



Parte Speciale “T”:

I

REATI

TRIBUTARI

MODELLO DI ORGANIZZAZIONE, GESTIONE E CONTROLLO

ADOTTATO DA

EMAK s.p.a.

COPIA CONTROLLATA N° 0

REV.	BREVE DESCRIZIONE E COMMENTO	DATA
0	EMISSIONE	31/01/2020
1	REVISIONE	07/08/2020
2		
3		
4		
5		

Tutti i cambiamenti sono sottoposti all'approvazione del Consiglio di Amministrazione (CDA) ed al controllo dell'Organismo di Vigilanza (ODV)

Compilazione :	<i>Firma : O.d.V.</i>	<i>Data : 07/08/2020</i>
Verifica OdV	<i>Firma : S. Mandelli-R. Bertuzzi</i>	<i>Data : 07/08/2020</i>
Approvazione del CdA	<i>Firma : Ing. F. Bellamico</i>	<i>Data : 07/08/2020</i>

PARTE SPECIALE “T”

1. L'ART. 25 – QUINQUIESDECIES: “ REATI TRIBUTARI”

Il Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124 recante *"Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili"* (DL 124/2019) convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019 ha introdotto nell'ambito del D.Lgs 231/01 l'art. 25-*quinquiesdecies* rubricato "Reati Tributari".

Il nuovo articolo 25-*quinquiesdecies* indica per quali reati tributari, previsti dal già novellato D.Lgs. 74/2000, commessi per interesse o vantaggio dell'ente possa determinarsi la responsabilità amministrativa:

a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 2, comma 1, d.lgs. 74/2000, 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'art. 2, comma 2-bis, d.lgs. 74/2000, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall'art. 3, d.lgs. 74/2000, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 8, d.lgs. 74/2000, 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'art. 8, comma 2-bis, d.lgs. 74/2000, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili previsto dall'art. 10, d.lgs. 74/2000, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte previsto dall'art. 11, d.lgs. 74/2000, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

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

Sono inoltre applicabili le sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, d.lgs. 231/2001, lettere c) (divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio), lettera d) (esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi) e lettera e) (divieto di pubblicizzare beni o servizi).

1.2 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI PREVISTO DALL'ART. 2, COMMA 1 e 2 BIS, D.LGS. 74/2000.

L'art. 2 del D.Lgs 74/2000 rubricato "*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" statuisce che "1) *E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto¹, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti², 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*".

Il bene giuridico tutelato dalla fattispecie in esame coincide con l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi.

Il soggetto attivo del reato può essere unicamente colui il quale è contribuente ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, oppure è amministratore, liquidatore o rappresentante del contribuente soggetto a imposizione. L'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 2 appare dunque ampio, potendo riguardare anche i titolari di redditi di lavoro dipendente, di terreni, di fabbricati o comunque di entrate non soggette all'obbligo di tenuta delle scritture contabili, bensì soltanto all'obbligatoria presentazione della dichiarazione annuale.

La fattispecie indicata nell'art. 2 citato individua un 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 (Cass. Pen., SS.UU., 19 gennaio 2011, n. 1235).

Il reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D.lgs. n. 74/2000 è a consumazione istantanea e si realizza nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale (Cass. Pen., Sez. II, 2 novembre 2010, n. 42111). Infatti, la predisposizione e la registrazione dei documenti attestanti le operazioni inesistenti sono condotte meramente preparatorie e non sono punibili, nemmeno a titolo di tentativo, per espressa previsione dell'art. 6 D.Lgs. n. 74/2000 "i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo".

La pena prevista per il reato di cui all'art. 2 è della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Affinché, si possa considerare realizzata la condotta prevista dall'art. 2 D.Lgs 74/2000, è necessario che siano posti in essere due comportamenti diversi:

- la confezione delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti e la loro registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o la loro detenzione a fine di prova

¹ Per il "**fine di evadere le imposte**" si intende il fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta.

² 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.

nei confronti dell'amministrazione finanziaria (art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000);

- o l'indicazione nella dichiarazione annuale di elementi passivi fittizi o di attivi inferiori a quelli reali suffragando tali circostanze con i documenti previamente registrati (Cass. Pen., Sez. VI, 31 agosto 2010, n. 32525).

Si configura un'operazione oggettivamente inesistente in due ipotesi:

- a) quando le fatture documentino un'operazione mai realizzata completamente (inesistenza oggettiva c.d. assoluta o totale);
- b) quando le fatture documentino un'operazione mai realizzata solo in parte, vale a dire in termini quantitativi differenti e inferiori rispetto a quelli rappresentati cartolarmente (inesistenza oggettiva relativa o parziale).

Nelle ipotesi summenzionate, l'operazione, pur essendo totalmente o parzialmente inesistente sul piano materiale, consente all'utilizzatore di conseguire un vantaggio fiscale indebito (sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA), attraverso l'indicazione nelle relative dichiarazioni di elementi passivi fittizi, che gli garantiranno di ridurre al minimo il proprio reddito.

Nell'ambito della responsabilità amministrativa dell'Ente, per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 2, comma 1, d.lgs. 74/2000, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

1.2 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI PREVISTO DALL'ART. 3 D.LGS. 74/2000.

L'art. 3 D.Lgs 74/2000 prevede che *“Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi 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”*.

Il bene giuridico protetto nel caso di specie è il corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale.

Il delitto esaminato è configurabile esclusivamente nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, in ciò differenziandosi dal reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del D.lgs., che può essere commesso da qualsiasi soggetto obbligato alle dichiarazioni dei redditi o IVA.

Il dolo è specifico come per tutti i reati di dichiarazione e consiste nel fine di evadere le

imposte.

La condotta che configura il predetto reato deve avere essenzialmente i seguenti requisiti:

- a. falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie;
- b. impiego di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento;
- c. presentazione di una dichiarazione falsa.

Secondo la Relazione ministeriale, il delitto ricorre quando la dichiarazione inveritiera abbia luogo sulla base di una falsa rappresentazione degli elementi attivi e passivi nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento (es. è escluso che si possa qualificare tout court come artificio la violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione). Come ben chiarito nella suddetta Relazione, può essere decisiva la presenza di violazioni sistematiche e continue o la tenuta di una contabilità in nero o l'utilizzo di conti correnti bancari per le operazioni destinate a non essere contabilizzate.

Il reato si consuma nel momento della dichiarazione.

La pena prevista è la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni. Al di sotto della soglia di punibilità, la medesima fattispecie costituisce illecito amministrativo punibile con la sanzione amministrativa prevista per le dichiarazioni infedeli.

Il delitto in parola si prescrive in 8 anni. Il termine di prescrizione del delitto in esame decorre dal giorno della presentazione della dichiarazione - momento di consumazione del reato - secondo la regola generale dell'art. 158 c.p.

L'art. 6 del d.lgs. 74/2000 prevede espressamente che i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono punibili a titolo di tentativo.

1.3 EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI PREVISTO DALL'ART. 8, D.LGS. 74/2000 (comma 1 e 2 bis).

L'art. 8 D.Lgs 74/2000 rubricato "*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", statuisce che: "*1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei 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*".

Il bene giuridico protetto è rappresentato dall'interesse patrimoniale dell'Erario alla corretta percezione del tributo.

Il soggetto attivo del reato è chiunque emetta fatture o documenti per operazioni inesistenti, anche se non obbligato alla tenuta delle scritture contabili; la fattispecie criminosa, infatti, non prevede alcuna particolare qualificazione per i soggetti agenti.

Quanto all'elemento soggettivo è necessaria la sussistenza di un dolo specifico, consistente nel fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, comprensiva della possibilità di consentire a terzi il conseguimento dell'indebito rimborso o il

riconoscimento di un credito d'imposta inesistente.

L'elemento oggettivo è rappresentato dalla condotta consistente nell'emettere o rilasciare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, in buona sostanza nella cessione a terzi di documenti fiscali ideologicamente falsi. La realizzazione della condotta necessita che la fattura o il documento escano dalla sfera di fatto e di diritto dell'emittente mediante consegna o spedizione a un terzo potenziale utilizzatore, che non abbia partecipato alla perpetrazione del falso.

L'oggetto materiale del reato è rappresentato dalla fattura o dal documento emesso per operazioni inesistenti, la cui definizione è fornita dal d.lgs. 74/2000 all'articolo 1, lett. a): «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» (così: ricevute, note, conti, parcelle, contratti, documenti di trasporto, note di addebito e di accredito) .

Trattasi dunque di :

- a. operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte;
- b. documenti che indicano i corrispettivi o l'IVA in misura superiore a quella reale;
- c. operazioni che si riferiscono a soggetti diversi da quelli effettivi.

Il reato si intende consumato all'atto dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento per operazioni inesistenti. Benché il rilascio o l'emissione di più fatture o documenti, nell'arco del periodo d'imposta, realizza un unico delitto, si ritiene che la consumazione del reato coincida con l'emissione o il rilascio del primo documento in ordine temporale. Al contrario, il termine prescrizione decorre dall'emissione dell'ultimo documento.

Si tratta di un reato di pericolo astratto (istantaneo) dove la "pericolosità" (anziché il danno) risiede nel fatto che non è necessario che i documenti falsi vengano utilizzati.

L'art. 6 del d.lgs. 74/2000 prevede espressamente che i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo. Pertanto, nel caso dell'art. 8 è configurabile il tentativo, purché siano stati compiuti atti idonei diretti in modo non equivoco a commettere il delitto, se l'azione non si compie o l'evento non si verifica.

Nell'ambito della responsabilità amministrativa dell'Ente, per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 8 d.lgs. 74/2000, comma 1, la sanzione pecuniaria è fino a cinquecento quote.

1.4 OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI EX ART. 10, D.LGS. 74/2000.

L'Art. 10 del D.lgs. 74/2000 rubricato "*Occultamento o distruzione di documenti contabili*" prevede che "1. *Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore*

aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari”.

L'oggetto tutelato è l'interesse fiscale dello Stato nonché la trasparenza intesa come esigenza del Fisco a conoscere esattamente quanto il contribuente deve pagare per imposte.

Il soggetto attivo del reato può essere chiunque. Infatti, tale fattispecie non si rivolge solo ed esclusivamente ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, in quanto contempla anche “documenti” per i quali non è previsto un particolare regime contabile, talchè trattasi di un reato comune.

Quanto all'elemento soggettivo è richiesto il dolo specifico, dato dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occultando o distruggendo, in tutto o in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

Si tratta di reato di pericolo concreto, non essendo necessario il verificarsi di un danno per l'Erario.

La condotta sanzionata dall'art. 10 cit. è solo quella, espressamente contemplata dalla norma, di occultamento o distruzione (anche solo parziale) delle scritture contabili obbligatorie e non anche quella della loro mancata tenuta, espressamente sanzionata in via meramente amministrativa dall'art. 9 del d.lgs. n. 471 del 1997.

La condotta di occultamento di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000, consiste nella indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori, sia essa temporanea o definitiva.

Il reato 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.

Secondo la dottrina prevalente, l'occultamento o la distruzione di più documenti determina la realizzazione di un unico reato laddove questi si riferiscano ad un medesimo periodo di imposta.

L'oggetto materiale del reato è rappresentato dalle “scritture contabili” o dai “documenti di cui è obbligatoria la conservazione” ai fini fiscali.

Le scritture contabili di cui è obbligatoria la conservazione comprendono non solo quelle formalmente istituite in ossequio a specifico dettato normativo, ma anche quelle obbligatorie in relazione alla natura ed alle dimensioni dell'impresa (es. libro cassa, scritture di magazzino, scadenzario etc...) nonché la corrispondenza posta in essere nel corso dei singoli affari, il cui obbligo di conservazione deve farsi risalire all'art. 22, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973.

La condotta deve determinare l'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari.

Il reato è considerato perfezionato nel momento in cui l'occultamento o la distruzione delle scritture contabili provocano, come effetto diretto, l'impossibilità di ricostruire la situazione

reddituale o la ricostruzione del volume d'affari del contribuente. Il reato non si configura se è possibile ricostruire il reddito e il volume d'affari tramite la documentazione restante che venga esibita o rintracciata presso la sede del contribuente oppure presso il suo domicilio ovvero grazie alle comunicazioni fiscali che il contribuente stesso (dichiarazioni dei redditi, dichiarazioni IVA, bilanci depositati) ha fatto all'Amministrazione Finanziaria.

Nell'ambito della responsabilità amministrativa dell'ente, per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10, d.lgs. 74/2000 è prevista la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

1.5 SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE EX ART. 11, D.LGS. 74/2000.

L'art. 11 D.Lgs 74/2000 rubricato "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" prevede che *"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"*.

Il bene giuridico protetto è rappresentato dal corretto funzionamento della procedura di riscossione coattiva in relazione al diritto di credito dell'Erario.

La prevalente giurisprudenza, cui si aderisce, considera "oggetto giuridico" del reato in esame non il diritto di credito dell'Erario, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato all'Erario stesso.

In merito al soggetto attivo del reato la parola "chiunque" richiamata in ambedue i commi non deve trarre in inganno: si tratta, infatti, non di un reato "comune" ma di un reato proprio in quanto i potenziali soggetti attivi del reato possono essere esclusivamente coloro i quali siano già qualificati come debitori d'imposta.

La fattispecie di cui al comma due è stato definito reato proprio a soggettività allargata perché attuabile anche da persona diversa dal debitore, difatti la norma espressamente dice: "al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi".

Quanto all'elemento soggettivo si tratta di dolo specifico. La condotta è connotata dallo scopo essenziale di rendere inefficace, per sé o per altri, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva ovvero di ottenere un pagamento inferiore delle somme

complessivamente dovute. Il fine è quello di pregiudicare la pretesa erariale attraverso l'impovertimento reale o fittizio del patrimonio del debitore d'imposta.

La condotta necessaria ad integrare il reato in parola può consistere:

- 1) nell'alienare simulatamente o nel compiere altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni (quindi un'attività di materiale sottrazione di disponibilità, comma 1);
- 2) nell'indicare, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi o passivi diversi da quelli reali (quindi un'attività di falsificazione della consistenza patrimoniale, comma 2).

E' considerato reato di pericolo concreto e non di mero pericolo in quanto, non solo la condotta deve essere idonea alla lesione dell'oggetto di tutela, ma il fine della medesima deve specificamente essere quello della sottrazione al pagamento di imposte, che costituisce il "concreto" danno erariale.

Ai fini della configurazione del delitto, quindi, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare con giudizio *ex ante* - e non anche l'effettiva verifica di tale evento.

Il reato *de quo* può consumarsi "istantaneamente" sia per quanto riguarda il primo comma (rileva in tal caso 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 (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).

Nel caso in cui la condotta 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, il delitto si perfeziona nel momento in cui viene realizzato l'ultimo atto dispositivo.

In definitiva, quindi, si tratta di reato eventualmente permanente.

Trattandosi di reato di pericolo la tutela penale è anticipata, di conseguenza, lo spazio per ritenere configurato il tentativo si assottiglia. Quest'ultimo potrebbe darsi - relativamente all'ipotesi di cui al primo comma - nel caso in cui il contribuente tenti di vendere simulatamente un bene proprio, ma poi, per cause estranee alla sua volontà, il negozio giuridico non si perfezioni.

Più difficile sembra la configurazione del tentativo nel caso di cui al secondo comma poiché, o si è già presentata la documentazione ai fini della procedura di transazione fiscale - ed allora il reato è venuto ad esistenza - o non si è ancora presentata e allora si è nelle mere intenzioni.

Nell'ambito della responsabilità amministrativa dell'Ente, per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte previsto dall'art. 11, d.lgs. 74/2000, è prevista la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Le integrazioni all'art. 25 quinquiesdecies D.Lgs 231/01 apportate in seguito all'entrata in vigore del D.lgs 75/2020 di attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF): lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale

Il 6 luglio u.s. il Consiglio dei ministri ha approvato il D.Lgs 75/2020 di attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla **lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale** (c.d. Direttiva PIF), che prevede modifiche alla disciplina di diversi reati e un'estensione del novero dei reati presupposto ex D.Lgs n. 231/2001.

Il D.Lgs n. 75/2020 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 15 luglio 2020.

Si dà evidenza, peraltro, che il 18 settembre 2019, la Commissione europea ha avviato la procedura d'infrazione n. 2019/0279 per mancato recepimento della Direttiva Ue 2017/1371 da parte dello Stato italiano per cui il termine per recepire la predetta tramite decreto attuativo era stato fissato nel 6 luglio 2020.

La ratio della Direttiva è quella di garantire l'attuazione della politica dell'Unione nella lotta contro le frodi che ne ledono gli interessi finanziari «è essenziale proseguire nel ravvicinamento del diritto penale degli Stati membri completando, per i tipi di condotte fraudolente più gravi in tale settore, la tutela degli interessi finanziari dell'Unione ai sensi del diritto amministrativo e del diritto civile, evitando al contempo incongruenze sia all'interno di ciascuna di tali branche del diritto che tra di esse».

La Direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA.

Tali reati, ai sensi dell'art. 2, comma II, della Direttiva PIF sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni:

- 1.siano di carattere intenzionale
- 2.siano connesse al territorio di due o più Stati membri UE
- 3.comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro.

Un sistema fraudolento transfrontaliero lede gli interessi finanziari dell'UE tramite le seguenti condotte (art. 3, comma II lett. d) Direttiva PIF):

- i) utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione;
- ii) mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto;
- iii) presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi IVA.

Tra le novità introdotte, evidenziamo:

1. È previsto di punire anche le ipotesi di delitto tentato (e non solo consumato) per i reati fiscali che presentano l'elemento della transnazionalità, se l'imposta IVA evasa non sia inferiore a 10 milioni di euro (modifica all'art. 6 D.lgs. 74/2000); ¹
2. Si amplia il catalogo dei reati tributari per i quali è considerata responsabile anche la società (ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231) includendovi ora i delitti di dichiarazione infedele (art. 4 D.lgs. 74/2000), di omessa dichiarazione (art. 5 D.lgs. 231/2001) e di indebita compensazione (art. 10 quater D.lgs. 231/2001); ²

Come anzidetto, tra le principali novità introdotte dal decreto attuativo, assume rilievo l'estensione del novero dei reati presupposto ex D.Lgs n.231/2001 (art.5 D.Lgs. n. 75/2020).

All'art. **25 quinquiesdecies** del D.Lgs n. 231/2001 vengono introdotti nuovi reati tributari:

E' stato inserito il comma 1-bis «In relazione alla commissione dei delitti previsti dal D.lgs. 74/2000, se commessi anche in parte nel territorio di un altro stato membro dell'Unione Europea (elemento di transnazionalità) al fine di evadere l'IVA (dolo specifico) per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, si estende la responsabilità dell'ente anche per i reati di cui agli artt. 4 d.lgs. 74/2000 «**Dichiarazione infedele**»; art. 5 d.lgs. 74/2000 «**Omessa Dichiarazione**» e art. 10-quater d.lgs. 74/2000 «**Indebita compensazione**».

¹ A condizione che siano commessi anche in parte in altro territorio dello Stato membro dell'Unione Europea al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro.

² A condizione che siano commessi anche in parte in altro territorio dello Stato membro dell'Unione Europea al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro

2. AREE DI RISCHIO

L'individuazione delle aree di attività all'interno della Società a rischio di verifica delle fattispecie delittuose ricomprese nell'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. 231/2001 è da valutarsi alla luce della tipicità dell'ipotesi di reato.

Le attività sensibili individuate con riferimento ai reati richiamati dall'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs 231/01 sono svolte nell'ambito del:

- **Ciclo passivo:** selezione e contrattualizzazione dei rapporti con i fornitori di beni, servizi e lavori; gestione tecnica ed amministrativa degli acquisti di beni e servizi; selezione e gestione delle consulenze;
- **Ciclo tesoreria:** gestione dei flussi finanziari e monetari anche in relazione alle operazioni di finanziamento o di tesoreria; gestione degli aspetti fiscali, tributari e contributivi e conservazione della documentazione.

Nel dettaglio, sono stati individuati i seguenti Protocolli Speciali, comuni allo svolgimento delle attività di Emak nell'area di rischio di cui sopra:

1. Procedura ciclo passivo;
2. Procedura ciclo tesoreria.

I soggetti destinatari della presente Parte Speciale devono rispettare principi e norme di comportamento dettate nell'ambito delle procedure aziendali e del Codice Etico di Gruppo.

E' fatto, altresì, divieto di :

- Registrare scritture contabili obbligatorie o detenere a fine di prova dei confronti dell'amministrazione finanziaria elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti in sede di presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- Compiere operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento ed indurre in errore l'amministrazione finanziaria in sede di presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- Occultare o distruggere in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione al fine di evadere le imposte;
- Alienare simultaneamente o compiere atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte;
- Approvare fatture passive a fronte di prestazioni inesistenti in tutto o in parte;
- Effettuare pagamenti o riconoscere compensi in favore di soggetti terzi, senza adeguata giustificazione contrattuale o comunque non adeguatamente documentati, giustificati ed autorizzati;
- Approvare pagamenti in assenza di poteri formalmente attribuiti;
- Riconoscere compensi a consulenti e fornitori che non trovino giustificazione in relazione al tipo di incarico da svolgere ed ai prezzi di mercato;

- Disporre pagamenti o incassare denaro verso/da Paesi inseriti nelle principali black list internazionali, senza adeguata documentazione comprovante la reale e specifica necessità;
- Affidare lavori, servizi e forniture disporre i relativi pagamenti senza rispettare i requisiti di forma e tracciabilità dei flussi finanziari;
- Instaurare rapporti o porre in essere operazioni con soggetti terzi qualora vi sia il fondato sospetto che ciò possa esporre la società a rischio di commissione di reati.

3. Protocolli di controllo adottati da Emak

I protocolli generali di controllo posti a base degli strumenti e delle metodologie utilizzate per strutturare i presidi specifici di controllo sono sintetizzati come segue:

- **Regolamentazione:** il sistema di controllo si fonda sull'esistenza di disposizioni aziendali e/o procedure formalizzate idonee a fornire principi di comportamento, modalità operative per lo svolgimento delle attività sensibili nonché modalità di archiviazione della documentazione rilevante (es. procedura di selezione/qualificazione nuovo fornitore, nonché verifica mensile di eventuali differenze prezzi per codice e fornitore tra quanto presente a sistema e quanto fatturato dal fornitore) ;
- **Tracciabilità:** il sistema di controllo si fonda sul principio secondo cui ogni operazione inerente un'attività sensibile sia opportunamente registrata ed anche il processo decisionale, di autorizzazione nonché di svolgimento dell'attività sensibile sia verificabile ex post, anche tramite appositi supporti documentali (modulo inserimento nuovo fornitore, corrispondenza con il fornitore, sistematica tracciabilità degli incassi e dei pagamenti, ordini, consegne).
- **Segregazione dei compiti:** il sistema adottato in Emak consente di garantire la separazione delle funzioni, pertanto chi esegue operativamente l'operazione è sotto la responsabilità di persona diversa da chi controlla ed autorizza l'effettuazione di un'operazione relativa ad un processo sensibile (es. verificare autorizzazione selezione nuovo fornitore).
- **Procure e deleghe:** i poteri autorizzativi e di firma assegnati all'interno della Società sono chiaramente definiti con soglie di spesa e conosciuti all'interno della Società (es. verifica da parte del Responsabile Approvvigionamenti della RdA emessa prima di trasformarla in ordine da inviare al fornitore).
- **Reporting:** E' previsto un sistema di reporting teso a documentare l'effettuazione di controlli e di attività di supervisione (es. report di visita/audit effettuata al nuovo fornitore, verifica differenze prezzo tra quanto figura a sistema e quanto effettivamente fatturato dal fornitore mediante trasmissione mensile ad opera dell'amministrazione al Resp. Acquisti di un apposito file).

4. Istruzioni e verifiche dell'Organismo di Vigilanza

L'attività dell'Organismo di Vigilanza sarà svolta in collaborazione con le funzioni preposte alle aree interessate ai rischi di cui alla presente Parte Speciale T e, particolarmente:

- 1. Direzione generale**
- 2. Direzione operations e approvvigionamenti ;**
- 3. Direzione Amministrazione Finanza.**

In tal senso è previsto un flusso informativo completo e costante tra dette funzioni e l'Organismo di Vigilanza, come specificato nella presente Parte Speciale e nella Parte relativa all'Organismo di Vigilanza, lasciando a quest'organo il compito di monitorare il rispetto e l'adeguatezza del Modello.

I controlli svolti dall'OdV saranno diretti a verificare la conformità delle attività della Società in relazione ai principi espressi nella presente Parte Speciale, in particolare, alle procedure interne in essere, fermo restando il potere discrezionale dell'OdV stesso di attivarsi con specifici controlli, anche a seguito delle segnalazioni ricevute.

L'OdV, inoltre, in ragione dei compiti ad esso attribuiti, gode di libero accesso agli archivi delle funzioni che operano in aree ritenute a rischio e, in generale, a tutta la documentazione aziendale rilevante.