate al fine di prevenire la commissione dei reati sopra citati.

4. PRINCIPI DI RIFERIMENTO GENERALI

4.1. Il sistema organizzativo in generale

Nell'espletamento di tutte le operazioni direttamente o indirettamente attinenti alla gestione e all'utilizzo dei sistemi informativi aziendali, i Dipendenti e gli Organi Sociali devono adottare e rispettare:

- 1) il sistema di controllo interno, e quindi le procedure aziendali, la documentazione e le disposizioni inerenti la struttura gerarchico-funzionale aziendale e organizzativa;
- 2) le norme inerenti il sistema amministrativo, contabile, finanziario e controllo di gestione di ASTEM S.p.A.;
- 3) il sistema disciplinare;
- 4) in generale, la normativa applicabile.

In particolare, ai fini del presente Protocollo, si recepiscono tutte le regole e tutti i principi contenuti nei seguenti documenti che devono intendersi, pertanto, quivi integralmente trascritti:

- a) le disposizioni legislative e regolamentari, italiane o straniere, applicabili alla fattispecie;
- b) le previsioni dello Statuto sociale;
- c) il Codice etico;
- d) le norme generali emanate ai fini del D.Lgs. 231/01;
- e) le verbalizzazioni, le deliberazioni e le eventuali risoluzioni degli organi previsti dai sistemi di Governance in essere;
- f) le procedure interne introdotte dal modello organizzativo e necessarie a mitigare il rischio di reato;
- g) i codici deontologici ed etici di Confindustria;
- h) le disposizioni di servizio (circolari) emanate dalle unità organizzative competenti e dai superiori gerarchici.

4.2. Principi generali di comportamento

La presente parte speciale prevede l'espresso divieto a carico degli Organi Sociali (in via diretta) e dei lavoratori dipendenti e dei consulenti di ASTEM S.p.A. (limitatamente rispettivamente agli obblighi contemplati nelle specifiche procedure e agli obblighi contemplati nelle specifiche clausole contrattuali) di:

- porre in essere, collaborare o dare causa alla realizzazione di comportamenti tali che - considerati individualmente o collettivamente - integrino, direttamente o indirettamente, le fattispecie di reato rientranti tra quelle sopra considerate (art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. 231/2001);
- violare i principi e le procedure aziendali applicabili alla presente parte speciale.

La presente Parte Speciale comporta, conseguentemente, l'obbligo a carico dei soggetti sopra indicati di rispettare scrupolosamente tutte le leggi vigenti ed in particolare di:

- 1) tenere un comportamento corretto, trasparente e collaborativo, nel rispetto delle norme di legge e delle procedure aziendali, in tutte le attività finalizzate alla formazione del bilancio, delle altre comunicazioni sociali, al fine di fornire al socio ed ai terzi una informazione veritiera e corretta sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società;
- 2) tenere un comportamento corretto, trasparente e collaborativo, nel rispetto delle norme di legge e delle procedure aziendali, in tutte le attività finalizzate alla redazione delle dichiarazioni fiscali della società e al pagamento delle imposte dirette e indirette;
- 3) osservare rigorosamente tutte le norme poste dalla legge a tutela dell'integrità ed effettività del capitale sociale, al fine di non ledere le garanzie dei creditori e dei terzi in genere;
- 4) assicurare il regolare funzionamento della Società e degli Organi Sociali, garantendo ed agevolando ogni forma di controllo interno sulla gestione sociale previsto dalla legge nonché la libera e corretta formazione della volontà assembleare;

Nell'ambito dei suddetti comportamenti, è fatto divieto, in particolare, di:

- a) rappresentare o trasmettere per l'elaborazione e la rappresentazione in bilanci o altre comunicazioni sociali, dati falsi, lacunosi o, comunque, non rispondenti alla realtà, sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società;
- b) omettere dati ed informazioni imposti dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società;
- c) omettere o ritardare il pagamento di qualsiasi tipo di imposta, tassa o contributo;
- d) restituire conferimenti al socio o liberarlo dall'obbligo di eseguirli, al di fuori dei casi di legittima riduzione del capitale sociale;
- e) ripartire utili o acconti su utili non effettivamente conseguiti o destinati per legge a riserva;
- f) acquistare o sottoscrivere azioni proprie fuori dai casi previsti dalla legge, con lesione all'integrità del capitale sociale;
- g) effettuare riduzioni del capitale sociale, fusioni o scissioni, in violazione delle disposizioni di legge a tutela dei creditori, provocando ad essi un danno;
- h) procedere a formazione o aumento fittizio del capitale sociale, attribuendo azioni per un valore inferiore al loro valore nominale;
- i) porre in essere comportamenti che impediscano materialmente, mediante l'occultamento di documenti o l'uso di altri mezzi fraudolenti, lo svolgimento dell'attività di controllo da parte del socio, dell'Organo di Sorveglianza;
- j) pubblicare o divulgare notizie false, o porre in essere operazioni simulate o altri comportamenti di carattere fraudolento o ingannatorio, aventi ad oggetto la situazione economica, finanziaria, patrimoniale della Società;
- k) esporre nelle predette comunicazioni e trasmissioni fatti non rispondenti al vero, ovvero occultare fatti rilevanti relativi alle condizioni economiche, patrimoniali o finanziarie della Società;
- l) emettere o ricevere documentazione contabile non corrispondente ad

operazioni esistenti sia dal punto di vista oggettivo, sia dal punto di vista soggettivo;

- m) effettuare, in qualsiasi forma e a qualsiasi titolo, operazioni di acquisto, vendita o di altro tipo, su strumenti finanziari, utilizzando le informazioni privilegiate di cui si sia venuti a conoscenza in ragione della propria qualità di membro degli organi di amministrazione, direzione o controllo dell'emittente, ovvero della partecipazione al capitale dell'emittente;
- n) porre in essere le medesime operazioni utilizzando le informazioni privilegiate di cui si sia venuti a conoscenza nell'esercizio di un'attività lavorativa, di una professione, di una funzione o di un ufficio;
- o) comunicare tali informazioni a soggetti terzi – salvo che ciò avvenga nel normale esercizio del lavoro, della professione, della funzione o dell'ufficio;
- p) raccomandare o indurre soggetti terzi a compiere le operazioni *de quibus*, sulla base delle medesime informazioni;
- q) diffondere notizie false idonee a provocare un'alterazione dei prezzi di strumenti finanziari;
- r) porre in essere operazioni simulate o altri artifici in grado di determinare un'alterazione del prezzo di strumenti finanziari.

4.3. Standard di controllo generali

Gli standard di controllo di carattere generale da considerare e applicare con riferimento a tutte le Attività Sensibili individuate sono i seguenti:

- **Esistenza di Procedure / Linee Guida Formalizzate**: devono esistere disposizioni aziendali e procedure formalizzate idonee a fornire principi di comportamento, modalità operative per lo svolgimento delle attività sensibili nonché modalità di archiviazione della documentazione rilevante;
- **Segregazione dei compiti**: lo standard concerne l'applicazione del principio di separazione delle attività tra chi autorizza, chi esegue e chi controlla;
- Esistenza di un **sistema di deleghe coerente** con le responsabilità organizzative assegnate: devono esistere regole formalizzate per l'esercizio di poteri di firma e poteri autorizzativi interni. i poteri autorizzativi e di firma devono:
 - (i) essere coerenti con le responsabilità organizzative e gestionali assegnate, prevedendo, ove richiesto, l'indicazione delle soglie di approvazione delle spese;
 - (ii) essere chiaramente definiti e conosciuti all'interno della Società;
- **tracciabilità**: ogni operazione relativa all'attività sensibile deve essere adeguatamente registrata. Il processo di decisione, autorizzazione e svolgimento dell'attività sensibile deve essere verificabile ex post, anche tramite appositi supporti documentali e, in ogni caso, devono essere disciplinati in dettaglio i casi e le modalità dell'eventuale possibilità di cancellazione o distruzione delle registrazioni effettuate. Infine, nei confronti di terze parti contraenti (es.: collaboratori, consulenti, partner, fornitori, ecc.), identificate anche in funzione di specifici criteri di importo e significatività della fornitura e coinvolte nello svolgimento di attività a rischio rispetto ai reati

societari e che operano per conto o nell'interesse di ASTEM S.p.A., i relativi contratti, secondo precisi criteri di selezione definiti nel presente Modello, devono:

- a) essere definiti per iscritto, in tutte loro condizioni e termini;
- b) contenere clausole standard al fine del rispetto del D.Lgs. 231/2001 (ovvero, se si tratta di soggetto straniero o operante all'estero, al rispetto della normativa internazionale e locale relativa, in particolare, a comportamenti configuranti ipotesi corrispondenti ai reati societari previsti dal Decreto);
- c) contenere apposita dichiarazione dei medesimi con cui si affermi di essere a conoscenza della normativa di cui al D.Lgs. 231/2001 (ovvero, se si tratta di soggetto straniero o operante all'estero, al rispetto della normativa internazionale e locale relativa, in particolare, a comportamenti configuranti ipotesi corrispondenti ai reati societari previsti dal Decreto) e di impegnarsi a tenere comportamenti conformi al dettato della norma;
- d) contenere apposita clausola che regoli le conseguenze della violazione da parte degli stessi delle norme di cui al D.Lgs. 231/2001 (ovvero, se si tratta di soggetto straniero o operante all'estero, al rispetto della normativa internazionale e locale relativa, in particolare, a comportamenti configuranti ipotesi corrispondenti ai reati societari previsti dal Decreto) (es. clausole risolutive espresse, penali). Si vedano al riguardo gli esempi riportati nel paragrafo precedente.

4.4. I contratti di servizio

Alcune delle attività sensibili indicate sono gestite, in tutto o in parte, da personale di consulenti esterni in forza di contratti di servizio che regolano formalmente le prestazioni di servizi, assicurando trasparenza agli oggetti delle prestazioni erogate ed ai relativi corrispettivi, determinati sulla base dei prezzi di mercato. Tali contratti prevedono l'impegno al rispetto dei principi di organizzazione e gestione idonei a prevenire la commissione degli illeciti ex d. lgs. n. 231/2001 da parte della Società affidataria.

5. LE ATTIVITÀ SENSIBILI RELATIVE AI REATI TRIBUTARI AI FINI DEL D.LGS. 231/2001

Poiché i reati tributari in questione risultano in particolare veicolati a mezzo di fatture (o altri documenti fiscalmente rilevanti) falsi o inesistenti, va evidenziato che la fatturazione attiva concerne in particolare enti pubblici, il che riduce, se non annulla, il rischio di commissione del reato.

Appare infatti impraticabile un fenomeno di sottofatturazione nei confronti dei Comuni rispetto a quanto previsto dai contratti di servizio per le attività di gestione del verde, gestione del calore, servizi a supporto logistico del Comune di Lodi e del Tempio Civico dell'Incoronata, con mala-regolamentazione delle differenze al di fuori del sistema contabile e fiscale aziendale.

In relazione a eventuali sottofatturazioni nell'ambito delle attività di alienazione del patrimonio immobiliare sul libero mercato a favore di ASTEM S.p.A. soccorre la necessaria preventiva autorizzazione del Comitato di Controllo Analogo ai sensi dell'art. 20 dello Statuto, con conseguente marginalità del tema.

Non risulta rilevante, ai fini della potenziale commissione del reato, il rapporto con gli utenti della riscossione dei tributi locali.

Sul fronte delle cessioni immobiliari, presidio alla commissione del reato tributario è costituito dall'insieme delle seguenti attività, da collocare in capo a ruoli / soggetti aziendali distinti, ai fini di realizzare la necessaria segregazione funzionale, anche tenuto conto della piccola dimensione dell'organico di ASTEM S.p.A.:

- a) istruttoria (la cessione immobiliare dovrebbe essere sempre preceduta, come è preceduta, salvo eventuali beni di limitatissimo valore economico, dall'ottenimento di perizia giurata o asseverata, da parte di istituto pubblico riconosciuto o di esperto individuato nel rispetto delle procedure ex art 35 D.Lgs 165/2001 e D.Lgs 50/2016),
- b) pubblicità e selezione (l'alienazione dovrebbe sempre avvenire in esito ad una procedura di evidenza pubblica ex art 4 D.Lgs 50/2016 e RD 827 / 1924),
- c) aggiudicazione (essa dovrebbe avvenire a fronte dei criteri di valutazione offerte rigidamente e chiaramente esposti nell'avviso di alienazione),
- d) rendicontazione (l'esito della procedura dovrà essere comunicato ai partecipanti e pubblicato in *Amministrazione Trasparente*),
- e) controllo (gli organi di controllo, revisione, vigilanza della Società potranno ben verificare la coerenza della procedura ed i risultati ottenuti).

Sul fronte degli affitti immobiliari, presidio alla commissione del reato tributario è costituito dallo svolgimento di procedure di selezione degli affittuari (per quanto applicabile) e dalla verifica dei requisiti (anche ex art 80 D.Lgs 50/2016, per quanto applicabile) dell'affittuario, ai fini di garantire l'affidabilità di quest'ultimo; inoltre, la determinazione del canone dovrà essere obbligatoriamente preceduta da analisi oggettive che ne determinino la congruità.

Per quanto riguarda le fatturazioni passive (per ASTEM S.p.A.) inesistenti, false o simili, si richiama il fatto che il ciclo passivo della Società è governato dagli obblighi pubblicistici ex D.Lgs 50/2016; le relative procedure, regolamenti, obblighi costituiscono il presidio – base rispetto alla commissione dei reati, e la verifica di comportamenti coerenti con dette procedure, regolamenti, obblighi, da parte delle unità

organizzative e dei singoli dipendenti, costituisce il primario presidio alla commissione del reato.

Una determina o delibera a contrarre individua la fase di avvio di un processo di acquisto, ed in particolare di un affidamento diretto (nel rispetto del principio di rotazione ex §§ 3.6/7 Linee Guida ANAC n. 4, il che di per sé riduce la possibilità di instaurare rapporti consolidati con singoli fornitori) o di una procedura più articolata per l'affidamento di servizi / forniture / lavori, le quali seguono le fasi dettagliate nell'allegato afferente ai processi a maggior rischio di corruzione ai danni della Società (cui si rinvia per il dettaglio); le verifiche di conformità (visti tecnici) si associano alle fatture passive pervenute; il pagamento avviene a fronte dell'abbinamento tra determina / delibera – atto di affidamento o contratto – visto tecnico – fattura passiva.

L'articolazione stessa delle fasi di cui sopra e il principio di segregazione delle funzioni (da perseguire) tra più unità organizzative e persone che caratterizza il ciclo passivo aziendale presidia come detto il rischio di commissione del reato.

Particolare attenzione va posta, anche a livello di verifica da parte degli organi di revisione ed Organismo di Vigilanza, ai casi di prestazioni eccezionali di servizi, forniture, lavori la cui rendicontazione, verifica e pagamento possono realizzarsi, per specifiche ragioni, a consuntivo ed al di fuori dell'ordinaria procedura di ciclo passivo sopra tratteggiata (ad esempio, in caso di emergenza ex art 63 o art 163 D.Lgs 50/2016).

Inoltre, nell'ambito della commissione dei reati tributari, appare necessario che sia svolta una preliminare verifica formale, da conservare agli atti, da parte dei competenti organi / ruoli interni ad ASTEM S.p.A. eventualmente supportati da professionisti esterni, ai fini di valutare se determinate norme di beneficio fiscale si attagliano effettivamente ai processi ed alla realtà gestionale di ASTEM S.p.A. (a mero titolo di esempio, si pensi a norme di concessione di crediti di imposta a fronte dello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, oppure nell'ambito delle provvidenze fiscali a supporto delle aziende in caso di acquisti da effettuarsi in caso di emergenza sanitaria, quale quella correlata a Covid-19).

Gli organi di revisione e l'Organismo di Vigilanza verificano a campione il rigoroso rispetto dei protocolli, procedure, prassi, principi di cui sopra anche a presidio della commissione di reati tributari a favore di ASTEM S.p.A., in particolare nel tentativo di ridurre il carico fiscale.

In ulteriore dettaglio, operano anche quali presidi alla Commissione dei reati in questione:

- le verifiche infrannuali ed annuali, preventivi ed a posteriori, sulle dichiarazioni fiscali operate dal Revisore Legale dei Conti e dal Collegio sindacale;
- sul fronte della gestione della riscossione tributaria, la pubblicazione sui siti internet (di ASTEM S.p.A. e del Comune) delle relative tariffe comunali e del regolamento, nonché una puntuale attività di verifica di coerenza dell'inserimento manuale (a sistema) delle relative denunce ed atti conseguenti.

Nello specifico, il rischio di commissione dei reati tributari contemplati nella presente Parte Speciale può realizzarsi principalmente nelle seguenti aree (attività, funzioni, processi):

- (i) predisposizione di bilanci, relazioni, delle dichiarazioni fiscali, delle comunicazioni sociali in genere, nonché adempimenti di oneri informativi destinati al mercato;**
- (ii) Gestione Adempimenti Fiscali-Tributari**
- (iii) Emissione di fatture**
- (iv) Rapporti con i fornitori (ricevimento di fatture)**
- (v) gestione dei rapporti con gli organi di controllo;**
- (vi) operazioni relative al capitale sociale: gestione dei conferimenti, dei beni sociali, degli utili e delle riserve, operazioni sulle partecipazioni e sul capitale;**
- (vii) comunicazione, svolgimento e verbalizzazione assemblee e riunioni Consiglio di Amministrazione;**
- (viii) principi generali di controllo**

6. DESTINATARI

La presente Parte Speciale si riferisce a comportamenti posti in essere dagli amministratori, dirigenti, dipendenti nonché Collaboratori esterni e Partner della Società, compresi gli eventuali soggetti appartenenti ad altre realtà esterne coinvolti nella gestione delle aree di attività a rischio, e comunque di chi, anche solo di fatto, rientri nelle categorie di apicali o subordinati della società.

7. PRINCIPI DI COMPORTAMENTO SPECIFICI RELATIVI ALLE REGOLAMENTAZIONE DELLE SINGOLE ATTIVITÀ SENSIBILI

Qui di seguito sono elencati gli ulteriori principi specifici di comportamento che è obbligatorio applicare nello svolgimento delle relative attività sensibili e gli standard di controllo individuati per le specifiche Attività Sensibili.

(i) *predisposizione di bilanci, relazioni, delle dichiarazioni fiscali, delle comunicazioni sociali in genere, nonché adempimenti di oneri informativi destinati al mercato*

L'attività in oggetto si articola nelle seguenti attività sensibili: Predisposizione del Bilancio di Esercizio e predisposizione adempimenti fiscali.

La regolamentazione dell'attività prevede:

- funzioni interne di ASTEM S.p.A. coinvolte nelle diverse fasi di predisposizione del Bilancio e delle altre relazioni;
- modalità, tempi ed Enti coinvolti nella programmazione delle attività di chiusura;
- funzioni coinvolte nella redazione dei documenti allegati al Bilancio (Nota Integrativa e Relazione sulla Gestione);
- modalità di trasmissione formale dei dati;
- la previsione di riunioni periodiche, possibilmente settimanali o bisettimanali, dei responsabili amministrativi con il Commercialista per la verifica della contabilità, delle registrazioni e delle valutazioni;
- la previsione di almeno una riunione tra Commercialista, i revisori, il collegio sindacale e l'Organismo di Vigilanza, su convocazione di quest'ultimo, prima dell'approvazione del progetto di Bilancio da sottoporre all'Assemblea, che abbia per oggetto tale documento, con stesura del relativo verbale.

Inoltre lo svolgimento dell'attività prevede:

- la definizione delle principali fasi nelle quali si articola l'attività in oggetto, quali:
- la gestione della contabilità generale;
- la valutazione e stima delle poste di bilancio;
- la redazione del bilancio civilistico e delle situazioni contabili infrannuali;
- la predisposizione della documentazione relativa agli adempimenti fiscali;
- la definizione e la diffusione al personale coinvolto in attività di predisposizione del bilancio, di norme che definiscano con chiarezza i principi contabili da adottare per la definizione delle poste di bilancio e le modalità operative per la loro contabilizzazione. Tali norme devono essere tempestivamente integrate / aggiornate dalle indicazioni fornite dall'ufficio competente sulla base delle novità in termini di normativa civilistica e diffuse ai destinatari sopra indicati;
- la definizione di regole e responsabilità finalizzate alle verifiche dei valori di bilancio con specifici riferimenti alle attività di controllo sull'informativa finanziaria;
- la definizione di istruzioni rivolte alle Funzioni con cui si stabilisca quali dati e notizie debbano essere forniti alla Funzione Controllo, Amministrazione e Finanza in relazione alle chiusure annuali e infrannuali;

- l'acquisizione da parte di ASTEM S.p.A. della lettera che attesti la veridicità e la completezza delle informazioni fornite ai fini della redazione del bilancio consolidato e la previsione del medesimo sistema di attestazione per il bilancio civilistico delle società partecipate;
- lo svolgimento di una o più riunioni tra la società di revisione, il Collegio Sindacale, l'Organismo di Vigilanza, il responsabile contabilità e il Direttore prima della seduta del Consiglio di Amministrazione per l'approvazione del bilancio, che abbiano per oggetto la valutazione di eventuali criticità emerse nello svolgimento delle attività di revisione;
- l'obbligo di modifica ai dati contabili solo da parte della Funzione che li ha generati. Deve essere, inoltre, data adeguata giustificazione, documentazione e archiviazione di eventuali modifiche apportate alla bozza di bilancio/situazioni infrannuali;
- lo svolgimento, oltre che alle Funzioni/Strutture coinvolte nella redazione del bilancio e dei documenti connessi, di attività di formazione di base (in merito alle principali nozioni e problematiche giuridiche e contabili sul bilancio) alle Funzioni/Strutture coinvolte nella definizione delle poste valutative del bilancio;
- l'utilizzo di un sistema (anche informatico) per la trasmissione di dati e informazioni alla funzione/struttura responsabile con procedure specifiche per la gestione degli accessi, con procedure, che consentano la tracciabilità dei singoli passaggi, l'identificazione dei soggetti che inseriscono i dati nel sistema e la rilevazione degli accessi non autorizzati;
- l'attribuzione di ruoli e responsabilità, relativamente alla tenuta, conservazione e aggiornamento del fascicolo di bilancio e degli altri documenti contabili societari (ivi incluse le relative attestazioni) dalla loro formazione e approvazione dell'ipotesi di progetto di bilancio del Consiglio di Amministrazione al deposito e pubblicazione (anche informatica) dello stesso, successiva all'approvazione dell'Assemblea, e alla relativa archiviazione.

Ai fini della mitigazione del rischio di commissione dei reati previsti dall'art. 25-*quinqüesdecies* del Decreto (reati tributari) si intendono inoltre richiamati i principi di controllo relativi alle aree a rischio "rapporti con i clienti (c.d. ciclo attivo)" e "rapporti con i fornitori (c.d. ciclo passivo)" contenuti nella parte sociale, protocollo "corruzione privata" del presente modello.

In particolare, lo svolgimento dell'attività prevede altresì:

- esistenza di controlli e le modalità di registrazione delle fatture ricevute/emesse;
- esistenza di regole formalizzate nei contratti infragruppo per la gestione della fatturazione tra le società del Gruppo;
- utilizzo di adeguati sistemi informativi aziendali gestionali, per la gestione delle attività relative alla fatturazione attiva e passiva e ai relativi incassi e pagamenti, che garantiscono la registrazione di tutte le fasi del processo che comportano la generazione di un costo/ricavo e che non consentono di emettere/registrare la fattura attiva/passiva e di perfezionare il relativo incasso/pagamento senza adeguato supporto documentale;
- la definizione e regolamentazione dei processi amministrativo-contabili della società nell'ambito di un modello di Governo e Controllo che garantisce la definizione dei ruoli, degli strumenti e delle modalità operative relative a tali

processi e che preveda verifiche periodiche sull'attendibilità dei controlli previsti sulle principali fasi dei processi;

- il divieto di utilizzo del contante o altro strumento finanziario al portatore, per qualunque operazione di incasso, pagamento, trasferimento fondi, impiego o altro utilizzo di disponibilità finanziarie, nonché il divieto di utilizzo di conti correnti o libretti di risparmio in forma anonima o con intestazione fittizia. Eventuali eccezioni all'utilizzo di denaro contante o di altro strumento finanziario al portatore sono ammesse per importi modesti e sono disciplinate con specifica procedura (es. procedura piccola cassa);
- il divieto di accettare ed eseguire ordini di pagamento provenienti da soggetti non identificabili, non presenti in anagrafica e dei quali non sia tracciabile il pagamento (importo, nome/denominazione, indirizzo e numero di conto corrente) o qualora non sia assicurata, dopo l'esecuzione di controlli in sede di apertura/modifica di anagrafica fornitori/clienti a sistema, la piena corrispondenza tra il nome del fornitore/cliente e l'intestazione del conto su cui far pervenire/da cui accettare il pagamento;
- che i pagamenti siano effettuati: (a) previa autorizzazione scritta del Gestore del Contratto che attesterà l'avvenuta prestazione e/o il verificarsi delle condizioni previste nel Contratto in ordine al pagamento del corrispettivo, (b) solo a fronte di fatture o richieste di pagamento scritte della controparte e secondo quanto stabilito nel Contratto.

(ii) Gestione Adempimenti Fiscali-Tributari

In merito a tale attività, è vietato:

- omettere dati ed informazioni imposte dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della Società;
- violare, eludere, evadere obblighi di dichiarazione, attestazione, certificazione di natura tributaria previsti dalla legge;
- non adempiere le prescrizioni di legge in materia contabile, di informazione societaria, di valutazione di cespiti e di redazione del bilancio;
- occultare in contabilità redditi conseguiti soggetti a tassazione, rappresentare falsamente spese non reali, emettere fatture per prestazioni inesistenti, effettuare stime, valutazioni e determinazione di poste di bilancio con modalità e criteri valutativi difforni da quelli richiesti dalla legge;
- porre in essere comportamenti che impediscano materialmente, mediante l'occultamento di documenti o l'uso di altri mezzi fraudolenti o che, in altro modo, ostacolino lo svolgimento dell'attività di controllo e di revisione da parte degli organi di controllo;
- ostacolare, in ogni modo, l'effettuazione di verifiche, accertamenti ed ispezioni da parte di Autorità di settore, fiscali o giudiziarie;
- effettuare operazioni finanziarie prive di rapporto sottostante, debitamente formalizzato, od effettuare pagamenti, anticipi o rinunce a debiti a fronte di prestazioni inesistenti o fittizie.

(iii) Emissione di fatture**(iv) Rapporti con i fornitori (ricevimento di fatture)**

La Società pone in essere una serie di misure idonee ad assicurare che il personale aziendale, nell'ambito delle rispettive competenze, non emetta fatture o rilasci altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi di commettere un'evasione fiscale.

Anzitutto si richiamano i principi di controllo relativi alle aree a rischio "rapporti con i clienti (c.d. ciclo attivo)" e "rapporti con i fornitori (c.d. ciclo passivo)" contenuti nella parte sociale, protocollo "corruzione privata" del presente modello.

In aggiunta:

- il l'ufficio amministrativo effettua giornalmente la riconciliazione tra le fatture emesse, i documenti di trasporto e gli ordini ricevuto/contratti stipulati;
- la Società si è dotata di una procedura che regola tutti i passaggi relativi all'acquisto di materiali e servizi quali: la richiesta di autorizzazione all'acquisto, la richiesta dei preventivi, l'emissione dell'ordine al fornitore, il controllo della ricezione di materiali, il controllo dell'adempimento dei servizi, l'efficacia del processo di contabilizzazione della fattura;

Ulteriori attività di controllo volte a mitigare il rischio di operazioni inesistenti sono inoltre costituite da:

- Analisi del responsabile amministrativo, del CFO e dell'Amministratore Delegato, con supporto del commercialista della bozza di bilancio, della Nota Integrativa e della Relazione sulla gestione prima della sottoposizione al Consiglio di Amministrazione.
- Analisi semestrale del bilancio da inviare alla controllante.

La Società ha adottato una procedura che definisce le modalità di selezione, incarico, monitoraggio e gestione dei servizi di consulenza.

È ammesso l'uso di consulenti qualora non risulti conveniente che il servizio sia svolto da personale dipendente o qualora le capacità professionali specifiche non siano disponibili all'interno dell'azienda.

Nessuna attività può essere svolta da un consulente in assenza di un preventivo contratto scritto.

Nessun contratto può essere sottoscritto senza la preventiva approvazione del Consiglio di Amministrazione o dell'Amministratore Delegato a seconda dell'importo.

Al fine della contabilizzazione e del successivo pagamento delle fatture relative a servizi di consulenza, è necessario che le stesse siano approvate mediante firma da parte delle persone individuate nella specifica procedura aziendale.

(v) Gestione dei rapporti con gli organi di controllo

L'attività in oggetto si articola nelle seguenti attività sensibili: Predisposizione del Bilancio di Esercizio.

La regolamentazione dell'attività di gestione dei rapporti con la società di revisione e deve contenere:

- una esatta individuazione dei responsabili delle attività di ricezione, raccolta,

consolidamento e trasmissione dei dati e delle informazioni richieste dagli organi sociali e dalla società di revisione, nell'ambito delle funzioni coinvolte nella Fattispecie di attività sensibile, nel rispetto del principio di segregazione dei compiti;

- la previsione di specifici sistemi di controllo che garantiscano la provenienza e la verifica della veridicità e della completezza dei dati, anche mediante il confronto con i dati e le informazioni contenute in documenti e/o atti già comunicati a detti soggetti;
- l'obbligo di indire specifiche riunioni di condivisione dei dati e/o delle informazioni trasmesse, al fine di garantire che le stesse siano comprensibili dai soggetti che esercitano il controllo e l'obbligo di verbalizzazione delle relative statuizioni;
- specifici flussi informativi tra le funzioni coinvolte nel processo e la documentazione e tracciabilità dei singoli passaggi, nell'ottica della massima collaborazione e trasparenza;
- l'obbligo di fornire, con la massima completezza, trasparenza, accuratezza, veridicità e tempestività, tutti i dati, le informazioni e i documenti richiesti dai revisori o dal Collegio Sindacale;
- criteri di selezione della società di revisione contabile e norme per mantenere l'indipendenza del revisore o della società di revisione, nel periodo del mandato;
- la formalizzazione delle risultanze delle principali riunioni tenute con le società di revisione (ad esempio: quelli di apertura e chiusura lavori).

(vi) **operazioni relative al capitale sociale: gestione dei conferimenti, dei beni sociali, degli utili e delle riserve, operazioni sulle partecipazioni e sul capitale**

L'attività in oggetto si articola nelle seguenti attività sensibili: Predisposizione del Bilancio di Esercizio.

La regolamentazione dell'attività deve contenere:

- una chiara identificazione di ruoli e responsabilità relativamente alla valutazione dell'operazione, predisposizione della documentazione destinata agli organi sociali;
- il controllo della documentazione a supporto delle delibere degli Organi Sociali;
- l'esistenza di regole di gestione delle operazioni di valutazione, autorizzazione e gestione delle operazioni sul capitale;
- l'archiviazione degli atti di delibera e relativi documenti a supporto predisposti.

(vii) **comunicazione, svolgimento e verbalizzazione assemblee**

L'attività in oggetto si articola nelle seguenti attività sensibili: Gestione adempimenti in materia societaria.

La regolamentazione dell'attività deve contenere:

- deve essere adottato un regolamento assembleare, che sia adeguatamente diffuso ai soci;

- devono essere adottate regole per l'esercizio: devono essere definite regole formalizzate per il controllo dell'esercizio del diritto di voto e della raccolta ed esercizio delle deleghe di voto;
- deve esistere una disposizione aziendale chiara e formalizzata che identifichi ruoli e responsabilità, relativamente alla trascrizione, pubblicazione ed archiviazione del verbale di Assemblea.

(viii) Principi generali di controllo: altre regole finalizzate alla prevenzione dei reati tributari in genere

Saranno inoltre adottati i seguenti presidi integrativi:

- l'esistenza di direttive/norme comportamentali che prevedano l'obbligo di massima collaborazione e trasparenza nei confronti delle autorità pubbliche di vigilanza;
- la tracciabilità e archiviazione nelle comunicazioni scritte alle autorità pubbliche di vigilanza nonché l'archiviazione delle richieste pervenute;
- l'esistenza di adeguate misure di sicurezza per il trattamento informatico dei dati, quali quelle previste dal d.lgs. 196/2003, del Regolamento UE 2016/679 e dalle *best practice* internazionali;
- esistenza di vincoli formalizzati (es. procedure o circolari interne, clausole contrattuali) per il mantenimento della massima riservatezza per quanto riguarda dati/informazioni/documenti acquisiti da dipendenti e/o consulenti/collaboratori esterni nel corso dell'attività svolta per la Società.

8. I CONTROLLI DELL'ORGANISMO DI VIGILANZA

Fermo restando il potere discrezionale di attivarsi con specifici controlli a seguito delle segnalazioni ricevute, l'Organismo di Vigilanza effettua periodicamente controlli a campione sulle attività connesse alle fattispecie di attività sensibili relative ai reati tributari che sono state incluse nel piano di lavoro approvato dall'Organismo stesso, in funzione della valutazione del rischio assegnata in sede di predisposizione del Modello e nel corso dei suoi successivi aggiornamenti.

Tali controlli sono diretti a verificare la conformità dei comportamenti in relazione ai principi espressi nel presente documento (esistenza e adeguatezza della procura, limiti di spesa, regolare effettuazione del reporting verso gli organi deputati, ecc.) e, in particolare, alle procedure interne in essere e a quelle che saranno adottate in attuazione del presente documento.

A tal fine, si ribadisce che all'Organismo di Vigilanza viene garantito libero accesso a tutta la documentazione aziendale rilevante inerente le fattispecie di attività sensibili.

Di detti controlli l'Organismo di Vigilanza riferisce all'Organo Amministrativo.

9. DIFFUSIONE E FORMAZIONE

In relazione a tutto quanto sopra, ASTEM S.p.A. assicura ampia diffusione alle procedure stabilite nel presente Protocollo e nei documenti relativi e connessi ed un'adeguata formazione di base verso tutte le funzioni interessate in merito.

10. SANZIONI

La mancata osservanza delle procedure e dei principi a presidio delle attività aziendali e nel presente Protocollo è sanzionata secondo quanto previsto nel sistema disciplinare adottato da ASTEM S.p.A. .