TIRRENICA MOBILITÀ Soc. coop.

Allegato 1 del verbale del Consiglio di Amministrazione del 27 maggio 2021

Addendum al

Modello di Organizzazione Gestione e Controllo

(Aggiornamento ai sensi dell'art. 25 quinquiesdecies D Lg.s 231/2001)

INDICE

1. Premessa 3

2. Reati tributari 5

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (Art. 2 Dlgs n. 74/2000) 9

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 Dlgs n. 74/2000) 12

Dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. 74/2000) 14

Omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. 74/2000) 16

Fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 Dlgs n. 74/2000) 17

Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 Dlgs n. 74/2000) 19

Indebita compensazione (art. 10 quater D.Lgs. 74/2000), ... 20

Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 Dlgs n. 74/2000) 21

3. Identificazione dei processi sensibili ex D. Lgs 231/2001 24

4. Mappatura Processi/attività sensibili ex D. Lgs 231/2001 32

1. Premessa

Il presente Addendum al Modello di Organizzazione Gestione e Controllo di Tirrenica Mobilità è stato predisposto ai sensi dell'art. 6, comma 1, lettera b) e comma 3 del D. Lgs. 8 giugno 2001 n. 231 a seguito dell'introduzione fra i reati presupposto nell'art. 25 quinquiesdecies del D. Lsg 231/2001 dei seguenti reati tributati:

- reato di cui all'articolo 2 del D Lgs n. 74/2000, ad opera del D Lgs 124/2019, con decorrenza dal 26 ottobre 2019;
- reati di cui agli articoli 3, 8, 10 11 del D Lgs n. 74/2000, ad opera del D Lgs 124/2019, come convertito in Legge n. 157/2019, con decorrenza dal 24 dicembre 2019
- reati di cui agli articoli 4, 5 e 10quater del D Lgs n. 74/2000 ad opera del D Lgs n. 75/2020, con decorrenza dal 30 luglio 2020.

Se è vero che i reati tributari potevano già considerarsi indirettamente presenti nel disposto della 231 (talvolta concepiti anche come 'reati fine' dell'associazione per delinquere ex art. 416 c.p. e, soprattutto, in virtù del possibile assoggettamento del patrimonio della persona giuridica alle misure ablative del sequestro preventivo finalizzato alla confisca (per equivalente) e della confisca «*di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica», come stabilito da Cass. pen. SU, 30 gennaio 2014, n. 10561*), a seguito di tali modifiche normative le imprese sono chiamate a presidiare l'insorgere di eventi illeciti di tal natura direttamente a mezzo del proprio Modello di organizzazione, Gestione e Controllo, che dovrà, quindi, riportare specifici protocolli di controllo nelle aree a rischio identificate.

Tutto ciò nel contesto di un'altra importante riforma sancita dal nuovo Codice della Crisi d'Impresa, di cui al D.Lgs. n.14 del 2019, che intende dirigere le aziende, anche se con finalità differenti, verso il rafforzamento del proprio Sistema di Controllo Interno e l'adozione di un adeguato assetto amministrativo-contabile.

Nella Relazione n. 3/2020 la Corte di Cassazione - Ufficio del massimario e del ruolo - Servizio penale, ha fornito chiarimenti in ordine ai profili penalistici delle disposizioni di modifica del sistema penale tributario (D.Lgs. n. 74/2000) e della disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti derivante da reati (D.Lgs. n. 231/2001) introdotte con il D.L. n. 124/2019, convertito dalla Legge 19.12.2019, n. 157. Con tale documento la Suprema Corte ha precisato quanto segue:

<<L'introduzione dell'art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. n. 231 del 2001 ... pare rispondere anche alle richieste provenienti dall'Unione Europea, concernenti la tutela degli interessi finanziari dell'Unione mediante, tra l'altro, l'inclusione dei reati tributari nella disciplina della responsabilità degli enti;

... Il catalogo dei reati tributari presupposto della responsabilità delle persone giuridiche è tassativo...; ...

E' appena il caso di aggiungere che, a seguito della riforma in esame, le persone giuridiche che adottano un modello organizzativo ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 devono aggiornarne i contenuti, al fine di implementare efficaci sistemi di gestione del rischio fiscale ed evitare la relativa sanzione.

In particolare, Tirrenica è chiamata ad adeguare il proprio Modello al fine di valutare il rischio di commissione, in particolare, dei seguenti nuovi reati presupposto ai fini della responsabilità ex D Lgs n. 231/2001:

- ✓ "Dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (art. 2 D. Lgs. 74/2000)
- ✓ "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" (art. 3 D. Lgs. 74/2000)
- ✓ "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (art. 8 D. Lgs. 74/2000)
- ✓ "Occultamento o distruzione di documenti contabili" (art. 10 D. Lgs. 74/2000)
- ✓ "Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte" (art. 11 D. Lgs. 74/2000)

Quanto agli ultimi reati fiscali introdotti nell'ambito del D Lgs 231:

- ✓ "Dichiarazione infedele" (art. 4 D.Lgs. 74/2000)
- ✓ "Omessa dichiarazione" (art. 5 D.Lgs. 74/2000)
- ✓ "Indebita compensazione" (art. 10 quater D.Lgs. 74/2000),

il rischio va valutato alla luce del fatto che le condotte punite rilevano ai fini D. Lgs 231 purché poste in essere 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.

L'addendum è elaborato sulla base delle indicazioni fornite nelle Linee Guida di Confindustria del marzo 2012 e successivi aggiornamenti.

2. Reati tributari

Con il D. L.124/2019 (art. 39), convertito in Legge n. 157/ 2019, oltre alla riforma del sistema penal tributario[1], si è attuata la formale introduzione dei reati tributari nel catalogo del D.Lgs. 231/2001 in materia di responsabilità amministrativa degli enti.

L'art. **25 *quinquiesdecies*** di nuovo conio ha aggiunto nell'elenco dei reati 231 dapprima le seguenti fattispecie di reati:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, comma 1 e 2-bis);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, comma 1 e 2-bis);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10);
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Un ulteriore ampliamento dei reati in materia fiscale rilevanti ai fini della responsabilità amministrativa degli enti ex D. Lgs 231/2001 si è avuta ad opera del D. Lgs. 75/2020 del 14 luglio 2020, in attuazione della c.d. direttiva PIF - Direttiva UE 2017/1371, che ha disposto l'inserimento, a partire dal 30 luglio scorso, dei seguenti ulteriori reati presupposto:

- dichiarazione infedele (articolo 4 D.Lgs. 74/2000),
- omessa dichiarazione (articolo 5 D.Lgs. 74/2000)
- indebita compensazione (articolo 10 quater D.Lgs. 74/2000),

purché 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.

Il catalogo dei reati tributari presupposto della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche è tassativo, non essendo possibile una interpretazione estensiva dell'Art. 25-quinquiesdecies D Lgs 231/2001 di cui si riporta il **testo aggiornato**

Reati tributari

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

a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

[1] Per l'esame dei profili penalistici delle disposizioni di modifica del sistema penale tributario (D.Lgs. n. 74/2000), si rinvia all'analisi contenuta nella Relazione n. 3/2020 della Corte di Cassazione - Ufficio del massimario e del ruolo - Servizio penale.

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

1-bis. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, 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 quattro- cento quote;

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

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

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

Per gli illeciti connessi ai suddetti reati l'ente può andare incontro, oltre alle immancabili sanzioni pecuniarie (aggravabili se l'ente ne ha tratto un profitto di rilevante entità) e alle sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)», anche alla confisca (diretta o per equivalente) ex art. 19 D Lgs 231/2001.

Oggetto della confisca è il profitto del delitto tributario confluito nelle casse dell'ente a favore del quale è stato commesso il reato, consistente nel risparmio di spesa conseguente alla effettiva sottrazione degli importi non versati in conformità alla loro destinazione fiscale, dei quali beneficia l'autore del reato, cioè dal minor onere derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario.

Tale confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna formalmente a versare all'Erario "nei termini ammessi dalla speciale legislazione tributaria, tra i quali la rateizzazione e

l'accertamento con adesione", anche in pendenza di sequestro (art. 12 bis, comma 2, D. Lgs 74/2000).

Di tutt'altro tenore l'istituto previsto dal neo introdotto art. 12-ter, il quale stabilisce che, in caso di condanna o di patteggiamento della pena ex art. 444 c.p.p., per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e IVA, si applichi la c.d. "confisca per sproporzione" ex art. 240-bis del codice penale e, quindi, "la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito"

Si riporta di seguito il testo del nuovo art.12-ter D. Lgs 74/2000, aggiunto dall' art. 39 del D.L. n.124 del 26 ottobre 2019.

1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:

a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2

b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3

c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8

d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1

e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2.

I reati fiscali "presupposto" della confisca allargata sono individuati tassativamente nelle seguenti fattispecie: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8); sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Si segnala, infine, come il nuovo art. 13 D. Lgs 74/200 come modificato dall'art. 39, comma 1, lett qbis D. L. 124/2019, consente la non punibilità di alcuni reati tributari a fronte del pagamento del debito tributario.

In particolare, per i reati di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5), era già causa di non punibilità l'integrale pagamento del debito tributario (oltre sanzioni e interessi), tramite ravvedimento operoso, ovvero la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, purché il ravvedimento e la presentazione della dichiarazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali

A fronte della modifica normativa sopra indicata, fra i reati che si estinguono con l'integrale pagamento del debito tributario alle condizioni sopra descritte sono ora inclusi anche la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) e mediante altri artifici (art. 3).

Si riporta di seguito un prospetto riepilogativo delle sanzioni pecuniarie, per quote e per importo minimo e massimo, comminabili all'ente con riferimento ai nuovi reati fiscali presupposto.

Articolo D. Lgs 74/2000	**Reato**	**Sanzione D.Lgs. 231/2001 (in quote)**	**Sanzione D.Lgs. 231/2001 (in euro)***
Art. 2, comma 1	**Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500
Art. 2, comma 2-bis	**Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a € 100.000**	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Art. 3	**Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500
Art. 8, comma 1	**Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**	Da 100 a 500	Min 25.800 Max 774.500
Art. 8, comma 2-bis	**Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a 100.000 euro**	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Art. 10	**Occultamento o distruzione di documenti contabili**	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Art. 11	**Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Art. 4	**Dichiarazione infedele**	Da 100 a 300	Min 25.800 Max 464.700
Art. 5	**Omessa dichiarazione**	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600
Art. 10 quater	**Indebita compensazione**	Da 100 a 400	Min 25.800 Max 619.600

* La sanzione pecuniaria viene aumentata di un terzo se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità (Art. 25-quinquiesdecies, comma 2 D Lgs 231/2001)

Di seguito si esaminano in dettaglio i singoli reati, con particolare riguardo alle condotte rilevanti, riportando un'esemplificazione dei comportamenti che possono integrare la condotta penalmente sanzionate.

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Art. 2 Dlgs n. 74/2000)

È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

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

Condotta

Affinché possa ritenersi realizzata la condotta prevista da tale disposizione, è necessario che siano posti in essere, congiuntamente, due comportamenti diversi:

– il ricevimento delle fatture o degli altri documenti[2] per operazioni inesistenti e la loro registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o la loro detenzione a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria;

– l'indicazione nella dichiarazione annuale di elementi passivi fittizi suffragando tali elementi con i documenti previamente registrati (Cass. Pen., Sez. VI, 31 agosto 2010, n. 32525).

Il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000 si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione[3] è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno; per cui, ai fini dell'individuazione della data di consumazione dell'illecito, non rileva l'effettività dell'evasione, né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode (Cass. pen. 16459/2017).

---

[2] Per "altri documenti" rilevanti ai fini del reato si intendono quei documenti che attestano l'esistenza di una prestazione e quindi la fondatezza di una deduzione o detrazione quali: parcelle, ricevute e scontrini fiscali, nota di credito o di addebito, bolla doganale, autofattura, ecc..

3 Le dichiarazioni fiscali rilevanti sono le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA, presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge. Vi rientrano non soltanto le dichiarazioni annuali ma, a titolo meramente esemplificativo, le dichiarazioni conseguenti alla messa in liquidazione di una società, le dichiarazioni nell'ipotesi di operazioni straordinarie (trasformazione, fusione e scissione), le dichiarazioni di operazioni intracomunitarie relative agli acquisti ecc..

Per "operazioni inesistenti" si intendono operazioni non realmente effettuate (oggettivamente inesistenti) o relative a soggetti inesistenti (soggettivamente inesistenti), in tutto o in parte, o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale (sovrafatturazione)[4].

Le condotte prodromiche di acquisizione/detenzione/registrazione delle false fatture non sono punibili a titolo di tentativo del reato ex art. 2, in quanto la consumazione del delitto è incentrata sulla dichiarazione. Di conseguenza è irrilevante il numero delle fatture o degli altri documenti utilizzati perché la loro registrazione rappresenta solo un'attività prodromica - o meglio, un antefatto meramente strumentale - alla realizzazione del reato (Cass. pen. 49570/2015).

Ne discende che l'eventuale pluralità di reati non dipende dalla pluralità dei documenti utilizzati, ma dalla pluralità delle dichiarazioni relative a periodi d'imposta diversi (Cass. pen. 626/2009).

Ai fini della configurabilità del reato, inoltre, è necessario il *dolo specifico* rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, che deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione).

La gravità del comportamento sanzionato (attraverso fatture o altri documenti falsi) fa si che non sia prevista alcuna soglia di punibilità al cui superamento assoggettare la rilevanza penale della condotta, con la conseguenza che la fattispecie trova applicazione qualunque sia l'ammontare di imposta evaso.

E' stata però prevista una soglia che rileva solo come circostanza attenuante per tale reato: in caso di mancato superamento di euro 100 mila di false fatturazione (*alias* elementi passivi fittizi), l'illecito è ritenuto di minore gravità e quindi è punito meno severamente (reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni invece che da quattro a otto anni). Si tratta pertanto di soglia che deve essere computata non sull'ammontare dell'imposta evasa, quanto sull'imponibile sottratto a tassazione per effetto della condotta tipica.

L'art. 39, comma 1 lett q) D. L. 124/2019 ha poi previsto, nel caso in cui sia pronunciata sentenza di condanna o di applicazione della pena (cd patteggiamento per il reato di Dichiarazione fraudolenta

[4] In particolare, 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 realizzata solo in parte, vale a dire in termini quantitativi o qualitativi differenti e inferiori rispetto a quelli rappresentati cartolarmente (inesistenza oggettiva relativa o parziale). La Cassazione (ordinanza n. 8177 depositata il 27 aprile 2020) ha ritenuto le operazioni soggettivamente inesistenti quelle in cui alcuni beni erano stati acquistati da un cedente privo di un'adeguata struttura ed organizzazione (società che svolgeva la sua attività in un piccolo seminterrato e che, nonostante l'elevato fatturato, era gestita da due coniugi inesperti); secondo i giudici, spetta di fatto all'Ufficio provare sulla base di elementi oggettivi, che al momento dell'acquisto il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato ad una frode; in altri termini, occorre dimostrare la palese evidenza dell'insussistenza soggettiva della controparte, e tale onere, di fatto, può esaurirsi nella prova dell'assenza di qualsivoglia dotazione personale e strumentale o dell'inadeguatezza di queste.

mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'applicazione della confisca "*in casi particolari*" di cui all'art. 240bis cod pen., ma soltanto quando "*l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila*".

Si applica la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2 D.Lgs 74/2000 conseguente all'integrale pagamento del debito tributario, tramite ravvedimento operoso, prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Diversamente, rileva come circostanza attenuante il pagamento del debito tributario (per imposte, sanzioni e interessi) - anche come determinato a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalla normativa settoriale – che intervenga oltre i termini previsti per il ravvedimento operoso e dopo qualunque attività ispettiva o di verifica di accertamento amministrativo o conseguente a procedimenti penali ma prima della dichiarazione di apertura del dibattimento (nel processo penale) o entro l'ulteriore termine concesso dal giudice penale.

Esemplificazioni

Può integrare il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti:

- il legale rappresentante della società Alfa che inserisce nella dichiarazione annuale fatture per opere da realizzare, anche se poi la prestazione diviene impossibile da realizzare per il fallimento della società emittente (Corte di Cassazione Sentenza n. 26287 14 Giugno 2019).
- il legale rappresentante/amministratore che indica nella dichiarazione annuale elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti (acquisti di beni e servizi in realtà mai effettuati);
- Il legale rappresentante/amministratore che indica nella dichiarazione annuale elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o di altri documenti a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti (soggetti fiscalmente inesistenti cosiddette cartiere).
- Il legale rappresentante/amministratore che indica nella dichiarazione annuale elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o di altri documenti a fronte di operazioni realmente effettuate, ma per le quali è stato indicato in fattura un importo diverso, generalmente superiore (cosiddetta sovrafatturazione).
- Il legale rappresentante/amministratore che, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, si avvale di fatture per operazioni inesistenti, emesse da una società controllata, indicando, dunque, nella dichiarazione annuale elementi passivi fittizi.

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 Dlgs n. 74/2000)

1. Fuori dai casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l ' imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l ' ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

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

<u>Condotta</u>

Il fatto si considera commesso con le seguenti condotte, poste in essere congiuntamente:

- ✓ compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria
- ✓ e l'indicazione in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi,

quando sono superate entrambe le seguenti soglie di rilevanza:

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.

Le condotte sopra indicate sono penalmente rilevanti solo in caso di superamento di tali soglie di rilevanza.

Si tratta di una fattispecie residuale rispetto al delitto di cui all'art. 2, che punisce tutte le ipotesi di falso in dichiarazione che non sono già regolate dalle precedenti e più gravi fattispecie di dichiarazione fraudolenta. La differenza tra il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni inesistenti (art. 2) e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) può essere individuato nelle modalità di realizzazione della frode o meglio nel modo in cui la stessa è documentata: nel primo caso con fatture o altri documenti fiscali che influiscono sul risultato della dichiarazione, nel secondo caso con operazioni simulate non documentate da fatture (cessione quote, azioni ecc).

Nella dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici rileva la cosiddetta "inesistenza giuridica" dell'operazione che ricorre in tutti i casi in cui la fattura attesti la conclusione di un negozio giuridico diverso da quello realmente compiuto dalle parti (c.d. negozio simulato): "operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente inesistenti". Per operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente si intendono le operazioni apparenti poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Non rilevano ai fini del reato in esame le condotte "abusive" [5], in quanto secondo quanto disposto dall'art. 13, comma 1 D. Lgs 128/2015, l'abuso del diritto non è penalmente rilevante.

Il reato ha quindi struttura bifasica nel senso che la condotta è articolata in due segmenti, presupponendo la realizzazione a) di un'attività ingannatoria prodromica e poi b) la compilazione e la presentazione di una dichiarazione mendace. Trattasi di reato "dichiarativo" che si perfeziona e si consuma, quindi, con la presentazione della dichiarazione.

La norma richiede la necessaria presenza, quale elemento soggettivo, del dolo specifico in quanto si richiede che il soggetto attivo agisca al fine di evadere le imposte su Irpef, Ires e/o Iva.

Secondo la Cassazione (sentenza 3 marzo 2016 n. 8668) non può essere perseguito ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 74/2000 per il reato di dichiarazione fraudolenta IVA mediante altri artifici il contribuente che riporta nella dichiarazione un'operazione non imponibile IVA ancorché si tratti di costo non inerente (fatture emessa da società leasing art. 8bis DPR 633/72) , in quanto non si è detratta la relativa imposta e, quindi non si è realizzata evasione.

Non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione (scontrini fiscali, documenti di trasporto ecc...), e di annotazione di elementi attivi nelle scritture contabili, nonché la mera indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali (c.d. sottofatturazione), fattispecie punite nell'ambito della dichiarazione infedele (art. 4).

[5] La disciplina sull'abuso del diritto è contenuta nell'art. 10bis dello Statuto del contribuente (Legge 2012/2000), come riformata ad opera del D. Lgs 12/2015 sulla certezza del diritto che ha uniformato i concetti di elusione ed abuso e abrogato la vecchia disciplina antielusiva di cui all'art. 37bis DPR 600/73.

Si applica a questo reato la confisca allargata, ma solo quanto l'imposta evasa è superiore a 100 mila euro. Si applica anche la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2 D.Lgs 74/2000.

Esemplificazione:

Può incorrere nel reato di cui all'art. 3

- Il legale rappresentante/amministratore che indica nella dichiarazione annuale dei redditi o IVA elementi di costo fittizi, avvalendosi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti a fronte di operazioni giuridicamente inesistenti (acquisto di beni simulato ecc..)
- Il legale rappresentante/amministratore che si avvale di un mendace visto di conformità o un'infedele certificazione tributaria ai fini degli studi di settore, idoneo ad ostacolare l'accertamento ed ad indurre l'amministrazione finanziaria in errore, in concorso con il professionista abilitato che ha rilasciato il visto/certificazione (Cass. Sez 3 n. 19672 del 13.03.2019)

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

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).

Condotta:

Il reato di dichiarazione infedele è commesso con l'indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative a imposte sui redditi o IVA di

- elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di

- elementi passivi inesistenti

quando sono superate, congiuntamente le seguenti soglie di rilevanza:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 100.000 euro

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2 milioni

L'art. 4 del d.lgs. 74/2000 si pone quale norma residuale venendo a punire tutte le ipotesi di falso in dichiarazione che non sono già regolate dalle precedenti e più gravi fattispecie di dichiarazione fraudolenta (artt 2 e 3).

Con la riforma del sistema penal tributario la fattispecie in esame è stata oggetto di un'ampia rimodulazione che ne riduce, di fatto, l'ambito di concreta applicazione. Sono ora fuori dall'aerea di rilevanza penale: a) la non corretta classificazione e la difformità nelle valutazioni di elementi attivi o passivi, oggettivamente esistenti, b) la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza c) la non inerenza e d) la non deducibilità di elementi passivi reali.

In particolare, non rileva più penalmente la non corretta classificazione o valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali; le rilevazioni e le valutazioni estimative non hanno rilevanza penale se i criteri adottati siano stati indicati nella nota integrativa al bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali. Ed inoltre, le valutazioni non danno luogo a fatti punibili se, ***complessivamente considerate***, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette; di tali importi non significativi non si tiene conto neppure ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dalla norma.

Non rilevano penalmente i costi indeducibili, se reali, e gli errori sull'inerenza e la competenza di ricavi e costi oggettivamente "esistenti" (Cass. Sez 3. N. 30686 del 22.03.2017).

Tale reato può essere commesso da chiunque abbia l'obbligo di presentare dichiarazione annuale sui redditi o sull'imposta sul valore aggiunto, anche se non obbligato alla tenuta della contabilità; essendo un reato dichiarativo, anche in questo caso si perfeziona e si consuma con la presentazione della dichiarazione.

Il reato è istantaneo, non rilevando l'eventuale presentazione di una successiva dichiarazione integrativa (Cass. Sez 3, n. 23810 del 8.04.2019)

La norma richiede la necessaria presenza, quale elemento soggettivo, del dolo specifico in quanto si richiede che il soggetto attivo agisca al fine di evadere le imposte su Irpef, Ires e/o Iva.

Non si applica a questo reato la confisca allargata.

<u>Esemplificazione:</u>

Può incorrere nel reato di dichiarazione infedele:

- Il legale rappresentante/amministratore che indica nella dichiarazione IVA operazioni imponibili per un valore inferiore a quello effettivo per un ammontare complessivo superiore al 10% del volume di affari;
- Il legale rappresentante/amministratore che indica nella dichiarazione IVA (e nella dichiarazione dei redditi) elementi attivi inferiori a quelli reali a fronte dell'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, ad esempio l'indicazione di prezzi di vendita più bassi rispetto al valore reale (c.d. sottofatturazione)
- Il legale rappresentante/amministratore che indica nella dichiarazione annuale elementi passivi inesistenti, costi non giustificati da fatture o di altri documenti (ad esempio sopravvenienze passive, perdite crediti inesistenti).

Il delitto di Dichiarazione infedele rileva ai fini della responsabilità ex D. Lgs 231/2001 solo se commesso in ambito IVA 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.

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

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

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

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto

Condotta

I comportamenti che integrano il reato di omessa dichiarazione, sono i seguenti:

- ✓ omessa presentazione della dichiarazione dei redditi
- ✓ omessa presentazione della dichiarazione IVA
- ✓ omessa presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta

che determina una evasione delle imposte sui redditi o Iva, per un importo superiore a euro 50.000.

La condotta si sostanzia e si esaurisce nella mancata presentazione della dichiarazione rilevante accompagnata dall'avvenuta evasione di un'imposta superiore alla ivi stabilita soglia di punibilità.

Il reato si verifica non solo quando la dichiarazione è omessa, ma anche quando è stata presentata oltre 90 giorni dalla scadenza; per contro, non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto. Secondo la giurisprudenza, quindi, il momento consumativo del delitto è fissato alla scadenza del termine dilatorio di 90 giorni successivo al termine ordinario.

Non si applica a questo reato la confisca allargata.

Esemplificazione:

Può incorrere nel reato di omessa dichiarazione:

- Il legale rappresentante/amministratore, che presenta la dichiarazione IVA, da cui emerge un'imposta a debito superiore a 50.000 euro, oltre 90 giorni dal termine.

Il delitto di Omessa dichiarazione rileva ai fini della responsabilità ex D. Lgs 231/2001 solo se commesso in campo IVA 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.

Fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 Dlgs n. 74/2000)

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

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

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

Condotta

La condotta sanzionata dal reato di cui all'art. 8 è speculare a quella punita dal reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 che punisce l'utilizzatore finale del documento.

Il reato in esame punisce invece il comportamento di chi emette "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" e, quindi del cedente o prestatore del servizio; più in particolare, la condotta delittuosa in esame sanziona chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'Iva, emette o rilascia fatture o altri documenti "falsi".

La condotta del reato è integrata a fronte della sola emissione e rilascio del documento "falso" (reato istantaneo) anche se non inviato al destinatario o se successivamente alla ricezione il soggetto ricevente non ne tenesse conto in sede di dichiarazione (Cass. Pen. Sez 3, n. 47459 del

5.07.2018)) e anche qualora il documento falso venisse successivamente stornato, ad esempio con una nota di variazione Iva (reato di pericolo).

E' stato infatti precisato (Cass. Sez 3 n. 39316 del 24.05.2019) che non è necessario che il fine di favorire l'evasione fiscale di terzi attraverso l'utilizzo di fatture emesse sia esclusivo, essendo configurabile il reato in esame anche quando la condotta sia commessa per conseguire anche un concorrente profitto personale.

La "falsità" del documento o l'"inesistenza" dell'operazione come già evidenziato a commento dell'art. 2, può discendere da tre ordini di motivi:

- in quanto trattasi di operazioni mai poste in essere, ovvero poste in essere parzialmente (falso/inesistenza oggettiva)
- in quanto trattasi di operazioni effettivamente avvenute ma tra soggetti diversi tra quelli indicati nella documentazione (falso/inesistenza soggettiva)
- in quanto la misura dei corrispettivi o dell'imposta risulti superiore a quella reale

L'emissione di più fatture per operazioni inesistenti nel medesimo periodo d'imposta integra un solo reato.

Il comma 2 bis prevede un'attenuante, e prevede quindi una riduzione della pena, nel caso in cui l'importo indicato nelle fatture o nei documenti relativo a operazioni inesistenti sia inferiore, per il periodo d'imposta considerato, a 100 mila euro.

Si applica a questo reato la confisca allargata, ma solo quanto l'imposta evasa è superiore a 200 mila euro.

<u>Esemplificazione:</u>

Può incorrere nel reato di emissione fatture o altri documenti per operazioni inesistenti:

- Il legale rappresentante/amministratore che, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e l'IVA, emette e rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (emissione fattura per un importo maggiore del valore effettivo della merce venduta o del servizio prestato sovrafatturazione);
- Il legale rappresentante/amministratore che, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e l'IVA, emette e rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (vendita di beni o prestazione di servizi in realtà mai effettuati);
- Il legale rappresentante/amministratore di una società fiscalmente inesistente (cosiddette cartiere) che, Il legale rappresentante/amministratore che, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e l'IVA, emette e rilascia fatture o altri documenti a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti (fatture soggettivamente inesistenti).

Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 Dlgs n. 74/2000)

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

Condotta

L'art. 10 punisce le seguenti condotte finalizzate all'evasione propria o altrui delle imposte sui redditi o dell'Iva:

- ✓ occultamento
- ✓ ovvero distruzione

in tutto in tutto o in parte, delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

L'oggetto materiale della condotta di reato è costituita dalle scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione secondo la normativa fiscale o civilistica (art. 2214 c.c.), che distingue tra libri assolutamente obbligatori (libro giornale, degli inventari, originali delle lettere dei telegrammi e delle fatture ricevute nonché copie delle lettere dei telegrammi delle fatture spedite) e scritture relativamente obbligatorie, quali quelle che siano richieste dalle dimensioni dell'impresa.

L'occultamento consiste nel nascondimento materiale delle scritture: il semplice rifiuto della consegna delle scritture, ove non si traduca in un loro mancato rinvenimento, resta sanzionato solo in via amministrativa.

Così, anche la loro conservazione in un luogo diverso da quello indicato all ' Amministrazione finanziaria non assume di regola rilevanza, a meno che le scritture siano portate in luoghi che ne escludono il ritrovamento così da determinare in sostanza il loro occultamento.

Quanto invece alla distruzione, essa consiste nell'eliminazione fisica in tutto o in parte delle scritture, ad esempio attraverso l'eliminazione del supporto cartaceo, ovvero nel renderla illeggibile e quindi non idonea all'uso tramite abrasioni, cancellature o altro.

Non rileva per il reato in esame la falsificazione delle scritture, sia materiale che ideologica, che potrebbe eventualmente integrare altre ipotesi di delitto, tra cui quella di cui all'art. 3, D.Lgs. n. 74/2000 e neppure l'omessa tenuta delle scritture che resta sanzionata solo in via amministrativa ai sensi dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 471/ 1997.

Le condotte sopra indicate sono punibili soltanto qualora determinino l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di ricostruire i redditi o il volume d'affari; tale impossibilità non deve intendersi in modo assoluto essendo sufficiente un'impossibilità relativa che sussiste anche se a tale ricostruzione si possa pervenire altrimenti (Cassazione Sez III pen. Sentenza n. 41830/2015 e n. 40552/2005).

Non si applica a questo reato la confisca allargata.

Esemplificazione:

Può incorrere nel reato di occultamento o distruzione di documenti contabili:

- Il legale rappresentante/amministratore che in sede di verifica non indica il luogo di conservazione dei registri obbligatori (Cass. Sez pen. III sentenza n. 37348/2019)
- Il legale rappresentante/amministratore che tiene una contabilità parallela, conservata su CD-Rom che pure ha permesso in sede di controllo la ricostruzione del reddito (Cass. Sez pen. III sentenza n. 20741/2013)
- Il legale rappresentante/amministratore che occulta o distrugge fatture al fine di evadere le imposte.

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

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

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

Condotta

L'art. 10 quater punisce i seguenti comportamenti posti in essere congiuntamente:

- ✓ mancato versamento di imposte dirette o Iva per un importo superiore a 50.000 euro
- ✓ utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti.

Per delineare i crediti su cui può esperirsi l'indebita compensazione, giova fare riferimento alla relazione dell'ufficio del Massimario della stessa Cassazione (n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015), che ha spiegato che:

- ➢ per "crediti inesistenti", si intendono quelli che "risultano tali sin dall'origine" (perché, ad esempio, esso non esiste materialmente) oppure "che non esistono dal punto di vista soggettivo" (ossia perché spettanti ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione) o, infine, "sottoposti a condizione sospensiva"[6];

[6] L'art. 13 D Lgs 471/1997 definisce inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati e formali. Sono inesistenti anche

- per "crediti non spettanti", si intendono quelli che, pur certi nella loro esistenza e nel loro ammontare, risultano utilizzati oltre il limite normativo ovvero in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati.

Secondo la Cassazione (sentenza n. 30700/2019) rileva ai fini del reato di cui art. 10 quater l'utilizzo in compensazione per importi superiori a 50.000 euro di un credito non risultante da una dichiarazione presentata.

Non si applica a questo reato la confisca allargata.

Esemplificazione:

Può incorrere nel reato di indebita compensazione:

- Il legale rappresentante/amministratore che autorizza la presentazione di un modello F24 per il versamento di imposte dirette/Iva per importi superiori a 50.000 euro con utilizzo in compensazione di credito IVA formatosi nel 2019 a fronte di un acquisto inerente ma utilizzato prima della presentazione della dichiarazione IVA o in mancanza della presentazione dell'istanza di utilizzo trimestrale.

Il delitto di Indebita compensazione rileva ai fini della responsabilità ex D. Lgs 231/2001 solo se commesso 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.

Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 Dlgs n. 74/2000)

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.

---

quei crediti che, seppur astrattamente esistenti, sono riferiti ad esempio ad altri soggetti ovvero dipendono da una condizione sospensiva non ancora avverata.

Condotta

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte punisce le seguenti condotte (alternative):

- ✓ L'alienazione simulata
- ✓ o il compimento di altri 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 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.

Per "alienazione simulata" si intende qualsiasi negozio giuridico di trasferimento fittizio della proprietà, tanto a titolo oneroso quanto a titolo gratuito (vendita, permuta, donazione ecc..) e copre tutti i casi nei quali la volontà di trasferimento della proprietà di un bene, manifestata all'esterno, non corrisponde alla reale intenzione delle parti; la simulazione può essere assoluta (le parti non vogliono in realtà concludere un negozio) o relativa (le parti vogliono in realtà concludere un negozio diverso da quello dichiarato).

Per "altri atti fraudolenti" si intendono tutti gli atti (diversi delle alienazioni simulate) che comunque hanno l'effetto di determinare un decremento patrimoniale solo apparente e che sono realizzati al fine di rendere inefficace la riscossione, come ad esempio: la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili; il contratto di affitto di azienda; il riconoscimento di passività inesistenti al fine di sottrarre i beni alla procedura esecutiva.

Il delitto si consuma con il compimento del negozio o dell'atto, non essendo richiesto l'effetto di vanificare realmente la procedura di riscossione coattiva ma essendo sufficiente la sola idoneità della condotta fraudolenta a vanificare in tutto o in parte, ovvero a rendere più difficoltosa, l'eventuale procedura esecutiva (reato di pericolo).

Soggetto attivo può essere soltanto il contribuente tenuto al pagamento delle imposte sul valore aggiunto o sui redditi, nei confronti del quale si possa concretizzare una pretesa fiscale superiore a 50.000 euro (soglia di punibilità).

Il reato può essere integrato nell'ambito della procedura di transazione fiscale[7], da chi indica nella documentazione presentata nell'ambito della stessa procedura, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

[7] L'istituto già previsto nella Legge fallimentare (R.D. n. 267/1942), all'art. 182- ter e modificato dal Codice della crisi d ' impresa (artt. 63 e 88 del D.Lgs. n. 14/2019) consiste in una procedura transattiva tra Fisco e contribuente che mira ad evitare il dissesto irreversibile dell'imprenditore attraverso la riduzione o la dilazione dei debiti tributari e contributivi.

Si applica a questo reato la confisca allargata quando l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a 100 mila euro[8].

Esemplificazione:

Possono integrare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte le seguenti condotte:

- il compimento di atti simulati aventi ad oggetto l'alienazione di beni patrimoniali, quale ad esempio il fabbricato strumentale, per un valore superiore a 50.000 euro, da parte del legale rappresentante/amministratore che, avendo ricevuto notizia di un'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, o in pendenza di accertamento, voglia ostacolare la riscossione.
- la messa in atto, da parte dell'amministratore, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, dal momento che nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario (Corte di Cassazione Sentenza n. 19595 09 Febbraio 2011).
- La messa in atto, senza che via sia alcuna ragione economica, di un'operazione di scissione parziale, con la quale viene attribuito l'intero compendio aziendale/immobiliare all'ente di nuova costituzione, così sottraendo interamente alla garanzia patrimoniale a favore dell'Erario tutti i cespiti attivi della società.

* * *

[8] Nella fattispecie di cui al comma 2 dell'art. 11, quando il reato è commesso nell'ambito della transazione fiscale la confisca si applica quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi po degli elementi passivi fittizi è superiore a 200 mila euro.

3. Identificazione dei processi sensibili ex D. Lgs 231/2001

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

Al fine di individuare le attività di Tirrenica Mobilità che potrebbero essere considerate "sensibili" con riferimento al rischio di commissione dei reati richiamati dall'art. 25- quinquedecies del D.Lgs. 231/2001, sono state prese in esame le seguenti aree di attività /processi come individuati nella Parte Speciale del Modello 231 di TIRRENICA:

- Area Rapporti con la Pubblica Amministrazione e gli enti pubblici di controllo (Sez A);
- Processo di Marketing e Commerciale (Sez B);
- Processo degli approvvigionamenti (Sez C);
- Processo di progettazione, pianificazione, gestione servizio (Sez D);
- Processo di amministrazione e finanza (Sez E);
- Processo di gestione degli affari legali e societari e del contenzioso (Sez F);
- Processo di gestione delle risorse umane (Sez G);
- Processo di gestione dei sistemi informativi (Sez H)
- Area salute e sicurezza sul lavoro (Sez I);
- Area relativa all'ambiente (Sez L).

Si riporta, nelle pagine seguenti, la descrizione sintetica del perimetro dell'area a rischio, con l'individuazione delle principali attività che compongono i processi (e degli eventuali sotto-processi ove presenti) a rischio.

Processo Area attivita	Descrizione	Attività
Rapporti con la Pubblica Amministrazione e gli enti pubblici di controllo	Il Processo "Rapporti con la Pubblica Amministrazione e gli enti pubblici di controllo" comprende le attività che si sostanziano attraverso contatti/incontri con il Pubblico Ufficiale/Incaricato di Pubblico Servizio. Tali attività, che possono interessare trasversalmente i diversi processi aziendali, contribuiscono al raggiungimento degli obiettivi di business	▪ Contatto tra i rappresentanti di TIRRENICA e della Pubblica Amministrazione, nella fase di partecipazione ad una gara e nella fase di gestione operativa della commessa; ▪ Invio della documentazione tecnica ed amministrativa (inclusi eventuali giustificativi dell'offerta richiesti dalla Stazione Appaltante) all'Ente Pubblico nella fase di partecipazione a gare; ▪ Gestione dei rapporti con soggetti pubblici per il rilascio o il mantenimento di certificazioni, autorizzazioni, ecc.; ▪ Contatto tra i rappresentanti di TIRRENICA con la PA nella fase di riesame e di stipula del contratto e sue eventuali modifiche; ▪ Impiego di finanziamenti pubblici, agevolazioni e contributi per la gestione dei progetti (ad es. project financing e concessioni); ▪ Utilizzo dei contributi e finanziamenti per la formazione; ▪ Gestione dei Profili Utenti relativi alle abilitazioni per l'accesso ai dati/al sistema informatico utilizzato per la gestione dei rapporti e/o le comunicazioni con la PA interessata; ▪ Gestione delle spese di rappresentanza sostenute con esponenti della PA e gestione degli omaggi e delle regalie; ▪ Gestione di verifiche, ispezioni e accertamenti presso il cantiere e presso la sede o a seguito di convocazione da parte dell'Autorità Giudiziaria o Pubblica Autorità; ▪ Gestione degli adempimenti in materia di Salute e Sicurezza sul Lavoro ed in materia ambientale

Processo Area attività	Descrizione	Attività
Marketing e Commerciale	Il processo "Marketing e Commerciale" comprende l'insieme delle operazioni strettamente correlate alla candidatura ed alla partecipazione a gare e/o in generale ad attività promozionali per la progettazione, l'esecuzione e la gestione di servizi commissionati da soggetti pubblici/imprese pubbliche o soggetti di diritto privato	▪ Definizione strategie di mercato; ▪ Selezione commesse di possibile interesse; ▪ Raccolta Dati e decisione di partecipazione; ▪ Approvazione ATI e gestione rapporti con i partner; ▪ Richiesta di prequalifica; ▪ Attivazione studio gara e acquisizione elenco documenti; ▪ Rapporti con consulenti in fase di preparazione gara; ▪ Identificazione dei sub-appaltatori; ▪ Preparazione offerta tecnica e preventivazione (piano economico-finanziario); ▪ Valutazione offerta: quotazione; ▪ Verifica completezza documenti ▪ Sottoscrizione Offerta e inoltro offerta; ▪ Archiviazione gara persa; ▪ Trattativa con i partner e con il Committente (non pubblico); ▪ Riesame del contratto; ▪ Sottoscrizione Contratto; ▪ Promozione immagine; ▪ Sponsorizzazioni; ▪ Utilizzo di immagini e contenuti per il sito web aziendale.
Approvvigionamenti;	Il processo "Approvvigionamenti" comprende l'insieme delle attività che vanno dalla definizione dei fabbisogni di acquisto di beni e di servizi, fino alla conclusione del rapporto con i fornitori, passando per l'attività concernenti la loro qualifica.	▪ Inviduazione e valutazione dei fornitori in sede di gara; ▪ Iscrizione nel registro dei Fornitori Qualificati; ▪ Predisposizione dei contratti-tipo; ▪ Inoltro RdO a Fornitori; ▪ Verifica adeguatezza documenti di acquisto; ▪ Comparazione offerte e trattativa; ▪ Negoziazione effettuata direttamente dal Cantiere e condivisione con Approvvigionamenti; ▪ Scelta fornitore; ▪ Approvazione e Firma dell'ordine / contratto / disciplinare; ▪ Distribuzione archiviazione ordini e contratti; ▪ Monitoraggio fornitori; ▪ Esclusione Fornitori; ▪ Innesco azioni preventive/correttive.

Processo Area attività	Descrizione	Attività
Progettazione, pianificazione, gestione servizio	Il processo "Progettazione, Pianificazione e Gestione Servizi" si articola in più sotto-processi di cui, quelli che presentano rischi riconducibili ai temi del D.Lgs. 231/01 sono i seguenti: ▪ **Sotto-processo1 Progettazione, pianificazione e start-up del Servizio** include l'insieme delle attività che vanno dall'aggiudicazione della gara, alla firma del contratto ed alla progettazione del servizio in tutti i suoi aspetti; ▪ **Sotto-processo 2: Gestione del servizio e del denaro:** riguarda la gestione del servizio con particolare focus sulla delicata gestione del denaro contante dalla presa in carico (o direttamente dall'utente o per il tramite dell'attività di scassettamento), fino al versamento in banca e, laddove contrattualmente previsto, al ristorno verso il Committente ▪ **Sotto-processo 3 Manutenzione** fa riferimento alle attività di manutenzione delle apparecchiature di supporto all'erogazione del servizio.	**Sotto-processo nr. 1: Progettazione, pianificazione e start-up del servizio** ▪ Riesame e verifica del contratto e sua firma. ▪ Gestione delle Modifiche contrattuali. ▪ Nomina Responsabile del Progetto ed assegnazione delle responsabilità ▪ Organigramma del progetto, fabbisogno di risorse, selezione e formazione personale. ▪ Nomina degli ausiliari del traffico. ▪ Definizione del Piano operativo e del budget. **Sotto-processo nr. 2: Gestione del servizio e del denaro** ▪ Organizzazione del servizio: aree, turni, modalità di esecuzione. ▪ Controllo sull'attività giornaliera. ▪ Nomina dei soggetti autorizzati al ritiro del denaro. ▪ Trasferimento del denaro con rapporto incassi/strisciate al Responsabile Amministrazione e Banche. ▪ Riscontro fisico/contabile. ▪ Versameto diretto in banca delle banconote. ▪ Versamento per il tramite di soggetto incaricato per gli incassi in moneta. ▪ Quadratura finale e registrazione contabile. **Sotto-processo nr. 3: Manutenzione** ▪ Gestione delle segnalazioni per funzionamenti scorretti delle apparecchiature. ▪ Apertura Non Conformità per interventi che richiedono un tempo superiore a due ore. ▪ Eventuale intervento di soggetti esterni. ▪ Chiusura dell'intervento e della Non Conformità.

Processo Area attivita	Descrizione	Attività
Amministrazione e finanza	Il processo denominato "Amministrazione e Finanza" include le attività relative: alla gestione amministrativo-contabile in corso d'anno fino alla redazione del Bilancio d'Esercizio; alla gestione di incassi e pagamenti; alla gestione dei rapporti con gli istituti di crediti e delle forme di finanziamento delle attività aziendali; alla gestione degli adempimenti fiscali	▪ Presidio scadenziari pagamenti; ▪ Contabilità clienti (fatturazione attiva); ▪ Gestione degli adempimenti fiscali; ▪ Gestione della contabilità generale; ▪ Gestione del denaro contante; ▪ Effettuazione delle registrazioni contabili; ▪ Elaborazione del bilancio; ▪ Pagamento imposte e dichiarazioni ▪ Predisposizione pagamenti; ▪ Gestione contratti di service con soggetti terzi; ▪ Rapporti con banche e assicurazioni; ▪ Gestione tesoreria; ▪ Gestione contabilità banche; ▪ Finanziamenti; ▪ Gestione garanzie; ▪ Gestione dei rapporti con le Autorità Pubbliche di Vigilanza e con soggetti della P.A. competenti in materia fiscale o previdenziale in relazione alla ipotesi di modifica in via informatica dei dati (es. fiscali e/o previdenziali) di interesse dell'azienda (es. modelli 770), già trasmessi alla P.A.

Processo Area attività	Descrizione processo	Attività
Gestione degli affari legali e societari e del contenzioso	Il processo "Affari Legali e Societari e Contenzioso" include le attività relative alla gestione di eventuali contenziosi attivi e passivi, la tenuta dei libri societari e le attività di supporto agli Organi societari (Assemblea, CdA, Collegio Sindacale, Organismo di Vigilanza).	▪ Gestione contenziosi giudiziali e/o eventuale definizione di accordi stragiudiziali (inclusi eventuali accordi transattivi); ▪ Tenuta libri, attività di supporto Assemblea, CdA (convocazione, verbalizzazione, ecc.) e organi di controllo; ▪ Contrattualistica; ▪ Supporto legale nella gestione dei progetti; ▪ Gestione rapporti con professionisti legali esterni; ▪ Supporto nella formalizzazione delle deleghe e procure aziendali; ▪ Supporto alla gestione del capitale sociale e dei conferimenti, degli utili e delle riserve sociali e delle azioni sociali; ▪ Supporto alla gestione delle operazioni straordinarie realizzate nel corso della vita della Società (fusioni, scissioni, ecc.); ▪ Gestione delle posizioni creditorie e delle iniziative di recupero delle stesse (in relazione a ipotesi di stralci di credito, parziali o totali), nonché le transazioni commerciali remissive a fronte di disservizi e contestazioni.

Processo Area attività	Descrizione	Attività
Gestione delle risorse umane	Il processo "Gestione delle Risorse Umane" comprende l'insieme delle operazioni strettamente correlate alle attività di ricerca, selezione, sviluppo e formazione delle risorse umane, fino alla cessazione del rapporto di lavoro, incluse tutte le attività finalizzate alla gestione degli adempimenti in materia di amministrazione del personale	▪ Definizione/aggiornamento manuale organizzativo e competenza per funzione; ▪ Approvazione manuale organizzativo e organigramma nominativo; ▪ Definizione e approvazione organigramma di progetto; ▪ Mantenimento/acquisizione dei requisiti di competenza / Individuazione delle specifiche necessità di formazione; ▪ Pianificazione attività formative e approvazione del Piano annuale; ▪ Registrazione attività effettuate e aggiornamento documenti; ▪ Ricerca e selezione personale; ▪ Raccolta ed archiviazione della documentazione relativa alle candidature pervenute; ▪ Analisi delle candidature e valutazione della loro idoneità; ▪ Formulazione dell'offerta economica e assunzione del personale; ▪ Formazione iniziale; ▪ Gestione amministrativa del personale (gestione presenze, permessi, ferie e straordinari, elaborazione buste paga, ecc.); ▪ Predisposizione e invio delle dichiarazioni contributive, fiscali e versamento dei contributi previdenziali ed erariali; ▪ Valutazioni finalizzate a determinare avanzamenti di carriera; ▪ Definizione del sistema premiante e degli incentivi; ▪ Cessazione rapporto di lavoro; ▪ Verifica e autorizzazione delle note spese e degli anticipi relativi alle trasferte; ▪ Gestione dei rapporti con i fondi per la formazione; ▪ Gestione delle spese di rappresentanza; ▪ Gestione dei rapporti con gli organi competenti in caso di ispezioni/accertamenti effettuati dai funzionari pubblici; ▪ Predisposizione e trasmissione della documentazione necessaria all'assunzione di personale appartenente a categorie protette o la cui assunzione è agevolata; ▪ Gestione dei rapporti con i funzionari pubblici circa il rispetto delle condizioni richieste dalla legge per l'assunzione agevolata di personale o assunzione di personale appartenente alle categorie protette o in materia di infortuni; ▪ Gestione del contenzioso con il personale; ▪ Gestione degli omaggi e delle regalie

Processo Area attività	Descrizione	Attività
Gestione dei sistemi informativi	Il processo "Gestione dei Sistemi Informativi" comprende le attività di gestione e utilizzo degli strumenti informatici. Tale processo è trasversale a tutte le attività aziendali che per la loro esecuzione si avvalgono del supporto degli strumenti informativi	▪ Coordinamento delle attività legate alla gestione dei sistemi informativi, ivi inclusa la gestione della manutenzione evolutiva, correttiva e ordinaria e degli sviluppi a sistema ▪ Gestione dei profili di accesso e autenticazione/autorizzazione alle apparecchiature informatiche, alla rete e ai sistemi ▪ Gestione della sicurezza perimetrale fisica e protezione delle apparecchiature ▪ Gestione e protezione dei dati ▪ Gestione della riproduzione e diffusione all'interno dei sistemi informativi aziendali di opere tutelate dal diritto d'autore e dai diritti connessi ▪ Gestione dei contratti con outsourcer
Salute e sicurezza sul lavoro	Il processo "Salute e Sicurezza sul Lavoro" comprende l'insieme delle attività e dei controlli messi in atto dalla Società al fine di garantire il completo rispetto della normativa in materia di igiene e prevenzione sui luoghi di lavoro (D.lgs.81/2008), sia in sede che presso i cantieri	▪ Definizione delle responsabilità per la sicurezza ▪ Valutazione dei rischi salute e sicurezza ▪ Definizione e monitoraggio obiettivi vs. risultati ▪ Oneri per la sicurezza ▪ Controllo operativo per la sicurezza ▪ Formazione del personale in tema di sicurezza ▪ Visite mediche obbligatorie ▪ Monitoraggio degli adeguamenti legislativi
Sicurezza ambientale	Il processo "Ambiente" comprende l'insieme delle attività e dei controlli messi in atto dalla Società al fine di garantire il completo rispetto della normativa in materia di igiene e prevenzione sui luoghi di lavoro (D.lgs.152/2006), sia in sede che presso i cantieri.	▪ Definizione delle responsabilità per l'ambiente ▪ Analisi dei rischi ambientali ▪ Definizione e monitoraggio obiettivi vs. risultati ▪ Gestione dei rifiuti ▪ Controllo operativo per l'ambiente ▪ Formazione sugli aspetti ambientali ▪ Controllo degli adeguamenti legislativi ▪ Verifica necessità di gestione rifiuti per ciascun cantiere (SISTRI e Registro di carico/scarico) ▪ Raccolta dati da Registri di carico/scarico di cantiere e della sede, compilazione e invio del MUD telematico; ▪ Compilazione di Registro di carico/scarico della sede e raccolta dei formulari; ▪ Rapporti con Enti per la gestione degli adempimenti in materia di salute e sicurezza e ambiente della sede; ▪ Gestione scarichi, rifiuti, emissioni in atmosfera e materiali inquinanti presso la sede; ▪ Archiviazione registri e formulari.

4. Mappatura Processi/attività sensibili ex D. Lgs 231/2001

Al fine di adeguare il modello organizzativo di Tirrenica Mobilità ai nuovi reati presupposto in materia tributaria, con riferimento alle singole aree/attività processi, si è provveduto a:

a) individuare le specifiche attività a rischio, con particolare attenzione alle:

- attività sensibili tipicamente connesse all'ambito fiscale e, dunque, direttamente "collegate" alla commissione di reati tributari (ad esempio, "Predisposizione delle dichiarazioni fiscali");
- attività sensibili "strumentali" svolte al di fuori del processo fiscale, ma nell'ambito delle quali è possibile commettere tali reati (ad es. "Gestione della contabilità");
- attività sensibili svolte nell'ambito di processi operativi, ma potenzialmente rilevanti per la commissione di reati tributari (ad es. "Acquisto di beni e servizi");

b) identificare il rischio fiscale.

c) identificare le fattispecie di reato astrattamente ipotizzabili rispetto al contesto operativo interno ed esterno in cui opera Tirrenica.

La metodologia applicata fa riferimento alle prescrizioni previste dal D. Lgs. n. 231/2001 e alle Linee Guida di Confindustria e si ispira alla *best practice* relativa al Tax Control Framework previsto nel regime collaborativo ai sensi del Decreto Legislativo del 5 agosto 2015 n. 128.

* * *

In linea generale, le attività aziendali che astrattamente comportano rischi di condotte integranti le fattispecie di reato previste dall'art.25-quinquiesdecies del d.lgs.231/2001, sono le seguenti:

- ✓ Acquisto di lavori, beni e servizi;
- ✓ Selezione e monitoraggio dei fornitori;
- ✓ Eventi e sponsorizzazioni;
- ✓ Negoziazione/stipulazione e/o esecuzione di contratti (ivi inclusa la fase di fatturazione) con soggetti pubblici, ai quali si perviene mediante procedure aperte, ristrette o negoziate (affidamento diretto o trattativa privata o gare);
- ✓ Omaggi regali e benefici;
- ✓ Operazioni sul capitale e destinazione dell'utile;
- ✓ Gestione controversie e attività giudiziali;
- ✓ Spese di rappresentanza e spese promozionali;

- ✓ Spese di trasferta e anticipi;
- ✓ Contatto con gli Enti Pubblici per la gestione di rapporti, adempimenti, verifiche, ispezioni concernenti le attività aziendali in materia fiscale;
- ✓ Gestione della tesoreria e delle transazioni finanziarie (anche infragruppo);
- ✓ Gestione fiscale;
- ✓ Tenuta della contabilità e predisposizione dei bilanci o delle altre comunicazioni sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico;
- ✓ Gestione degli accessi al sistema informativo gestionale da e verso l'esterno;
- ✓ Gestione dei profili utente e del processo di autenticazione;
- ✓ Gestione del processo di creazione, trattamento, archiviazione dei documenti elettronici con valore probatorio

I maggiori rischi di commissione dei reati fiscali presupposto riguardano, in particolare, le seguenti attività amministrative:

- emissione di documentazione afferente la contabilità;
- ricevimento di documentazione afferente la contabilità;
- predisposizione di dichiarazioni e comunicazioni concernenti la materia tributaria;
- presentazione di dichiarazioni e comunicazioni concernenti la materia tributaria;
- pagamento di imposte.

* * *

Nei prospetti riportati di seguito si riporta la mappatura, per singolo processo, delle specifiche attività sensibili di Tirrenica con riferimento alle diverse tipologie di reato presupposto individuate dall'art. 25 quinquiesdecies D. Lgs 231/2001, incluse anche le fattispecie di dichiarazione infedele (articolo 4 D.Lgs. 74/2000), omessa dichiarazione (articolo 5 D.Lgs. 74/2000) e di indebita compensazione (articolo 10 quater D.Lgs. 74/2000), seppure il rischio di commissione di tali reati sia trascurabile per Tirrenica che non intrattiene normalmente rapporti con soggetti transfrontalieri che possano determinare una frode fiscale superiore alla soglia di rilevanza (10 milioni).

Si anticipa che le aree aziendali a rischio di commissione dei reati tributari di cui all'art. 25 quaterdecies D. Lgs 231/2001 sono individuate nelle seguenti:

- ➢ "Marketing e Commerciale" limitatamente alla gestione delle sponsorizzazioni
- ➢ "Approvvigionamenti" limitatamente alla verifica del fornitore, della prestazione eseguita e della regolare fatturazione della stessa.
- ➢ "Progettazione, pianificazione, gestione servizio", con riferimento alle attività di gestione degli investimenti, del magazzino, dei ricavi e del denaro contante

- "Amministrazione e finanza", area maggiormente a rischio con particolare riferimento alla tenuta e conservazione delle scritture contabili e fiscali, alla gestione della tesoreria, all'elaborazione del bilancio, alla gestione degli adempimenti fiscali e dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

  Tale area è stata interessata, nel corso dell'ultimo anno, da rilevanti modifiche organizzative legate al processo di internalizzazione delle attività amministrative e contabili. In particolare, a partire dal mese di agosto 2019 Tirrenica è passata ad una gestione interna delle scritture contabili prima esternalizzata e affidata alla società LORICA s.r.l.; tale processo di riorganizzazione della funzione amministrativo-contabile, seppure rallentato dall'emergenza epidemiologica, è tuttavia proseguito nel corso del 2020 ed è tuttora in fase di implementazione con particolare riguardo all'attribuzione delle deleghe e alla formalizzazione delle procedure di controllo.

  Per contro, risultano tuttora esternalizzate le seguenti attività:

  - servizio di elaborazione dei cedolini paga e la gestione degli adempimenti fiscali e previdenziali affidato ad uno Studio esterno di consulenza, L&M Consulting;
  - supporto operativo nella predisposizione del bilancio di esercizio
  - gestione operativa dei sistemi informativi (gestione rete, posta elettronica, software gestionali)

  Si segnala, inoltre che la Società che è soggetta alla revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-bis c.c. e D.lgs.39/2010, affidata ai sindaci revisori.

- "Gestione degli affari legali e societari e del contenzioso" con particolare riferimento alla tenuta dei libri sociali, al supporto alle operazioni straordinarie, ai rapporti intercompany, alla gestione degli accordi transattivi e alla gestione delle donazioni e liberalità.

- "Gestione delle risorse umane" con particolare riferimento alla gestione delle note spese e dei rimborsi al personale e alla gestione di omaggi e spese di rappresentanza

SEGUE MAPPATURA processi/attività sensibili