

PARTE SPECIALE “N”

REATI TRIBUTARI

INDICE

PREFAZIONE.....	
PARTE SPECIALE “N” – REATI TRIBUTARI	
1. LE FATTISPECIE DEI REATI TRIBUTARI RICHIAMATI DAL D.LGS. N. 231/2001.....	
2. LE “ATTIVITÀ SENSIBILI” AI FINI DEL D.LGS. N. 231/2001	
3. PRESIDI DI CONTROLLO	
3.1 PRESIDI DI CONTROLLO SPECIFICI E CONNESSE PROCEDURE CON RIFERIMENTO AD OGNI SINGOLA ATTIVITÀ SENSIBILE	

1. Le fattispecie dei reati tributari richiamati dal d.lgs. n. 231/2001

La conoscenza della struttura e delle modalità realizzative dei reati, alla cui commissione da parte dei soggetti qualificati ex art. 5 del d.lgs. n. 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.

Al fine di divulgare la conoscenza degli elementi essenziali delle singole fattispecie di reato punibili ai sensi del d.lgs. n. 231/2001, riportiamo, qui di seguito, una breve descrizione dei delitti richiamati dall'art. 25-*quinqüesdecies* (Reati tributari) del d.lgs. n. 231/2001.

Inizialmente la norma in questione avrebbe dovuto riguardare solo la fattispecie di "Dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti inesistenti" ex art. 2 D. Lgs. 74/2000, mentre – in sede di conversione – sono stati inclusi tra i reati presupposto anche altre fattispecie, vale a dire:

- la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (anche inferiori 100.000,00 €), ex art. 2, comma 2 *bis* D. Lgs. 74/2000;
- la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ex art. 3 D. Lgs. 74/2000;
- l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ex art. 8 D. Lgs. 74/2000;
- l'occultamento o distribuzione di documenti contabilità, ex art. 10 D. Lgs. 74/2000;
- la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, ex art. 11 D. Lgs. 74/2000.

Il legislatore con il D. Lgs. n. 75/2020 ha recepito la Direttiva UE 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF) recante norme per la "*lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*".

La direttiva menzionata ha ampliato le maglie della responsabilità dell'ente ex D. Lgs. n. 231/2001, inserendo all'interno dell'art 25 *quinqüesdecies* le fattispecie di reato di cui agli artt. 4, 5 e 10 *quater* del D. Lgs. n. 74/2000 ove commesse nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di contrastare le c.d. "Frodi Iva" e tutelare il buon andamento economico dell'UE.

L'attuazione della Direttiva *de qua* simboleggia un ulteriore passo in avanti nel percorso di armonizzazione delle misure di protezione e di tutela degli interessi finanziari dell'UE, iniziato faticosamente con la l. n. 300/2000.

Recentemente, il legislatore – con il D. Lgs. n. 156/2022 recante "*disposizioni correttive e integrative del d. lgs. n. 75/20*" – ha modificato ulteriormente l'ambito di applicazione dei reati tributari inclusi nel novero di quelli rilevanti ai sensi del d.lgs. n. 231/2001, al fine di meglio circoscrivere le condotte rientranti nelle fattispecie di cui agli artt. 4, 5 e 10 *quater* del D. Lgs. n. 74/2000.

Da ultimo, il legislatore ha innovato la materia con l'emanazione del D. Lgs. n. 87/2024, al fine di porre in essere un intervento di revisione del sistema sanzionatorio tributario.

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

Ai sensi dell'art. 2 D. Lgs. 74/2000, risponde di tale reato "*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*."

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.

Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 100.000, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni."

L'art. 2 D. Lgs. 74/2000 individua un reato commissivo e di mera condotta, nonché a natura istantanea, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela del bene giuridico protetto, che si

consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, 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.

Orbene, il bene giuridico tutelato dalla norma in esame è l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che è fiscalmente dovuto, nell'ambito e nei limiti in cui è dovuto, in forza del diritto tributario.

In quanto reato istantaneo, 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.

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, ma anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che la presentazione della dichiarazione 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.

Siccome per il perfezionamento del reato è necessario il dolo specifico (compatibile con il dolo eventuale), l'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione del delitto di cui al sopracitato articolo 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.

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

Ai sensi dell'art. 3 D. Lgs. 74/2000 *“Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:*

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

Il 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.

Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”.

La fattispecie delineata integra 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: dichiarazione mendace, da un lato; attività ingannatoria a sostegno del mendacio materializzato nella dichiarazione, dall'altro lato.

La condotta illecita presenta 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.

Il nuovo comma terzo 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 o documenti di trasporto) 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 diversamente necessaria una condotta di natura commissiva nella quale la condotta fraudolenta deve tradursi in espressioni (le operazioni simulate, l'utilizzo di documenti falsi o di altri artifici) distinte dalle mere violazioni contabili, funzionali a dare credibilità alla dichiarazione mendace e dotate, dunque, di una qualificata idoneità decettiva.

Vengono così indicati come strumenti dell'evasione le dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi senza ulteriori distinzioni, solo specificando in proposito che per dichiarazioni si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche.

Dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. 74/2000)

Ai sensi dell'art 4 del D. Lgs. n. 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:*

1. *a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 100.000;*
2. *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).

L'articolo in commento sanziona chiunque, al fine di evadere le imposte dirette o l'Iva, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a queste ultime elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi qualora congiuntamente:

l'imposta evasa sia superiore a euro 50.000;

l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o sia superiore a 2 milioni di euro.

L'elemento soggettivo del reato è il dolo specifico in quanto, al fine di evadere il pagamento dei tributi dovuti, si richiede la necessaria volontarietà e coscienza di indicare nella dichiarazione annuale dati e notizie false.

La giurisprudenza ha chiarito che il reato de quo risulta integrato nell'ipotesi di:

indebita riduzione dell'imponibile con l'indicazione di costi inesistenti e sotto fatturazione, condotta che deve essere posta in essere in assenza di frode.

Indicazione di annotazioni di componenti positivi di redditi in misura inferiore a quella reale;

Infine, l'articolo in esame è stato introdotto dal legislatore con il D. Lgs. n. 75/20 in attuazione della Direttiva PIF al fine di fronteggiare le c.s. "Frodi Iva" e tutelare, di conseguenza, il buon andamento economico dell'UE.

La predetta fattispecie può essere ascritta all'ente solamente se commessa nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'iva quando l'importo complessivo supera i dieci milioni di euro.

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

Ai sensi dell'art 5 del D. Lgs. n. 74/2000 *“È 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. È 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”.

La fattispecie di reato summenzionata viene integrata qualora l'autore, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, non presenta pur essendovi obbligato una delle dichiarazioni annuali previste dal regime fiscale. Di recente è stato ampliato l'ambito di applicazione del reato sotto il profilo soggettivo includendo tra gli autori della fattispecie anche il c.d. “sostituto d'imposta”.

Tanto premesso la giurisprudenza ha chiarito il concetto di imposta evasa definendola *“intera imposta dovuta sulla base della contrapposizione tra ricavi i e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario”.*

Il momento consumativo del reato si perfeziona quando l'imposta evasa sia essa l'Ires, l'Irpef o l'Iva supera i 50.000,00 euro per ogni singola dichiarazione omessa.

A tal riguardo, la giurisprudenza costante si è pronunciata affermando come il momento consumativo coincida non con il termine imposto per la presentazione della dichiarazione, bensì con lo spirare dei 90 giorni successivi ad essa (c.d. presentazione tardiva).

La fattispecie rientra nel novero dei reati omissivi proprio di natura istantanea in quanto la condotta si sostanzia e si esaurisce nella mancata presentazione della dichiarazione accompagnata dall'avvenuta evasione di un'imposta superiore alla ivi stabilita soglia di punibilità.

Infine, l'elemento soggettivo viene identificato nel dolo specifico il quale assolverebbe alla pregnante funzione di rendere necessaria la prova della conoscenza dell'obbligo di agire in capo al soggetto attivo del reato.

L'articolo in commento è stato introdotto dal legislatore con il D. Lgs. n. 75/2000 in attuazione della Direttiva PIF al fine di fronteggiare le c.d. “Frodi Iva” e tutelare, di conseguenza, il buon andamento economico dell'Ue.

La predetta fattispecie può essere ascritta all'ente solamente se commessa nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'iva quando l'importo complessivo supera i dieci milioni di euro.

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D. Lgs. 74/2000)

Ai sensi dell'art. 8 D. Lgs. 74/2000 *“È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*

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

2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro 100.000, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”.

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.

L'art. 8 D. Lgs. 74/2000 si configura come una norma che sottopone a tutela penale l'interesse giuridico al corretto esercizio della funzione pubblica di accertamento fiscale da parte dell'amministrazione finanziaria, in quanto strumentale alla reale ricostruzione della posizione reddituale del contribuente.

L'azione punibile analizzata dalla norma stessa 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, giacché il mero post-factum risulta privo di rilievo penale nell'ambito del reato in esame.

Ebbene, il criterio principale determinativo della competenza per territorio è quello del locus commissi delicti, divenendo sussidiario il criterio fondato sul luogo dell'accertamento del reato ed al quale si potrà fare riferimento solamente nel caso in cui sia impossibile individuare il luogo di consumazione del reato tributario. Una deroga ai principi generali in materia di competenza territoriale è tuttavia prevista con riferimento all'ipotesi di emissione plurima di fatture, fattispecie disciplinata dall'art. 8, comma 2, D. Lgs. 74/2000, nel senso che "ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato": con esclusivo riferimento alla fattispecie di cui all'art. 8, comma 2, infatti, "è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 335 c.p.p."

Venendo all'elemento psicologico del reato, il dolo specifico di favorire l'evasione fiscale di terzi connota l'elemento soggettivo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Il reato in questione, inoltre, 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 in sé.

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

Ai sensi dell'art. 10 D. Lgs. 74/2000 *"Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari"*.

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.

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, la condotta tipica del reato previsto dall'art. 10 D. Lgs. 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 inizia a decorre il precedentemente menzionato termine di prescrizione.

Orbene, 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. Il delitto di cui all'art. 10 D. Lgs. 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 elementi di prova.

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.

La fattispecie in esame configura un delitto che, a differenza degli altri reati fiscali, 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.

Indebita compensazione (art. 10-quater D. Lgs 74/2000)

Ai sensi dell'art 10-quater del D. Lgs. 74/2000 *“È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.*

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

La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito”

La fattispecie delittuosa di indebita compensazione presenta delle peculiarità rilevanti rispetto ai reati c.d. “comuni” in quanto nonostante sembri diretta a qualsiasi soggetto ponga in essere la condotta summenzionata, in realtà si configura come un reato proprio ascrivibile solamente a colui il quale assuma la qualifica di contribuente.

L'articolo presenta una struttura bifasica: da un canto sanziona chi utilizzi in compensazione “crediti non spettanti” ossia dei crediti che esistono in capo al contribuente pur tuttavia non risultano essere ancora disponibili, dall'altro “crediti inesistenti” e di conseguenza non materialmente spettanti allo stesso in quanto inesistenti.

Ulteriore peculiarità da tenere in considerazione ai fini dell'integrazione della fattispecie *de qua* è che non risulta sufficiente il mero mancato versamento dell'imposta, ma è necessario che lo stesso sia giustificato dalla compensazione dei debiti e dei crediti verso l'Erario. Di conseguenza, si evince che la compensazione esprime l'elemento decettivo della fattispecie e che incarna il *quid pluris* che lo differenzia dal reato di omesso versamento di cui all'art. 10 bis del D. Lgs. n. 74/2000. Infine, il reato di consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e nel quale sia effettuata la compensazione indebita che determina un omesso versamento superiore alla soglia prevista dalla normativa fiscale.

L'articolo in questione è stato introdotto dal legislatore con il D. Lgs. n. 75/20 in attuazione della Direttiva Pif al fine di fronteggiare le c.d. “Frodi Iva” e tutelare, di conseguenza, il buon andamento economico dell'UE.

La predetta fattispecie può essere ascritta all'ente solamente se commessa nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'iva e quando l'importo complessivo supera i dieci milioni di euro.

La norma è stata di recente modificata dall'emanazione del D. lgs. n. 87/2024 – in attuazione della legge delega n. 111/2023 – il quale ha revisionato il diritto penale tributario intervenendo sul D. Lgs. n. 74/2000.

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

Ai sensi dell'art. 11 D. Lgs. 74/2000 *“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. 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”.*

La fattispecie in esame costituisce reato di pericolo, integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria, a prescindere dalla sussistenza di un'esecuzione esattoriale in atto.

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è reato di pericolo che si consuma nel momento e nel luogo in cui viene 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. 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.

Con riguardo alla nozione di atto fraudolento contenuta nella disposizione dell'art. 11 D.Lgs. 74/2000, 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 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.

Pur integrando la fattispecie ex art. 11 D. Lgs. 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 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. 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.

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.

È opportuno sottolineare che si tratta di reato che può consumarsi istantaneamente, sia per quanto riguarda il primo comma per il quale rileva il momento in cui si aliena simulatamente o si compiono altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, sia in relazione al secondo comma, per il quale deve guardarsi al momento in cui si presenta la documentazione ai fini della procedura di transazione fiscale corredandola di elementi attivi/passivi diversi da quelli reali.

Trattamento sanzionatorio per le fattispecie di cui all'art. 25 quinquiesdecies del Decreto

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.

1-bis. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, quando sono commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;

b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

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

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

Nei casi previsti dai commi 1, 1-bis e 2, si applicano le **sanzioni interdittive** di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c) (divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio), d) (esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi) ed e) (divieto di pubblicizzare beni o servizi).

In caso di profitto di rilevante entità la sanzione pecuniaria subisce un aumento di un terzo.

Né va dimenticato che, ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 231/01, con la sentenza di condanna nei confronti dell'ente è sempre disposta la **confisca del prezzo o del prodotto del reato**, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato e fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede; laddove ciò non sia possibile, la confisca può avere ad oggetto **somme di denaro, beni ed altre utilità di valore equivalente** al prezzo o al profitto del reato.

Si tenga conto, infine, che ai sensi dell'art. 45 d.lgs., il PM, in presenza del duplice presupposto della sussistenza di gravi indizi di responsabilità dell'ente e del pericolo concreto che vengano commessi illeciti della stessa specie di quello per cui si procede, può richiedere l'applicazione – quale misura cautelare – di una sanzione interdittiva prevista dal già citato art. 9, co. 2, presentando al Giudice gli elementi su cui la richiesta si fonda.

Infine, si deve rilevare che, non potendosi applicare come misura cautelare una sanzione interdittiva non rientrante tra quelle irrogabili in via definitiva all'esito del giudizio di merito (in virtù del principio di proporzionalità sancito dall'art. 46 co. 2), in relazione alla commissione dei reati tributari l'applicabilità delle misure cautelari rileva limitatamente all'ipotesi aggravata dal profitto di rilevante entità.

2. Le “attività sensibili” ai fini del d.lgs. n. 231/2001

L'art. 6, comma 2, lett. a) del d.lgs. n. 231/2001 indica, come uno degli elementi essenziali dei modelli di organizzazione e di gestione previsti dal Decreto, l'individuazione delle cosiddette attività “sensibili” o “a rischio”, ossia di quelle attività aziendali nel cui ambito potrebbe presentarsi il rischio di commissione di uno dei reati espressamente richiamati dal d.lgs. n. 231/2001.

L'analisi dei processi aziendali di Geolog, svolta nel corso del progetto ha consentito di individuare le attività nel cui ambito potrebbero astrattamente realizzarsi le fattispecie di reato richiamate dall'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 compresi alcuni processi che potrebbero essere considerati “strumentali” alla commissione dei reati c.d. “presupposto”. Qui di seguito sono elencate le attività sensibili esaminate:

Gestione del processo di approvvigionamento di beni e/o servizi

Si tratta di attività concernenti l'individuazione dei fornitori di beni e/o servizi e il reperimento delle materie prime necessarie allo svolgimento degli adempimenti aziendali.

Gestione delle attività di vendita aziendali

Si tratta di attività inerenti le procedure di *sales* societarie.

Processo di gestione delle operazioni societarie

Si tratta di tutte le attività che incidono sulla formazione della compagine societaria, sia ordinarie che straordinarie.

Gestione e conservazione delle scritture contabili

Si tratta delle attività inerenti la gestione e la tracciabilità delle scritture contabili della Società nonché l'aggiornamento costante dei libri sociali.

Processo di gestione e regolamentazione delle dichiarazioni fiscali.

Si tratta delle attività concernenti la presentazione delle dichiarazioni fiscali periodiche necessarie allo svolgimento degli adempimenti aziendali.

3. Presidi di controllo

Il sistema dei presidi di controllo generali che la Società ha deciso di adottare al fine di prevenire il c.d. "rischio reato" nelle attività sensibili perseguite – ovvero quelle nel cui ambito è effettivamente sussistente il rischio di commissione delle fattispecie delittuose – sono molteplici ed elencati di seguito:

- 1) Codice Etico;
- 2) formazione in ordine al Modello e alle tematiche di cui al D. Lgs. n. 231/2001, rivolta alle risorse operanti nell'ambito delle aree a rischio, con modalità di formazione appositamente pianificate in considerazione del ruolo svolto;
- 3) diffusione del Modello tra le risorse aziendali, mediante consegna di copia su supporto documentale o telematico e pubblicazione del Modello e dei protocolli maggiormente significativi (ad es., Codice Etico, Sistema Disciplinare, Procedure rilevanti, ecc.) sulla intranet della Società;
- 4) diffusione del Modello tra i Terzi Destinatari tenuti al rispetto delle relative previsioni (ad es., fornitori, appaltatori, consulenti) mediante pubblicazione dello stesso sul sito intranet della Società o messa a disposizione in formato cartaceo o telematico;
- 5) dichiarazione con cui i Destinatari del Modello, inclusi i Terzi Destinatari (ad es., fornitori, consulenti, appaltatori), si impegnano a rispettare le previsioni del Decreto;
- 6) Sistema Disciplinare volto a sanzionare la violazione del Modello e dei Protocolli ad esso connessi;
- 7) acquisizione di una dichiarazione, sottoscritta da ciascun destinatario del Modello della Società, di impegno al rispetto dello stesso, incluso il Codice Etico;
- 8) implementazione di un sistema di dichiarazioni periodiche (almeno semestrali) da parte dei Responsabili Interni con le quali si fornisce evidenza del rispetto e/o della inosservanza del Modello (o, ancora di circostanze che possono influire sull'adeguatezza ed effettività del Modello);
- 9) ove necessario, documentazione scritta, tracciabilità ed archiviazione dei contatti con la PA;
- 10) creazione di una "Sezione 231" all'interno della intranet aziendale, presso cui pubblicare tutti i documenti rilevanti nell'ambito del Modello della Società (ad es., Modello, Codice Etico, Protocolli aziendali in esso richiamati).

La Società, inoltre, ha predisposto delle linee guida da seguire nell'adozioni dei comportamenti idonei a prevenire il rischio reato attraverso degli *standard* basilari:

- **Procedure:** gli *standard* si fondano sull'esistenza di disposizioni aziendali e/o di procedure formalizzate idonee a fornire principi di comportamento, modalità operative per lo svolgimento delle attività sensibili nonché modalità di archiviazione della documentazione rilevante.
- **Tracciabilità:** gli *standard* si fondano sul principio secondo cui: i) ogni operazione relativa all'attività sensibile sia, ove possibile, adeguatamente registrata; ii) il processo di decisione, autorizzazione e svolgimento dell'attività sensibile sia verificabile *ex post*, anche tramite appositi supporti documentali; iii) in ogni caso, sia disciplinata in dettaglio la possibilità di cancellare o distruggere le registrazioni effettuate.
- **Segregazione dei compiti:** gli *standard* si fondano sulla separazione delle attività tra chi autorizza, chi esegue e chi controlla.
- **Procure e deleghe:** gli *standard* si fondano sul principio secondo il quale i poteri autorizzativi e di firma assegnati debbano essere: i) coerenti con le responsabilità organizzative e gestionali assegnate, prevedendo, ove richiesto, indicazione delle soglie di approvazione delle spese; ii) chiaramente definiti e conosciuti all'interno della Società. Devono essere definiti i ruoli aziendali ai quali è assegnato il potere di impegnare la Società in determinate spese specificando i limiti e la natura delle spese.

3.1 Presidi di controllo specifici e connesse procedure con riferimento ad ogni singola attività sensibile.

Come evidenziato nel paragrafo precedente, all'esito della fase di "*risk assessment*" sono state individuate le c.d. attività sensibili alle quali discendono i presidi di controllo specifici in relazione a singole attività o categorie di attività sensibili:

Attività n. 1 Gestione del processo di approvvigionamento di beni e/o servizi

- Predisposizione di una anagrafica dei fornitori, costantemente aggiornata e dettagliata;
- Puntuali verifiche circa l'effettivo svolgimento delle prestazioni ricevute dai fornitori;
- Verifica costante circa la correttezza delle fatture ricevute dai fornitori rispetto alla merce acquistata e/o ai servizi, nonché rispetto alle condizioni contrattuali di riferimento.

Attività n. 2 Gestione delle attività di vendita aziendali

- esistenza di una anagrafica dei clienti, costantemente aggiornata e dettagliata;
- esistenza di una anagrafica dei contratti con i Clienti, costantemente aggiornata;
- puntuali verifiche circa la regolarità delle operazioni effettuate con i clienti;
- definizione dettagliata delle procedure di "*pricing*", con particolare riguardo alle procedure coinvolgenti Società controllate o partecipate ovvero "*parti correlate*" (con eventuale predisposizione di un sistema di *transfer pricing*).

Attività n. 3 Processo di gestione delle operazioni societarie

- puntuale verifica della correttezza di ogni operazione societaria, anche con il supporto tecnico di professionisti e consulenti esterni;
- puntuale catalogazione di tutti i soggetti coinvolti nelle operazioni societarie;
- puntuale verifica della regolare conservazione della documentazione a supporto di ogni singola operazione societaria;
- nell'ambito della gestione delle operazioni a carattere finanziario, puntuale verifica dello svolgimento di tali operazioni, anche mediante controllo delle attività di apertura, utilizzo e chiusura dei conti correnti, nonché mediante controllo della presenza di specifica abilitazione ad operare in capo ai soggetti che dispongano la movimentazione di flussi finanziari da o verso la Società.

Attività n. 4 Gestione e conservazione delle scritture contabili

- verifica della regolare tenuta delle scritture contabili, anche con il supporto tecnico di professionisti e consulenti esterni;
- individuazione delle funzioni e delle risorse aziendali incaricate della tenuta delle scritture contabili;
- puntuale verifica circa la correttezza e completezza delle scritture contabili tenute dalla società, anche con riferimento alle procedure di vidimazione e registrazione delle stesse;

Attività n. 5 Processo di gestione e regolamentazione delle dichiarazioni fiscali.

- Presentazione delle dichiarazioni fiscali periodiche;
- Esternalizzazione delle attività di supporto relative alla predisposizione delle dichiarazioni fiscali.

N.B.: Con riferimento agli illeciti tributari, la Società sta elaborando una procedura *ad hoc* per ogni attività sensibile indicata all'interno della presente Parte Speciale atta a definire con precisione i comportamenti che i soggetti responsabili devono porre in essere al fine di prevenire la commissione di uno dei reati-presupposto interessati.

Inoltre, la Società sta elaborando – a supporto di ogni singola procedura – una scheda di mappatura della suddetta attività sensibile, alla quale si rimanda integralmente.