



Titolo Procedura:

Misure per la prevenzione dei reati tributari

MO_009

Rev.1 del 24.02.21

Pag.: 1 di 25

Misure per la prevenzione dei reati tributari

EMISSIONE						
Rev.	Causale	Data	Redatto/Controllato		Approvato	
1	Prima emissione	24-02-2021	Sernet Spa		CdA	

Livello di riservatezza: Confidenziale – Riproducibile solo a seguito di autorizzazione

SOMMARIO

1	SCOPO E CAMPO DI APPLICAZIONE	4
2	DESTINATARI DELLE “MISURE”	4
3	REATI TRIBUTARI “PRESUPPOSTO”	4
3.1	<i>I reati tributari inclusi dalla L. 157/2019</i>	4
3.2	<i>I reati tributari inclusi dal D.Lgs. 75/2020</i>	5
3.3	<i>I reati tributari non inclusi tra i reati presupposto</i>	5
4	NORMATIVA DI RIFERIMENTO	5
4.1	<i>Normativa cogente</i>	5
4.2	<i>Normativa interna</i>	6
5	GLOSSARIO	6
6	POLITICA FISCALE E PRINCIPI DI COMPORTAMENTO	7
6.1	<i>Politica fiscale</i>	7
6.2	<i>Principi generali</i>	8
6.3	<i>Principi specifici</i>	8
6.4	<i>Tracciabilità delle operazioni</i>	9
7	PROCESSI SENSIBILI ALLA COMMISSIONE DEI REATI TRIBUTARI	10
7.1	<i>Ciclo attivo o delle vendite</i>	11
7.2	<i>Ciclo passivo o degli acquisti</i>	12
7.3	<i>Tenuta della contabilità e predisposizione del bilancio</i>	13
7.4	<i>Operazioni sul capitale netto e operazioni non routinarie</i>	13
7.5	<i>Determinazione del risultato fiscale</i>	14
7.6	<i>Presentazione delle dichiarazioni fiscali</i>	14
7.7	<i>Archiviazione cartacea ed elettronica</i>	15
7.8	<i>Rapporti con l’Amministrazione Finanziaria</i>	15
7.9	<i>Responsabilità dell’applicazione e della manutenzione</i>	16
7.10	<i>Responsabilità dell’approvazione delle revisioni</i>	16
8	Sistema disciplinare	16
9	Flussi informativi e segnalazioni all’Organismo di Vigilanza	16
10	Appendice A - Le fattispecie di reti tributari aventi rilievo ai fini del d.lgs. n. 231/01	17

Misure per la prevenzione dei reati tributari

10.1	<i>Destinatari della presente Appendice A</i>	17
10.2	<i>Reati tributari ex D.lgs. 231/01</i>	17
10.3	<i>Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000)</i>	17
10.4	<i>Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzi di artifici in contabilità (art.3 D.Lgs. n. 74/2000)</i>	18
10.5	<i>Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D.Lgs. n. 74/2000)</i>	19
10.6	<i>Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. n. 74/2000)</i>	20
10.7	<i>Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74/2000)</i>	20
10.8	<i>Onere della prova spetta all'Amministrazione finanziaria - Giurisprudenza</i>	21
10.9	<i>Connessione tra il falso in bilancio e i reati tributari</i>	22
10.10	<i>Fatti punibili</i>	22
10.11	<i>Fatti non punibili</i>	23
11	Appendice B - Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74	23
11.1	<i>Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i> 23	
11.2	<i>Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</i>	24
11.3	<i>Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i>	24
11.4	<i>Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili</i>	24
11.5	<i>Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte</i>	25

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 4 di 25
---	--	---

1 SCOPO E CAMPO DI APPLICAZIONE

Scopo delle presenti “*Misure per la prevenzione dei reati tributari*” (“Misure”) adottate da Spezia Risorse S.p.A. (“Spezia Risorse”), è di fornire i principi di comportamento nei seguenti processi connessi alla “Gestione tributaria”¹:

1. **ciclo attivo** (o delle vendite) e **ciclo passivo** (o degli acquisti) per gli aspetti aventi valenza fiscale²,
2. **contabilizzazione e archiviazione** della documentazione connessa alla fatturazione attiva e passiva,
3. formazione e presentazione delle **dichiarazioni fiscali**,
4. **rapporti con l’Amministrazione Finanziaria.**

Le presenti “Misure” intendono prevenire la commissione del reato di frode fiscale da parte della società con riferimento ai reati tributari compresi nel D.Lgs. 231/01.

2 DESTINATARI DELLE “MISURE”

Le “Misure” devono essere applicate, nel corso delle attività riguardanti la Gestione tributaria, da parte di Amministratori, Apicali, Responsabili aziendali, Dipendenti e Professionisti esterni operanti in nome e per conto di Spezia Risorse.

3 REATI TRIBUTARI “PRESUPPOSTO”

I reati tributari sotto riportati hanno come fine l’evasione delle imposte.

3.1 I reati tributari inclusi dalla L. 157/2019

La L. 157/2019, che ha convertito in legge il D.Lgs. 124/2019, ha incluso, con l’introduzione dell’art. 25-quinquiesdecies nel D.Lgs. n. 231/2001, la categoria dei reati tributari nel “catalogo” dei reati presupposto³:

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

¹ Si veda al riguardo anche Cap.7 - PROCESSI SENSIBILI ALLA COMMISSIONE DEI REATI TRIBUTARI.

² Operazioni aziendali che originano costi fiscalmente deducibili (acquisti).

³ In appendice A di queste Misure sono riportati i testi delle norme.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 5 di 25
---	--	---

3.2 I reati tributari inclusi dal D.Lgs. 75/2020

Il D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75, avente ad oggetto la attuazione della cd. direttiva PIF (direttiva UE 2017/1371, relativo alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale), è intervenuto sul codice penale e sul D.Lgs. 231/01 su cui, l'art. 5 del D.Lgs. 75/20, ha apportato alcune modificazioni, tra le quali all'articolo 25-quinquiesdecies, dopo il comma 1 è inserito il seguente comma:

«1- bis . In relazione alla commissione dei **delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro**, 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».

In relazione alla natura e al volume delle vendite e degli acquisti originati da Spezia Risorse Spa negli ultimi anni e verosimilmente anche nei prossimi anni, alla loro localizzazione o provenienza facente riferimento ad operazioni pressoché esclusivamente nazionali, **si valutano i tre reati presupposto introdotti dal D.Lgs. 75/20 di non possibile commissione da Spezia Risorse Spa.**

3.3 I reati tributari non inclusi tra i reati presupposto

Non tutti i reati tributari previsti dal D.Lgs 74/00 sono stati inseriti tra i reati presupposto ex D.Lgs 231/01. Non determina responsabilità amministrativa, ex D.Lgs. n. 231/2001, il reato di "Omesso versamento di ritenute certificate o iva" (artt. 10-bis e 10-ter D.Lgs. n. 74/2000).

4 NORMATIVA DI RIFERIMENTO

4.1 Normativa cogente

- Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*",
- Codice civile: Titolo quinto - Sezione IX - Del bilancio (artt. 2423 - 2435 ter),
- Testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.) (DPR 22 dicembre 1986, n. 917),
- Decreto del Presidente della Repubblica 633/72 (Imposta sul Valore Aggiunto),
- D.Lgs. 139/2015 (recepisce la Direttiva contabile 34/2013/UE).

	<p>Titolo Procedura:</p> <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	<p>MO_009</p> <p>Rev.1 del 24.02.21</p> <p>Pag.: 6 di 25</p>
---	--	--

4.2 Normativa interna

I processi a rischio di reato tributario sono anche regolati dai seguenti protocolli del Modello organizzativo:

- Codice etico e di comportamento.
- Procedure:
 - MO 001 Protocolli del Piano di prevenzione della corruzione
 - MO 002 Rapporti con la Pubblica Amministrazione
 - MO 003 Predisposizione comunicazioni sociali a soci e terzi
 - MO 004 Protocollo Contabilità e Bilancio
 - MO 005 Segnalazione di illeciti- Whistleblowing
 - MO 006 Regolamento Acquisti in economia
 - MO 008 Società Trasparente

5 GLOSSARIO

- **Amministrazione Finanziaria:** strutture amministrative pubbliche che si occupano della gestione delle entrate dello Stato.
- **Dichiarazione fraudolenta:** ossia l'uso di fatture per operazioni inesistenti o di altri meccanismi al fine di ridurre l'imposizione fiscale. La "frode" consiste in un comportamento determinato da fatture e documenti falsi costruiti per giustificare l'esistenza di una operazione.
- **Dichiarazione infedele:** in questo caso non si ravvisa un comportamento strutturato e una serie di operazioni finalizzate. Se non sono superati dei valori soglia non scatta il reato penale, ma sarà dovuta solo la sanzione di natura amministrativa. La dichiarazione infedele non è un "reato 231".
- **Dichiarazioni:** si intendono le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge.
- **Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – Fatture "false":** chi, allo scopo di far evadere soggetti terzi, emette fatture o documentazione falsa. Le fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo, in base alle norme tributarie, sono falsi perché non rispondono alla verità: sono stati emessi a fronte di un servizio che non è stato prestato o un bene che non è stato venduto.
- **Frode fiscale:** Si configura il reato di frode fiscale qualora taluno, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ed avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, **indichi in una**

	Titolo Procedura: <h2 style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</h2>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 7 di 25
---	---	---

delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte **elementi passivi “fittizi”⁴**. Tali fatture o documenti devono essere registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

- **Imposta evasa:** si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione.
- **Mezzi fraudolenti:** si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.
- **Occultamento o distruzione di fatture/documenti fiscali:** chi, allo scopo di far evadere soggetti terzi, nasconde o distrugge parte o tutto dei documenti.
- **Operazioni inesistenti:** si realizzano con l'emissione di fatture o documenti falsi al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Si distinguono per:
 - **inesistenza oggettiva**, si intendono operazioni che sono materialmente inesistenti, quindi mai o parzialmente avvenute:
 - fatture fittizie (operazioni inesistenti);
 - fatture in parte prive di riscontro nella realtà (sovrapproduzione).
 - **inesistenza soggettiva**, si intendono i casi di fatturazioni eseguite a soggetti diversi da quelli per cui è stata effettuata prestazione o, in altri termini, fatture riferite ad operazioni in cui l'emittente o il beneficiario dell'operazione risultante dal documento non è quello reale.

6 POLITICA FISCALE E PRINCIPI DI COMPORTAMENTO

6.1 Politica fiscale

I reati tributari richiedono, in prevalenza, comportamenti fraudolenti o ingannevoli (registrazione di fatture false o altri artifici) ovvero contegni palesemente illeciti (occultamento o distruzione) che sono estranei ai valori di Spezia Risorse. Fate queste premesse, la Politica della Società al fine di prevenire condotte che favoriscano la commissione dei reati tributari, persegue:

- la conduzione di **corrette e tempestive determinazioni, dichiarazioni e liquidazioni delle imposte** dovute per legge ed esecuzione dei connessi adempimenti;
- **il contenimento del rischio fiscale**, inteso come rischio di incorrere nella violazione di norme tributarie o nell'abuso dei principi e delle finalità dell'ordinamento tributario;

⁴ Fatture o di altri documenti emessi per operazioni inesistenti

	Titolo Procedura: <h2 style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</h2>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 8 di 25
---	---	---

- **la regolamentazione di tutte le attività connesse.**

6.2 Principi generali

Al fine di prevenire la commissione dei reati di natura tributaria⁵ devono essere rispettati i principi di comportamento riportati nel “Codice etico e di comportamento” di Spezia Risorse e i principi generali di prevenzione dalla commissione di altri reati 231:

- applicazione delle regole per **l’esercizio dei poteri di firma e delle autorizzazioni** in essere,
- **segregazione di poteri** per le attività sensibili tra chi: richiede, esegue, controlla ed autorizza le operazioni aziendali,
- **archiviazione e tracciabilità** di tutta la documentazione che ha contribuito alla formazione ed attuazione delle decisioni e delle conseguenti attività di Spezia Risorse.
- **compliance** e rispetto alle leggi e ai principi di lealtà e chiarezza,
- esecuzione di **operazioni aziendali attive e passive autorizzate, verificabili, legittime, coerenti, congrue e correttamente registrate.**

6.3 Principi specifici

In particolare nell’esecuzione dei processi sensibili alla commissione dei reati tributari dovranno essere seguiti i seguenti protocolli di prevenzione:

1. dipendenti e collaboratori inseriti nella filiera che conduce dalle registrazioni contabili alle dichiarazioni fiscali **siano osservanti delle disposizioni della normativa tributaria** e tengano in debito conto le indicazioni fornite dall’Amministrazione finanziaria.
2. **la formazione e l’attuazione delle decisioni aziendali** siano condotte da personale dotato dei poteri necessari e di cui sia ricostruibile la formazione degli atti e i relativi livelli autorizzativi, a garanzia della trasparenza delle scelte effettuate;
3. **ogni accesso alla rete informatica aziendale** – sia intranet che internet – per l’effettuazione di operazioni ovvero per la documentazione di dette operazioni avvenga almeno con l’utilizzo di doppia chiave (user ID e password personale), periodicamente variata, o con altra procedura di non minore efficacia, che consenta all’operatore di collegarsi alla rete limitatamente alla fase della procedura di sua competenza e di lasciare evidenza non modificabile dell’intervento effettuato e dell’autore;

⁵ Aveniti valenza di reati ex D.lgs. 231/01.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 9 di 25
---	--	---

4. siano utilizzati **sistemi informatici** in modo **che garantiscano la corretta e veridica imputazione di ogni operazione con fornitori, clienti, controparti o enti interessati**, con registrazione della causale dell'operazione, con modalità tali da consentire la tracciabilità dell'operazione e di eventuali variazioni successive nei sistemi gestionali e nei sistemi contabili;
5. la **scelta dei fornitori di beni e di servizi** avvenga, a cura delle funzioni competenti e destinatarie dei beni, verso soggetti chiaramente identificabili sulla base di:
 - criteri che siano in coerenza con l'attività caratteristica svolta dall'azienda,
 - oggettive motivazioni tecniche / operative, criteri di economicità,
 - un ordine esplicito di acquisto o di un quadro contrattuale condiviso dal fornitore,
 - un processo informatico che tracci tutti i passaggi dell'iter di acquisto
 - e che avvenga in conformità del sistema procedurale interno e della normativa applicabile;
6. la **scelta di professionisti e consulenti** esterni avvenga sulla base di **requisiti di professionalità, indipendenza, competenza e**, in riferimento a questi, **la scelta sia motivata**;
7. nello svolgimento delle attività di **scambio di informazioni tra le funzioni aziendali** (commerciale, acquisti e ufficio amministrazione) di documentazione e di contabilizzazione dei fatti gestionali **sia osservato un comportamento corretto, trasparente e collaborativo**;
8. **fornire informazioni documentali e verbali veritiere e complete** sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria di Spezia Risorse e sull'evoluzione delle relative attività. È fatto esplicito divieto di predisporre o comunicare dati falsi, lacunosi o comunque suscettibili di fornire una descrizione non corretta e veritiera della realtà;
9. **i documenti e gli archivi informatici siano archiviati e conservati, a cura dell'Area competente**, con modalità tali da non permettere la modificazione successiva, se non con apposita evidenza e devono essere mantenuti integri, protetti da eventuali sottrazioni, manipolazioni o distruzioni e **l'accesso ai documenti archiviati sia sempre motivato e consentito solo alle persone autorizzate** in base alle norme interne e all'Organismo di Vigilanza per le attività di verifica.

6.4 Tracciabilità delle operazioni.

In caso di contestazione dell'Agenzia delle Entrate o di altri organi competenti dell'indebita detrazione di fatture passive ritenute false, può essere necessario provare la legittimità di tali operazioni sottostanti (ciclo passivo) evidenziandone la tracciabilità. In questo senso, ove possibile fin dalle fasi prodromiche, è necessario che **le operazioni passive aziendali** siano documentate e:

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 10 di 25
---	--	--

- **siano regolate da accordi o condizioni scritti**, quali: polizze, contratti (magari con data certa), condizioni, durate, offerte, ordini, richieste di acquisto, listini, ecc.
- **vi sia evidenza del servizio reso o del prodotto acquistato** eventualmente anche tramite la presenza di documenti (ricevute, scontrini, bolle di accompagnamento, controlli e accettazioni in ingresso dei prodotti).
- **siano regolate nel pagamento con metodi tracciabili** quali bonifico, assegni e carte di credito e vi sia il ricorso a pagamenti in contanti solo per importi contenuti e nei limiti indicati nei regolamenti di cassa.

Un rapporto continuativo regolato con **contratti quadro con l'applicazione di listini e di condizioni ripetitive**, garantisce anche la legittimità dell'operazione che l'operazione sia avvenuta con una controparte (fornitore) accreditata per la fornitura di quei beni o per l'erogazione di quei servizi con cui è da tempo instaurato

In ragione di quest'ultimo aspetto, **le operazioni "spot" o "una tantum" o non ripetitive devono essere particolarmente motivate nella documentazione afferente**, circa la loro finalità e coerenza con gli obiettivi aziendali, fin anche ove possibile nelle fasi prodromiche attraverso corrispondenza (definizione della natura delle prestazioni, trattative, richieste di specifiche tecniche, capitolati, ecc.).

7 PROCESSI SENSIBILI ALLA COMMISSIONE DEI REATI TRIBUTARI

La Società al fine di prevenire condotte che favoriscano la commissione dei reati tributari ha individuato e disciplinato i processi sensibili alla commissione dei reati tributari:

1. **Ciclo attivo o delle vendite** (per quanto concerne: gestione degli ordini di vendita, definizione dei prezzi, autorizzazione all'emissione delle fatture attive e incasso);
2. **Ciclo passivo o degli acquisti** (nelle fasi di emissione della richiesta di acquisto, definizione dei prezzi di acquisto, accettazione delle fatture attive, autorizzazione al pagamento);
3. **Tenuta della contabilità e predisposizione del bilancio** per quanto attiene a:
 - Rilevazione, classificazione e controllo di tutti i fatti gestionali aventi riflessi amministrativi ed economici.
 - Tenuta delle scritture contabili e dei Libri Sociali.
 - Corretta tenuta dei rapporti amministrativi con i terzi (e.g. clienti, fornitori) e relativa gestione contabile delle partite di debito /credito.
 - Gestione amministrativa e contabile dei cespiti e del magazzino.
 - Accertamenti di tutti gli altri fatti amministrativi in corso d'anno (e.g. costi del personale, penalità contrattuali, finanziamenti attivi e passivi e relativi interessi, ecc.).

	<p>Titolo Procedura:</p> <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	<p>MO_009</p> <p>Rev.1 del 24.02.21</p> <p>Pag.: 11 di 25</p>
---	--	---

- Verifica dati provenienti dai sistemi alimentanti.
 - Gestione dei flussi monetari e finanziari.
 - Gestione dei rapporti con eventuali soggetti revisori durante le attività di verifica e controllo della contabilità.
 - Gestione dei rapporti con gli Organi di Controllo (se esistenti) relativamente alle verifiche sulla gestione amministrativa/contabile e sul Bilancio d'Esercizio e con i Soci nelle attività di verifica della gestione aziendale.
 - Raccolta, aggregazione e valutazione dei dati contabili necessari per la predisposizione della bozza di Bilancio Civilistico e Consolidato (se predisposto) della Società, nonché delle relazioni allegare ai prospetti economico-patrimoniali di bilancio da sottoporre alla delibera del Consiglio di Amministrazione.
 - Predisposizione della documentazione che sarà oggetto di discussione e delibera in Assemblea e gestione dei rapporti con tale Organo Sociale.
4. **Operazioni sul capitale netto e operazioni non routinarie** ovvero operazioni sul patrimonio netto e sui beni aziendali;
 5. **Note spese e liberalità** per quanto concerne rimborsi di spese di viaggio, di soggiorno e di rapporti istituzionali con clientela ed altri stakeholders, donazioni ed erogazioni liberali);
 6. **Determinazione del risultato fiscale** ovvero la determinazione della base imponibile;
 7. **Predisposizione delle dichiarazioni fiscali** per quanto riguarda registrazione delle operazioni con valenza fiscale, monitoraggio degli elementi compresi nella dichiarazione fiscale, veridicità, chiarezza e completezza delle dichiarazioni fiscali);
 8. **Archiviazione cartacea ed elettronica** (in termini di disponibilità, confidenzialità e integrità dei dati e delle registrazioni aziendali);
 9. **Rapporti con l'Amministrazione Finanziaria** (ovvero fornire informazioni chiare, accurate, complete e veritiere).

7.1 Ciclo attivo o delle vendite

Ogni ricavo del ciclo attivo deve essere documentato⁶ nei seguenti processi per i quali sono indicate le aree aziendali responsabili:

1. **accertamento dell'identità della controparte:** nel caso in cui la controparte del ricavo non sia un soggetto pubblico ed istituzionale: gestione di notizie di varia fonte sulla controparte

⁶ In digitale o cartaceo.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 12 di 25
---	--	--

privata, verifiche sull'eticità e sulla solidità patrimoniale e finanziaria della controparte ed eventuale richiesta di informazioni commerciali a soggetti che ne detengono (Area operativa);

2. **atti preliminari alla transazione attiva:** emissione e/o definizione tracciata di preventivi, quotazioni e verbalizzazioni di negoziazioni, di chiarimenti tecnici o di condizioni di pagamento (Area operativa);
3. perfezionamento e sottoscrizione del **contratto di vendita** (Amministratori e Procuratori);
4. **atti comprovanti l'esecuzione dei servizi concordati o l'invio di beni da parte della Società** e loro invio alla contabilità / tesoreria per l'emissione della fattura attiva e per le registrazioni contabili e fiscali (Area operativa e Amministrativa);
5. **emissione fattura attiva** dei beni o dei prodotti o del servizio con valore fiscale (Area Amministrativa);
6. **incasso su circuito bancario** (Area Amministrativa) e segnalazione all'Area operativa.

7.2 Ciclo passivo o degli acquisti

Ogni acquisto del ciclo passivo⁷ deve essere documentato⁸ almeno nei seguenti processi obbligatori di cui sono indicate le aree o le funzioni aziendali responsabili:

- a) **qualificazione del fornitore** a esercitare le attività di fornitura devono essere verificate inizialmente e validata periodicamente, con le modalità proprie delle procedure d'acquisto perseguite, per procedere al ricorso al fornitore (Area operativa),
- b) **tracciamento** del soggetto interno richiedente l'acquisto con la descrizione del servizio / prodotto, richiesto, le quantità ed eventualmente i prezzi unitari e i possibili fornitori (Aree richiedenti),
- c) **atti riportanti richieste di preventivi, quotazioni, negoziazioni, richieste di chiarimenti tecnici o sulle condizioni di pagamento e di fornitura o di erogazione del servizio** (verosimilmente via email) (Area operativa / amministrativa).
- d) **emissione dell'ordine al fornitore**, delle specifiche tecniche o dei capitolati definitivi, o in caso di ordini complessi, invio / ricezione del **contratto di fornitura di beni o di prestazioni o servizi** (Area operativa / amministrativa).
- e) **atti comprovanti l'esecuzione dei servizi concordati** (es: verbale di esecuzione del servizio, consegna della documentazione oggetto del servizio) **o la consegna di beni da parte del**

⁷ Indipendentemente dalla procedura seguita: acquisti con evidenza pubblica sopra soglia, sottosoglia, con affidamento diretto. a invito e acquisti inferiori a 1.000 euro.

⁸ Con documentazione digitale o cartacea.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 13 di 25
---	--	--

Fornitore e loro invio alla contabilità / tesoreria (Area operativa e Amministrativa) per l'accettazione della fattura e autorizzazione al conseguente pagamento,

- f) ricezione della **fattura passiva** dei beni forniti o dei servizi erogati con valore fiscale (Area Amministrativa),
- g) **pagamento** tramite circuito **bancario** (Area Amministrativa).

7.3 Tenuta della contabilità e predisposizione del bilancio

Le misure relative alla tenuta della contabilità e alla redazione del bilancio sono riportate ne:

- la procedura "Protocollo contabilità e bilancio" (MO 004).

7.4 Operazioni sul capitale netto e operazioni non routinarie

Le misure relative alle operazioni sul capitale netto⁹, finalizzate a prevenire ogni riduzione fraudolenta del valore patrimoniale dell'azienda, sono:

- a) predisporre o comunicare dati falsi, lacunosi o comunque suscettibili di fornire una descrizione non corretta e veritiera della realtà riguardo alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria di Spezia Risorse;
- b) omettere di comunicare dati e informazioni imposti dalla legge riguardo alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria di Spezia Risorse;

Le misure di controllo preventivo relative alle operazioni non routinarie¹⁰ prevedono:

- a) **le operazioni sul capitale sociale sono adeguatamente documentate** e tracciate;
- b) **la congruità economica dell'operazione** non routinaria (prezzi di mercato, stime, pareri, valutazioni),
- c) **la due diligence sulla controparte dell'operazione non routinaria** (assetti proprietari, management, sistemi di controllo, codice etico e Modello 231, eventuali condanne, situazione economico patrimoniale, immagine sul mercato, attendibilità tecnico – professionale, precedenti e simili operazioni con altri soggetti, ecc.),
- d) **l'acquisizione di uno più pareri di tecnici e di esperti fiscali** circa l'ammissibilità e gli effetti dell'operazione non routinaria,

e il divieto di:

- e) **restituire conferimenti ai soci o liberare gli stessi dall'obbligo di eseguirli**, al di fuori dei casi di riduzione del capitale sociale previsti dalla legge;
- f) **ripartire utili o acconti sugli utili** non effettivamente conseguiti o destinati per legge a riserva;

⁹ Capitale sociale, riserve e utili non distribuiti.

¹⁰ Vendita o acquisto di immobili, di partecipazioni azionarie, di titoli e di altre immobilizzazioni, cessione o acquisizione di crediti, di debiti e di altre poste patrimoniali che possono presupporre potenziali plusvalenze o minusvalenze rispetto ai valori effettivi, di mercato o di realizzo.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 14 di 25
---	--	--

- g) eseguire **riduzioni del capitale sociale, fusioni o scissioni in violazione** delle disposizioni di legge a **tutela dei creditori**;
- h) procedere in ogni modo a **formazione o aumento fittizio del capitale sociale**;
- i) eseguire **aumenti di capitale sociale o sottoscrivere prestiti con disponibilità finanziarie di cui sia sospetta l'origine** o proveniente da soggetti di cui non sia comprovata l'integrità morale, la reputazione e il buon nome;
- j) **determinare o influenzare l'assunzione delle deliberazioni dell'assemblea**, ponendo in essere atti simulati o fraudolenti finalizzati ad alterare il regolare procedimento di formazione della volontà assembleare.

7.5 Determinazione del risultato fiscale

Si ricorda che è dall'utile o dalla perdita di conto economico civilistico che sono apportate le variazioni in aumento o in diminuzione per giungere al reddito complessivo inteso come base imponibile ("risultato fiscale").

Le variazioni (in aumento o in diminuzione) hanno come obiettivo di limitare le discrezionalità nella determinazione del reddito imponibile per giungere ad una base omogenea per il calcolo delle imposte.

La Società, per il tramite dell'Ufficio Amministrazione e al fine di prevenire condotte che favoriscano la commissione dei reati tributari, individua nello **Studio commercialista** incaricato la competenza a:

- **la corretta determinazione delle differenze, permanenti o temporanee, tra il reddito civilistico e il reddito fiscale**, tenendo conto che le differenze permanenti derivano da differenze tra reddito d'esercizio e reddito fiscale che sorgono in un determinato esercizio e non producono effetti negli esercizi successivi, connesse a costi non deducibili o ricavi non imponibili, mentre le differenze temporanee derivano da differenze tra criteri di valutazione civilistica e fiscale che sorgono in un esercizio e che sono destinati ad annullarsi degli esercizi successive (imposte differite o anticipate);
- **la redazione delle dichiarazioni fiscali**, da sottoporre alla firma del rappresentante legale.

7.6 Presentazione delle dichiarazioni fiscali

Per dichiarazioni fiscali si intendono, in via prioritaria per la loro frequenza, le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA, ma rientrano anche le dichiarazioni conseguenti alla messa in liquidazione di una società, le dichiarazioni nell'ipotesi di trasformazione, fusione e scissione societaria, le dichiarazioni di operazioni intracomunitarie.

La registrazione dei fatti fiscalmente rilevanti, la preparazione delle dichiarazioni infrannuali (mensili) sono a carico dell'Ufficio Amministrazione e la presentazione a carico dello **Studio commercialista** incaricato. Le dichiarazioni annuali sono a carico dello **Studio commercialista** incaricato che opera le riprese fiscali dei costi indeducibili o deducibilità nell'anno o in più anni.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 15 di 25
---	--	--

L'Ufficio Amministrazione e lo Studio commercialista incaricato conducono **corrette e tempestive dichiarazioni fiscali** dovute per legge e ad esecuzione dei connessi adempimenti.

L'Ufficio Amministrazione **coinvolge in modo sistematico lo Studio commercialista incaricato** nelle valutazioni e analisi delle principali attività ordinarie, straordinarie e non routinarie aventi valenza fiscale per una corretta e completa gestione fiscale.

Il Consigliere Delegato per le attività amministrative e fiscali conduce una **attenta selezione e qualificazione dei professionisti fiscali e dei valutatori tecnici** coinvolti nei processi di natura fiscale dell'azienda al fine di prevenire i reati tributari.

7.7 Archiviazione cartacea ed elettronica

La Società e i Destinatari delle presenti "Misure", al fine di prevenire condotte che favoriscano la commissione dei reati tributari, sono tenuti ad assicurare che:

- a) le scritture contabili e gli altri documenti siano conservati ai fini fiscali sulla base delle indicazioni dell'art 43 Dpr 600/73 che coincidono con i termini di scadenza dell'accertamento.¹¹
- b) le scritture contabili e i libri obbligatori (art. 2214 c.c.) siano custoditi a fini civilistici in modo corretto e ordinato (art.2215) per un periodo di dieci anni (art. 2220 c.c.).
- c) il backup dei dati informatici e l'archiviazione della documentazione cartacea (art. 2215 bis), aventi valenza contabile e obbligo fiscale, costituiscano misure per evitarne la distruzione o l'integrità per motivazioni accidentali o per azioni intenzionali;
- d) la tenuta e la conservazione delle scritture e delle dichiarazioni di natura contabile e fiscale siano oggetto di un monitoraggio del rispetto dei principi che ne regolano la compilazione, anche sulla base di quanto previsto dal Codice Civile (dall'art. 2214 all'art. 2220).

7.8 Rapporti con l'Amministrazione Finanziaria

La Società e i Destinatari di queste "Misure", al fine di prevenire condotte che favoriscano la commissione dei reati tributari, sono tenuti ad assicurare che:

- a) gli adempimenti nei confronti della Amministrazione Finanziaria siano effettuati con la massima diligenza e professionalità in modo da fornire informazioni chiare, accurate, complete e veritiere;

¹¹ Al momento della redazione delle presenti Misure, la normativa citata prevede che il periodo termini al 31.12 del quinto anno successivo dalla data di presentazione della dichiarazione. In caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla il periodo è di sette anni successivi dalla data della dovuta presentazione della dichiarazione. Il termine potrebbe essere ulteriormente dilazionato in relazione all'emissione di avvisi di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 16 di 25
---	--	--

- b) la documentazione inviata alla Amministrazione Finanziaria, in occasione dei necessari adempimenti, sia sottoscritta dai soggetti muniti d'ideonei poteri, in base al sistema delle procure e delle deleghe in essere.

Le misure relative ai rapporti con la Pubblica Amministrazione, e quindi anche con l'Amministrazione Finanziaria, sono riportate nella Procedura MO 002 - Rapporti con la Pubblica Amministrazione.

7.9 Responsabilità dell'applicazione e della manutenzione

È responsabilità del Legale rappresentante competente e della funzione Amministrazione osservare, aggiornare e modificare la presente procedura con il supporto dello Studio commercialista incaricato.

7.10 Responsabilità dell'approvazione delle revisioni

La conduzione di successive parziali e limitate revisioni di aggiornamento della presente procedura, anche in relazione alle mutate strutture organizzative delle Società, è affidata alla funzione Amministrazione e all'approvazione del Legale rappresentante.

L'approvazione di revisioni tali da configurare una completa variazione dei contenuti procedurali e comportamentali rispetto alla precedente è affidata al Consiglio di Amministrazione.

La conservazione della procedura e delle sue precedenti versioni è a carico della funzione Amministrazione per fini di consultazione e per il rilascio di copie autorizzate.

8 Sistema disciplinare

L'inosservanza dei principi contenuti nella presente procedura comporta l'applicazione delle misure sanzionatorie contenute nel sistema disciplinare aziendale adottato ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001 e ripreso sul Codice etico aziendale.

9 Flussi informativi e segnalazioni all'Organismo di Vigilanza

In particolare situazioni che possano anche solo generare il sospetto della possibilità di commissione di reati o di appartenenza a organizzazioni criminali o mafiose, determinano, per i destinatari di queste "Misure", l'obbligo di segnalazione ai responsabili gerarchici delle criticità rilevate e, nei casi più gravi, la segnalazione all'Organismo di Vigilanza.

La Direzione e i responsabili aziendali sono tenuti ad informare, anche su segnalazione degli addetti alle rispettive aree, l'Organismo di Vigilanza tempestivamente in relazione a ogni deroga, violazione o sospetto di

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 17 di 25
---	--	--

violazione di propria conoscenza delle linee di condotta e dei principi di controllo riportati nelle presenti “Misure”.

10 Appendice A - Le fattispecie di reati tributari aventi rilievo ai fini del d.lgs. n. 231/01

10.1 Destinatari della presente Appendice A

Il presente capitolo descrive le fattispecie dei reati tributari da un punto di vista giuridico. La lettura è indirizzata in particolar modo ai soggetti apicali e i responsabili di funzione e da coloro che hanno un ruolo di rilievo nella costituzione, preparazione e presentazione delle denunce fiscali.

10.2 Reati tributari ex D.lgs. 231/01

Come indicato nei capitoli precedenti, i reati tributari inseriti tra i reati presupposto ex D.Lgs 231/01 sono i seguenti:

1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000),
2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000),
3. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D.Lgs. n. 74/2000),
4. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. n. 74/2000),
5. sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74/2000).

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

La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, è disciplinata dall'art. 2 del Decreto Legislativo n. 74 del 10/03/2000, a norma del quale:

“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, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni [annuali] 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”.

Con il termine “altri documenti” si intendono quei documenti che attestano l'esistenza di una prestazione e quindi l'esistenza di un costo avente caratteristiche di deducibilità o detraibilità. A titolo indicativo, sono:

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 18 di 25
---	--	--

- parcelle;
- ricevute fiscali,
- scontrini fiscali,
- note di credito o di addebito,
- bolle doganali,
- autofatture.

La condotta del reato di dichiarazione fraudolenta pertanto si caratterizza mediante il ricorso a fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e si compone di **quattro fasi**:

1. l'approntamento della **falsa documentazione** ("fittizia"),
2. la **registrazione delle operazioni** nelle scritture contabili,
3. l'**inserimento nelle dichiarazioni fiscali** di elementi suffragati dalla documentazione fittizia,
4. la **presentazione della dichiarazione** fraudolenta.

Il reato di dichiarazione fraudolenta si consuma con la presentazione della stessa, essendo in essa registrate fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

10.4 Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzi di artifici in contabilità (art.3 D.Lgs. n. 74/2000)

La fattispecie della **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** in contabilità deve essere **considerata la più grave tra i delitti dichiarativi** in quanto supportata da un **impianto contabile atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento** dell'amministrazione finanziaria, o, comunque, ad avvalorare artificialmente i dati in essa racchiusi.

La **dichiarazione fraudolenta mediante utilizzi di artifici in contabilità**, è disciplinata dall'art. 3 del Decreto Legislativo n. 74 del 10/03/2000, a norma del quale:

«1. 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 cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 19 di 25
---	--	--

fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

Pertanto per l'applicazione del reato c'è bisogno del **superamento congiunto di due soglie di punibilità:**

- **l'evasione di imposta di 30.000,00 euro** per ogni singola imposta evasa (IRES, IRPEF, IVA);
- l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione, **è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi** indicati in dichiarazione o comunque, è superiore a 1,5 milioni di euro.

La giurisprudenza ha chiarito che **si tratta di reato a struttura bifasica**, nel senso che la condotta è articolata su due segmenti, presupponendo la compilazione e la presentazione di una **dichiarazione mendace nonché la realizzazione di un'attività ingannatoria prodromica**. Nel caso in cui quest'ultima sia posta in essere da altri, il soggetto agente ne deve avere consapevolezza al momento della presentazione della dichiarazione (cfr. Cass. pen. n. 15000/2019).

Il reato si consuma quando si alterano le scritture contabili obbligatorie (ad esempio: libro giornale, inventari, registri Iva) **riducendo i ricavi o aumentando i costi** al fine di ridurre, e quindi di evadere, le imposte sui redditi o sull'IVA. Le modalità possono essere a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- la registrazione in contabilità di costi non sostenuti e privi di fattura di acquisto.
- l'omissione dalla registrazione in contabilità di una fattura di vendita regolarmente emessa.

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

La falsa fatturazione è un reato tributario previsto e disciplinato dal D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000. Commette il reato di falsa fatturazione chi emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Le fatture sono false perché non rispondono alla verità: sono state emesse a fronte di un servizio che non è stato prestato o un bene che non è stato venduto.

Ai sensi dell'art. 8 del decreto:

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**".*

	Titolo Procedura: <h2 style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</h2>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 20 di 25
---	---	--

L'art. 1 del decreto contiene le definizioni necessarie alla comprensione del testo. La prima si riferisce proprio al reato di falsa fatturazione. Essa prevede infatti 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".

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

Al reato di cui all'art. 8 del d.lgs. 74/2000, ossia l'emissione di falsa fatturazione, può accompagnarsi quello di distruzione di documenti contabili di cui al successivo art. 10 dello stesso decreto legislativo.

Su questo tema la Corte di Cassazione con la sentenza n. 36049 del 21 luglio 2017, ha affermato che le condotte dell'art. 8 e dell'art. 10 sono ben distinte e non necessariamente chi emette fatture per operazioni inesistenti commette anche il diverso reato di cui all'art. 10 del d.lgs. 74 del 2000.

Ne consegue che i due reati di falsa fatturazione e distruzione di documenti contabili, non essendoci nessuna incompatibilità tra le due condotte, possono essere distinte o coesistere distintamente.

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

Comma 1

Il fondamento del reato tributario in oggetto deve essere ricercato nel fatto che possa essere riscontrato un **pericolo in merito alla riscossione** poiché il contribuente si sottrae al pagamento delle imposte sui redditi o dell'IVA, **facendo in modo che non ci sia capienza nel proprio patrimonio**.

La sottrazione al pagamento deve avvenire con alienazione o il compimento di atti fraudolenti sui propri beni o su beni altrui. Il tutto al fine di **rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva**.

La soglia penale è costituita da imposte o interessi o sanzioni amministrative per un **importo complessivo superiore a 50.000 euro**.

Comma 2

Nell'ambito di un accordo per la ristrutturazione del debito o di concordato preventivo con i concessionari per la riscossione delle imposte (Agenzia delle Entrate Riscossioni o altri), **il contribuente indica** nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori,

- **Elementi attivi per un ammontare inferiore** a quello effettivo,
- **Elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad 50.000 euro**.

	<p>Titolo Procedura:</p> <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	<p>MO_009</p> <p>Rev.1 del 24.02.21</p> <p>Pag.: 21 di 25</p>
---	--	---

10.8 Onere della prova spetta all'Amministrazione finanziaria - Giurisprudenza

In sede penale, l'onere della prova del carattere fittizio dei costi indicati nella dichiarazione fiscale è a carico del Pubblico Ministero, diversamente da ciò che accade nel processo tributario dove l'onere della prova della congruità ed effettività delle fatture ricade sul contribuente. Dunque per i reati di falsa fatturazione, l'onere della prova è a carico dell'Agenzia delle Entrate o degli organi tributari inquirenti. In questo senso non sarebbero sufficienti contestazioni meramente indiziarie neppure se il contribuente fornisse risposte non esaustive in merito ai fatti in oggetto. In questo senso la giurisprudenza si è pronunciata in via prevalente:

Sezione tributaria, sentenza n. 29396 del 16 dicembre 2008:

“L'Amministrazione finanziaria che intenda contestare la sussistenza di determinate operazioni economiche asserite come fittizie ovvero inesistenti non deve limitarsi a generiche affermazioni od al mero disconoscimento della documentazione offerta dal contribuente essendo onerata della dimostrazione, anche tramite indizi e presunzioni, di simile asserzione. D'altro canto, in dipendenza di circostanziata contestazione spetta al contribuente dimostrare l'effettività delle operazioni qualificate come inesistenti.”

Sentenza della Cassazione n° 15395/2008

“se l'Amministrazione finanziaria fornisca validi elementi – alla stregua del DPR n. 633/1972, art. 54, comma 2- per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni anche solo parzialmente fittizie, passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate”

Sentenza della Cassazione n° 27198/2011

“Se l'ufficio contesta al contribuente l'indebita detrazione di fatture relative a operazioni inesistenti, è lo stesso contribuente che deve fornire la prova della legittimità e della correttezza dell'operazione mediante l'esibizione dei documenti contabili legittimanti e non dei soli mezzi di pagamento.”

Sentenza della Cassazione n° 9448/2016

ha sancito che le condanne penali si possono applicare solo se l'accusa comprova che le operazioni non sono avvenute e la parte convenuta ne era consapevole.

Fatte queste premesse, è obbligatorio che l'azienda, per evitare l'onere del contenzioso tributario, sia nelle condizioni di dimostrare la liceità di tutte le sue operazioni applicando i protocolli previsti da queste “Misure”.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 22 di 25
---	--	--

10.9 Connessione tra il falso in bilancio e i reati tributari.

Vi può essere concorso tra il reato di falso in bilancio¹² e la frode fiscale, qualora si abbia operato anche con lo scopo di frodare i soci o i terzi creditori o aventi interesse qualora sia comprovabile questa condotta.

È da escludere la possibilità di concorso tra il falso in bilancio e la frode fiscale¹³ quando la falsa rappresentazione contabile abbia avuto lo scopo esclusivo di frodare il fisco.

Sentenza Cassazione Penale n. 3397 del 16/11/2012

La fattispecie di false comunicazioni sociali di cui agli artt. 2621 e 2622 cod. civ. individua le condotte penalmente rilevanti sia nell'esposizione dei fatti materiali che non rispondono ad una concreta o veritiera realtà sia nell'omissione di dati o di informazioni la cui comunicazione è prevista da disposizioni normative e tende a tutelare la veridicità, la chiarezza e la completezza delle informazioni relative all'esercizio dell'attività, in linea con la funzione attribuita al bilancio dai principi ispiratori della sua disciplina.

Nella specie, la Corte di Cassazione ha ritenuto configurabili i gravi indizi di reato in relazione all'annotazione in bilancio, sotto voci non corrispondenti alla reale natura delle operazioni, di flussi in entrata di ingenti somme di denaro riconducibili all'emissione di fatture per operazioni inesistenti e a comportamenti finalizzati all'evasione fiscale.

10.10 Fatti punibili

I reati tributari "dichiarativi" (artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000) fanno riferimento ad una falsa dichiarazione costituita da una fittizia rappresentazione degli elementi attivi e passivi nelle scritture contabili obbligatorie e con il ricorso a mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento. Diversamente detto, quando è rilevabile una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile.¹⁴ Può essere questo il caso di sistematiche, continue e finalizzate violazioni e/o la tenuta di una contabilità in nero o l'utilizzo di conti correnti di liquidità per operazioni non rientranti a bilancio.

Al contrario e sempre a titolo di esempio, è da escludersi che si possa qualificare come "artificio" la violazione degli obblighi di fatturazione e di tenuta della contabilità che abbiano per oggetto omissioni in pari senso di elementi imponibili o deducibili o che non prefigurano un disegno finalizzato ad un obiettivo fraudolento nell'ambito dei reati tributari dichiarativi.

¹² Nell'ordinamento civile italiano il falso in bilancio è regolato da quattro articoli del codice civile: l'articolo 2621 ("false comunicazioni sociali"), l'articolo 2621-bis ("fatti di lieve entità"), l'articolo 2621-ter ("non punibilità per particolare tenuità del fatto") e l'articolo 2622 ("false comunicazioni sociali nelle società quotate").

¹³ Relazione Governativa al D.Lgs. 61/2002.

¹⁴ Come da Relazione Governativa al D.Lgs. 61/2002.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 23 di 25
---	--	--

10.11 Fatti non punibili

Esistono fatti che non sono oggetto di sanzione. In fatti, ai sensi dell'**art. 7 del D.Lgs. 74/2000**, non danno luogo a fatti punibili, nell'ambito dell'applicazione degli artt. 3¹⁵ e 4¹⁶ del D.Lgs. 74/2000:

- a. Le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite **in violazione dei criteri** di determinazione dell'esercizio **di competenza** ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile,
- b. Le rilevazioni e **le valutazioni estimative** rispetto alle quali **i criteri** concretamente applicati **sono stati comunque indicati nel bilancio**,
- c. **Le valutazioni estimative che**, singolarmente considerate, **differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette.**

In oltre, ai sensi dell'**art. 15 del D.Lgs. 74/2000** non danno luogo a fatti punibili. rispetto all'applicazione degli artt. 3 e 4 del D.lgs. 74/2000, le **violazioni di norme tributarie "dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione"**.

11 Appendice B - Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74¹⁷

11.1 Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. 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, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. ⁽²⁾
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.
3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni), si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

¹⁵ Art. 3: Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzi di artifici in contabilità. E' "reato 231".

¹⁶ Art. 4: Infedele dichiarazione dei redditi, dichiarazione irap o dichiarazione iva. Non è "reato 231".

¹⁷ Aggiornato al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158.

	Titolo Procedura: <p style="text-align: center;">Misure per la prevenzione dei reati tributari</p>	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 24 di 25
---	--	--

11.2 Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

1. Fuori dai 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, 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.

11.3 Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. È 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.

3. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni) per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

11.4 Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili

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.

	Titolo Procedura: Misure per la prevenzione dei reati tributari	MO_009 Rev.1 del 24.02.21 Pag.: 25 di 25
---	---	--

11.5 Art. 11. sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

1. È 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. È 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.