

**MODELLO DI ORGANIZZAZIONE, GESTIONE E CONTROLLO**

**PARTE SPECIALE**

**3**

**Reati Tributari**

## Sommario

1. Reati tributari e responsabilità da reato degli enti.....	3
2. Mappa aziendale delle aree a rischio commissione dei reati tributari .....	11
3. Principi generali di comportamento.....	12
4. Presidi di controllo specifici.....	14
5. Gestione dei processi incidenti sul rischio reati tributari.....	15
6. Istruzioni e verifiche dell'Organismo di Vigilanza .....	23
7. Appendice: quadro sinottico dell'impatto dei reati tributari sulle prescrizioni in materia di privacy con riferimento alla sicurezza informatica.....	23

## **1. Reati tributari e responsabilità da reato degli enti**

Il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, recante "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*", convertito con modificazioni in L. 19 dicembre 2019, n. 157, ha inserito i delitti tributari nell'ambito della responsabilità amministrativa degli Enti.

Al D. Lgs. n. 231/2001 è stato aggiunto l'art. 25-*quinqüesdecies*, a tenore del quale, appunto, l'Ente può essere chiamato a rispondere per la commissione dei seguenti reati, tutti previsti dal D.lgs. n. 74/2000.

### **1.1. Delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)**

L'art. 2 D.lgs. n. 74/2000 dispone che:

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

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

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

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è una delle fattispecie più gravi tra i reati tributari. Esso sanziona la condotta di colui che utilizza fatture o altri documenti probatori per dichiarare passività inesistenti all'interno della dichiarazione IVA o nella dichiarazione dei redditi al fine di ridurre fraudolentemente l'imponibile oggetto del prelievo fiscale.

La circostanza fattuale consiste nell'essersi avvalso 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.

Soggetto attivo del reato può essere unicamente il contribuente, cioè il soggetto obbligato alla tenuta di scritture contabili ai fini del pagamento dell'IVA (oppure amministratore, liquidatore o rappresentante del contribuente soggetto ad imposizione, art. 1, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 74/2000), ma anche il soggetto tenuto soltanto all'obbligatoria presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

Per "fatture e i documenti per operazioni inesistenti" rilevano tutti quei documenti aventi valore probatorio per l'Amministrazione tributaria 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.

La consumazione del reato è un altro profilo fondamentale, poiché incide sulla decorrenza dei termini di prescrizione.

Il delitto è punito a titolo di dolo specifico. È necessario che in capo all'agente risieda la consapevolezza e volontà di utilizzare le fatture per operazioni inesistenti per dichiarare il falso al fisco, quindi il fine specifico di evadere le imposte. In base all'art. 1, lett. d) del decreto, nel fine di evadere le imposte si ricomprende anche quello di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e il fine di consentirli a terzi.

In relazione al concetto di operazioni inesistenti, secondo la Corte di cassazione (Cass., Sez. fer., n. 47603/2017), la condotta sanzionata consiste nella

*"falsificazione della dichiarazione dei redditi che si consuma attraverso la rappresentazione di operazioni inesistenti, essendo indifferente che la documentazione falsa provenga dallo stesso autore della dichiarazione piuttosto che da terzi. [...] Si ritiene, in conclusione che la fattispecie prevista dal D.lgs. n. 74 del 2000, art. 2 sanziona i comportamenti che si risolvono nella presentazione di una dichiarazione dei redditi che rappresenti operazioni inesistenti, nulla rilevando che le fatture o i documenti che attestano tali operazioni siano creati dalla stessa persona che presenta la dichiarazione o da terzi".*

L'inesistenza può essere:

- oggettiva nel caso in cui sia stata documentata in fattura un'operazione mai avvenuta o avvenuta solo in parte;
- soggettiva, invece, nel caso in cui l'operazione sia avvenuta tra soggetti differenti da quelli indicati in fattura.

I "soggetti diversi da quelli effettivi", ai sensi del citato d.lgs., art. 1, lett. a), sono coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (Cass., Sez. III, n. 47823/2017).

Ai fini dell'accertamento del reato si prende in esame non solo la situazione contabile-patrimoniale degli enti, ma altresì la concreta organizzazione aziendale e l'idoneità della stessa alla realizzazione delle operazioni indicate nei documenti fiscali, in modo da verificare che l'impresa/società non sia un mero schermo fittizio per il compimento dell'operazione illecita.

Da ultimo si richiama la sentenza della Corte regolatrice n. 42606 del 10 novembre 2022.

Secondo l'indirizzo giurisprudenziale consolidato, il dolo del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti può consistere anche nel dolo eventuale. In particolare, si è puntualizzato che il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta, mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, la quale deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione), è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA<sup>1</sup>.

In caso di contestazione all'ente, in caso di condanna, si applica la sanzione pecuniaria fino a 500 quote.

## **1.2. Delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)**

La fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici deve essere considerata la più grave tra i delitti dichiarativi: essa, infatti, riguarda la dichiarazione che non soltanto non è veridica, ma risulta altresì insidiosa 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.

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

La condotta deve avere essenzialmente i seguenti requisiti:

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

Come è facile immaginare, la sussistenza dei mezzi fraudolenti rappresenta il punto focale del delitto in questione. È opinione diffusa che sia necessaria la sussistenza di un *quid pluris* rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile.

---

<sup>1</sup> Fonte: *Il Sole 24 Ore – Norme e tributi*, 22 novembre 2022, accessibile su <https://ntplusdiritto.ilssole24ore.com/art/articolo-2--dlgs-n-72000--reato-operazioni-inesistenti-AEzoBAJC>.

Secondo la Relazione ministeriale, il delitto ricorre quando la dichiarazione non veritiera abbia luogo sulla base di una falsa rappresentazione degli elementi attivi e passivi nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento (es. è escluso che si possa qualificare *tout court* come artificio la violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione). Come ben chiarito nella suddetta Relazione, può essere decisiva la presenza di violazioni sistematiche e continue o la tenuta di una contabilità in nero o l'utilizzo di conti correnti bancari per le operazioni destinate a non essere contabilizzate (es. è stato ritenuto responsabile del reato il socio accomandatario di una società che aveva mistificato il vero ammontare dei ricavi ottenuti da operazioni di vendita attraverso l'omessa registrazione dei contratti preliminari e l'incameramento di una parte del prezzo in contanti).

Con l'entrata in vigore della legge 19 dicembre 2019, n. 157 è stato intensificato il trattamento sanzionatorio del reato in parola: si passa dalla pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni alla pena della reclusione da 3 a 8 anni. Non viene in questo caso toccata la soglia di punibilità. Anche rispetto a questa fattispecie, peraltro, vale quanto detto circa la prevista applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2 del D.lgs. 74/2000.

### **1.3. Delitto di dichiarazione infedele (art. 4)**

L'art. 4 D.lgs. n. 74/2000 prevede che:

*"1 Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi anni 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 100.000;*
- 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)".*

Secondo la giurisprudenza, il fatto tipico, precisato nel modello legale del reato di infedele dichiarazione dei redditi, deve ritenersi integrato dalla presenza di elementi positivi della condotta punibile, ossia dalla indicazione nella dichiarazione di ricavi per un ammontare inferiore a quello effettivo, anche con il ricorso alla tecnica della sotto fatturazione, o dall'indicazione di costi inesistenti (non più fittizi), con conseguente superamento della soglia di punibilità, e dalla contemporanea mancanza di elementi negativi della condotta delittuosa, in quanto rientranti anche essi (sia pure in negativo) nella dimensione della tipicità (nel senso cioè che i ricavi omessi non devono essere stati anticipati o posticipati rispetto all'esercizio di competenza, risolvendosi in ciò, anche alla stregua di elementi negativi del fatto di reato, l'intera condotta punibile).

Il comma 1-bis dell'art. 25-*quindecies* prevede che il presente reato sia attribuibile all'ente solo **quando sia commesso al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore** a dieci milioni di euro, e si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a trecento quote.

#### **1.4. Delitto di omessa dichiarazione (art. 5)**

La disposizione di cui in rubrica prevede che:

*"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”.*

Il comma 1-bis dell’art. 25-quindecies prevede che il presente reato sia attribuibile all’ente solo **quando sia commesso al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore** a dieci milioni di euro, e si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

### **1.5. Delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)**

L’art. 8 D.lgs. n. 74/2000 dispone:

*"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 100.000, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”.*

La condotta consiste nell’emettere o rilasciare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, in buona sostanza nella cessione a terzi di documenti fiscali ideologicamente falsi. Si tratta, quindi, di una condotta tipicamente commissiva, consistente nell’emissione o nel rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, senza che in alcun modo rilevi l’eventuale loro successivo annullamento.

Le due espressioni usate dal legislatore “emette” e “rilascia” non costituiscono una tautologia, ma sono concettualmente distinte in quanto devono essere interpretate alla luce della normativa tributaria, laddove assumono un diverso rilievo a seconda del loro oggetto: si ha emissione (ex artt. 21 e 22. d.p.r. 633/1972 e art 46, d.p.r. 472/1993) per le operazioni imponibili ai fini IVA e per le

operazioni intracomunitarie; mentre si parla di rilascio con riferimenti a documenti quali lo scontrino fiscale e le ricevute fiscali.

Per realizzare la condotta è, comunque, indispensabile che il documento esca dalla sfera di fatto e di diritto del cedente mediante la consegna o la spedizione al potenziale utilizzatore. Infatti, la norma non contempla come condotta punibile la mera predisposizione di fatture o altri documenti falsi.

Con l'entrata in vigore della legge 19 dicembre 2019, n. 157 è stato intensificato il trattamento sanzionatorio del reato in parola: ove la previgente pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni viene elevata a quella della reclusione da 4 a 8 anni; con la precisazione – inserita in un nuovo comma 2-*bis* – che la pena rimane invece quella della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni «se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila».

## **1.6. Delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)**

L'art. 10 D.lgs. n. 74/2000 dispone:

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

Il delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili configura un'ipotesi speciale di falso per soppressione, che il legislatore ha espressamente previsto per proteggere i documenti oggetto della condotta di soppressione stessa.

L'opportunità di una norma che tuteli la conservazione e l'integrità delle scritture contabili e della documentazione fiscale è strettamente connessa alla circostanza che nel sistema tributario l'accertamento, almeno in linea di principio, deve essere effettuato su base analitico-contabile, cioè a dire mediante la puntuale rettifica o integrazione delle rappresentazioni contabili relative ai singoli elementi rilevanti ai fini della determinazione delle basi imponibili. In altri termini, la norma in esame protegge il corretto ed efficace svolgimento dell'attività degli organi di verifica fiscale e punisce la frapposizione di ostacoli da parte del contribuente, al regolare esercizio della funzione pubblica di accertamento fiscale.

Si tratta di un reato di pericolo che non richiede, per la sua realizzazione, il verificarsi di un effettivo danno per l'erario.

Presupposto indispensabile della condotta è che la documentazione esista o, nell'ipotesi di avvenuta distruzione, sia stata istituita. Infatti, l'art. 10 del D.lgs. 74/2000 punisce la sola mancata conservazione e non l'omessa istituzione.

Le condotte rilevanti consistono alternativamente nell'occultamento o nella distruzione, in tutto o in parte, di determinati documenti rilevanti ai fini fiscali e, dunque, un tipico reato commissivo doloso. Con l'entrata in vigore della legge 19 dicembre 2019, n. 157 è stato intensificato il trattamento sanzionatorio del reato in parola: ove la previgente pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni viene elevata a quella della reclusione da 3 a 7 anni.

### **1.7. Delitto di indebita compensazione (art. 10-*quater*)**

La disposizione di cui in rubrica prevede che:

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

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

Il credito non spettante è quello non compreso tra le ipotesi di compensazione indicate nell'art. 17 d.lgs. 241/1997. Fuori da tali casi il credito, anche se esistente, è non spettante. Inoltre, è non spettante il credito per il quale non si rispettino le modalità e la procedura di compensazione: quindi, un credito non dovuto in relazione alla disposizione di riferimento.

Il credito inesistente è quello totalmente disancorato dalla situazione fiscale del contribuente e non rileva se l'inesistenza sia o non sia supportata da documentazione ideologicamente o materialmente falsa.

In altri termini, la compensazione è penalmente rilevante laddove il credito sia letteralmente inventato o frutto di una creazione estemporanea in sede di compilazione del modello F24.

Il comma 1-*bis* dell'art. 25-*quindecies* prevede che il presente reato sia attribuibile all'ente solo **quando sia commesso al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore** a dieci milioni di euro, e si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

### **1.8. Delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)**

Il delitto è tipicizzato come segue:

*"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."*

La norma punisce è, infatti, la spoliazione artefatta del proprio patrimonio da parte del contribuente al fine di sottrarsi al pagamento di imposte, dunque a prescindere sia dalla manifestazione formale di una pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia ancor più dall'avvio di una procedura di riscossione coattiva. Ciò è coerente, quindi, con la già ravvisata finalità della norma, che è quella di proteggere il diritto del creditore d'imposta di non vedersi sottratta la garanzia rappresentata dal patrimonio del debitore; ma trova, altresì, conferma testuale, laddove l'art. 11 subordina la rilevanza penale della condotta ad un giudizio di idoneità della stessa "a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva".

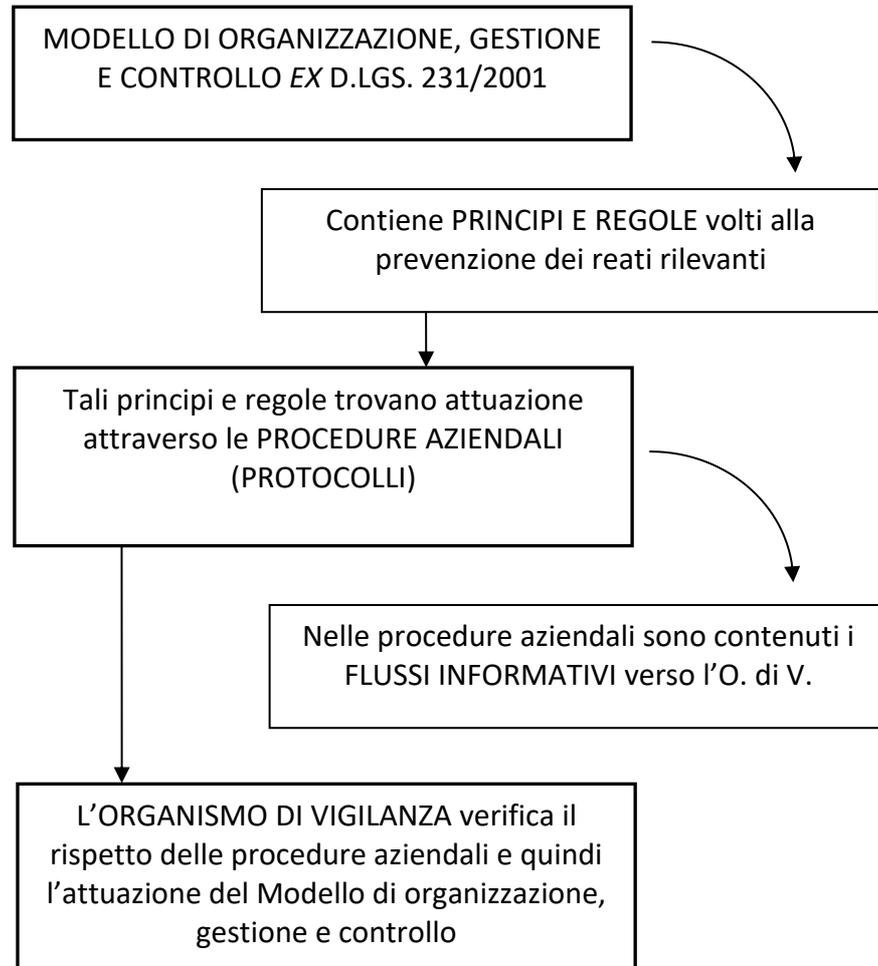
## **2. Mappa aziendale delle aree a rischio commissione dei reati tributari**

L'area "Ordinaria e straordinaria amministrazione" risulta specificamente a rischio in relazione ai reati tributari. A questo riguardo, i processi (o attività) sensibili sono i seguenti:

- Acquisto di beni e servizi;
- Amministrazione e contabilità;
- Formazione del bilancio – Gestione dei rapporti interni – Predisposizione di comunicati e rapporti esterni;
- Gestione dei sistemi informatici;
- Rapporti con i clienti privati;
- Spese di rappresentanza.

Per ciascuna macro-area è stata elaborata una mappatura del rischio.

Peraltro, merita di essere evidenziato che ad ogni macroarea corrispondono una o più procedure aziendali, il rispetto delle quali da parte degli esponenti aziendali costituisce lo strumento attraverso il quale l'azienda si adegua al Modello organizzativo adottato, attraverso il seguente schema:



### 3. Principi generali di comportamento

La presente parte speciale si riferisce a comportamenti, incidenti sulle aree di attività a rischio, posti in essere dai Membri del Consiglio di amministrazione, dal Direttore generale, dalle funzioni coinvolte nelle attività esposte al rischio di commissione dei reati tributari, dai dipendenti, nonché da collaboratori esterni e *partner*.

La presente Parte speciale prevede l'espresso divieto – a carico degli esponenti aziendali, in via diretta, ed a carico dei collaboratori esterni e *partner*, tramite l'apposizione di apposite clausole contrattuali – di:

- porre in essere comportamenti tali da integrare le fattispecie di reati tributari (art. 25-*quinqüesdecies* del Decreto);
- porre in essere comportamenti che, sebbene risultino tali da non integrare di per sé fattispecie rientranti tra quelle sopra considerate, possano potenzialmente diventarlo;
- porre in essere comportamenti non in linea con i principi espressi dal presente Modello e dal Codice Etico o da specifiche *policies* in relazione ai suddetti reati;
- porre in essere qualsiasi situazione di conflitto di interessi nei confronti della Fondazione in relazione a quanto previsto dalle suddette ipotesi di reato.

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

- perseguire finalità di evasione di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, o di altre imposte in generale, né nell'interesse o a vantaggio della Fondazione, né nell'interesse o a vantaggio di terzi;
- introdurre, nelle dichiarazioni relative a dette imposte, e nella loro predisposizione, elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- compiere operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente;
- avvalersi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

I principi di comportamento di carattere generale da considerare ed applicare con riferimento a tutte le attività sensibili individuate sono i seguenti:

- Segregazione delle attività: separazione delle attività in modo tale che nessuno possa gestire in autonomia tutto lo svolgimento di un processo.
- Norme/Circolari: disposizioni aziendali e procedure formalizzate idonee a fornire principi di comportamento, modalità operative per lo svolgimento delle attività sensibili nonché modalità di archiviazione della documentazione rilevante.
- Poteri autorizzativi e di firma: coerenti con le responsabilità organizzative e gestionali assegnate (prevedendo, ove richiesto, l'indicazione delle soglie di approvazione delle spese) e chiaramente definiti e conosciuti all'interno della Fondazione.
- Tracciabilità: verificabilità *ex post* del processo di decisione, autorizzazione e svolgimento dell'attività sensibile, anche tramite appositi supporti documentali e, in ogni caso, dettagliata disciplina della possibilità di cancellare o distruggere le registrazioni effettuate.
- Formazione: la Fondazione garantisce la formazione continua ai soggetti che a vario titolo insistono sui processi in esame.

#### **4. Presidi di controllo specifici**

È assolutamente necessario assicurare che siano formalmente tracciabili e documentati (anche ai fini delle attività di verifica di competenza dell'Organismo di vigilanza) i seguenti presidi di controllo, ritenuti maggiormente rilevanti al fine di mitigare potenziali rischi-reato ai sensi del D.lgs. 231/2001:

- la Funzione responsabile deve controllare che le fatture e i documenti contabili si riferiscano a prestazioni effettivamente svolte da parte dell'emittente delle fatture/documenti ed effettivamente ricevute dalla Fondazione;
- la Funzione responsabile non deve registrare nelle scritture contabili obbligatorie, né detenere a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- la Funzione responsabile deve verificare, anche mediante la collaborazione con consulenti esterni, la regolare applicazione dell'imposta sul valore aggiunto;
- deve essere assicurato il monitoraggio volto ad evitare che la Fondazione emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi, anche parti correlate, l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
- la documentazione contabile deve essere correttamente archiviata, in modo da poter consentire, in caso di verifica, la ricostruzione dei redditi o del volume di affari;
- le dichiarazioni e comunicazioni in materia di imposte sui redditi o sul valore aggiunto non devono essere presentate senza la preventiva approvazione e benestare del Direttore generale o della funzione a ciò espressamente delegata;
- la Funzione responsabile deve assicurare, in relazione alle operazioni potenzialmente incidenti sul rischio-reato di cui alla presente Parte speciale, la trasmissione di diagrammi di flusso – costantemente aggiornati – all'Organismo di vigilanza;
- i terzi stessi dovranno essere vincolati contrattualmente a rispettare gli obblighi e i divieti sopra rappresentati.

In particolare, nei contratti con i fornitori di beni e servizi deve essere contenuta apposita dichiarazione delle controparti:

- di essere a conoscenza della normativa di cui al D.lgs. n. 231/2001 e delle sue implicazioni per la Fondazione;
- di impegnarsi a rispettare detta normativa e farla rispettare dai propri dipendenti e collaboratori;

- di impegnarsi a rispettare il Modello (ed in particolare le prescrizioni della presente Parte speciale), ovvero, nel caso di enti, di avere adottato un proprio analogo Modello;
- di impegnarsi in ogni caso ad astenersi dal compiere attività che possano configurare, nel rapporto con la Fondazione, alcuno dei reati-presupposto della responsabilità *ex* D.lgs. n. 231/2001, o che comunque si pongano in contrasto con la normativa applicabile e/o con il Modello;
- di adeguare il servizio reso ad eventuali richieste della Fondazione fondate sulla necessità di ottemperare alla prevenzione dei reati-presupposto di cui trattasi.

Inoltre, nei contratti con i consulenti e con i prestatori di servizi deve essere contenuta apposita clausola che regoli le conseguenze della violazione da parte dei prestatori delle norme in esame. Occorre, infine, dare debita evidenza alle operazioni svolte nelle aree a rischio. A tal fine, il Direttore generale e i Responsabili delle funzioni all'interno delle quali vengano svolte operazioni a rischio divengono responsabili delle aree a rischio-reato di ogni singola operazione a rischio da loro direttamente svolta o attuata nell'ambito della funzione a loro facente capo.

Detti responsabili:

- divengono i soggetti referenti dell'operazione a rischio;
- sono responsabili, in particolare, dei rapporti con i pubblici ufficiali, per le attività con essi svolte.

## **5. Gestione dei processi incidenti sul rischio reati tributari**

Occorre a questo punto dare debita evidenza delle operazioni svolte nelle aree a rischio, con particolare riferimento alla specifica attività aziendale, al fine di individuare i presidi utili alla mitigazione dei rischi di commissione dei reati tributari.

Le schede che seguono sono composte da sei riquadri: **attività sensibile** (macroarea relativa alle "attività a rischio commissione reati tributari"); **reato** (reati "rilevanti", alla cui commissione è esposta la Fondazione); **finalità della condotta** (elencazione a titolo esemplificativo e non esaustivo); **esempi di modalità di realizzazione della condotta** (elencazione a titolo esemplificativo e non esaustivo); **attività di controllo** (principi e regole contenuti nel Modello e nelle Procedure aziendali, etc. per prevenire la commissione dei reati indicati); **fattore qualificante il controllo** (strumento aziendale

- Modello, Procedure aziendali, etc. - in cui sono contenute le regole il cui rispetto esonera l'azienda dalla responsabilità amministrativa dell'ente per uno dei fatti - reato indicati).

<b>Attività sensibile:</b> Acquisto di beni e servizi
<b>Reato:</b> Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D.lgs. n. 74/2000)
<b>Finalità della condotta:</b> consentire a <i>partner</i> commerciali un risparmio d'imposta indebito
<b>Esempi di modalità di realizzazione della condotta:</b> al fine di permettere a terzi un indebito risparmio d'imposta, la Fondazione emette fatture relative all'acquisto di beni dello <i>store</i> in realtà mai avvenute.
<b>Attività di controllo:</b> 1) Controllo che le fatture e i documenti contabili si riferiscano a prestazioni effettivamente svolte da parte dell'emittente. 2) Segnatamente, va assicurato il monitoraggio volto ad evitare che la Fondazione emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi, anche parti correlate, l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. 3) La documentazione contabile deve essere correttamente archiviata, in modo da poter consentire, in caso di verifica, la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. 4) La Funzione responsabile deve assicurare, in relazione alle operazioni potenzialmente incidenti sul rischio-reato di cui alla presente Parte speciale, la trasmissione di diagrammi di flusso - costantemente aggiornati - all'Organismo di vigilanza.
<b>Fattore qualificante il controllo:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Modello organizzativo;</li> <li>● Codice etico;</li> <li>● Istruzioni operative: v. <i>supra</i> § 4;</li> <li>● Flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza.</li> </ul>

<b>Attività sensibile:</b> amministrazione e contabilità
--

**Reato:**

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso/emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.lgs. n. 74/2000);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.lgs. n. 74/2000);
- Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.lgs. n. 74/2000);
- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D.lgs. n. 74/2000);
- Dichiarazione infedele (art. 4 D.lgs. n. 74/2000);
- Omessa dichiarazione (art. 5 D.lgs. n. 74/2000).

**Finalità della condotta:** 1) evadere le imposte sul reddito o l’IVA; 2) impedire all’Amministrazione finanziaria di ricostruire il reddito e/o il volume di affari; 3) evitare atti di aggressione dei beni da parte dell’Amministrazione finanziaria.

**Esempi di modalità di realizzazione della condotta:** 1) il DG al fine di evadere le imposte sul reddito o sull’IVA utilizza fatture che rappresentano costi inesistenti e/o acquisti mai in realtà sostenuti; 2) il DG, al fine di evadere le imposte sul reddito o sull’IVA, utilizza metodi fraudolenti per trarre in inganno l’Amministrazione finanziaria rappresentando costi inesistenti o facendo ricorso a procedure elusive al fine di abbattere l’ammontare della dichiarazione stessa; 3) Il DG, al fine di evadere le imposte e di impedire all’Amministrazione finanziaria di ricostruire il reddito e/o il volume di affari della Fondazione distrugge e/o nasconde i documenti contabili; 4) il DG, prima o successivamente ad un accertamento fiscale, compie atti di alienazione simulata sui beni della Fondazione al fine di evitare atti di aggressione dei beni da parte dell’Amministrazione finanziaria; 5) il DG, al fine di evadere le imposte e di impedire all’Amministrazione finanziaria di ricostruire il reddito e/o il volume di affari della Fondazione, dichiara il falso od omette di presentare la dichiarazione.

**Attività di controllo:** 1) La Funzione responsabile deve controllare che le fatture e i documenti contabili si riferiscano a prestazioni effettivamente svolte da parte dell'emittente. 2) La Funzione responsabile non deve registrare nelle scritture contabili obbligatorie, né detenere a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. 3) La Funzione responsabile deve verificare, anche mediante la collaborazione con consulenti esterni, la regolare applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. 4) Deve essere assicurato il monitoraggio volto ad evitare che la Fondazione emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi, anche parti correlate, l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. 5) La documentazione contabile deve essere correttamente archiviata, in modo da poter consentire, in caso di verifica, la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. 6) Le dichiarazioni e comunicazioni in materia di imposte sui redditi o sul valore aggiunto non devono essere presentate senza la preventiva approvazione e benestare del Direttore generale o della Funzione a ciò espressamente delegata. 7) La Funzione responsabile deve assicurare, in relazione alle operazioni potenzialmente incidenti sul rischio-reato di cui alla presente Parte speciale, la trasmissione di diagrammi di flusso - costantemente aggiornati - all'Organismo di vigilanza. 8) I terzi dovranno essere vincolati contrattualmente a rispettare gli obblighi e i divieti sopra rappresentati.

**Fattore qualificante il controllo:**

- Modello organizzativo;
- Codice etico;
- Istruzioni operative: v. *supra* § 4;
- Flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza.

**Attività sensibile:** Formazione del bilancio – Gestione dei rapporti interni – Predisposizione di comunicati e rapporti esterni

**Reato:**

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso/emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.lgs. n. 74/2000);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.lgs. n. 74/2000);
- Occultamento e/o distruzione delle scritture contabili (art. 10 D.lgs. n. 74/2000);
- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D.lgs. n. 74/2000).

**Finalità della condotta:** 1) evadere le imposte sul reddito o l’IVA; 2) impedire all’Amministrazione finanziaria di ricostruire il reddito e/o il volume di affari; 3) evitare atti di aggressione dei beni da parte dell’Amministrazione finanziaria.

**Esempi di modalità di realizzazione della condotta:** 1) Il DG al fine di evadere le imposte sul reddito o sull’IVA utilizza fatture che rappresentano costi inesistenti e/o acquisti mai in realtà sostenuti; 2) Il DG, al fine di evadere le imposte sul reddito o sull’IVA, utilizza metodi fraudolenti per trarre in inganno l’Amministrazione finanziaria rappresentando in bilancio costi inesistenti o facendo ricorso a procedure elusive al fine di abbattere l’ammontare della dichiarazione stessa; 3) il DG, al fine di evadere le imposte e di impedire all’Amministrazione finanziaria di ricostruire il reddito e/o il volume di affari della Fondazione distrugge e/o nasconde i documenti contabili; 4) il DG, precedentemente o successivamente ad un accertamento fiscale, compie atti di alienazione simulata sui beni della Fondazione al fine di evitare atti di aggressione dei beni da parte dell’Amministrazione finanziaria.

**Attività di controllo:** 1) La Funzione responsabile deve controllare che le fatture e i documenti contabili si riferiscano a prestazioni effettivamente svolte da parte dell’emittente. 2) La Funzione responsabile non deve registrare nelle scritture contabili obbligatorie, né detenere a fini di prova nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. 3) La Funzione responsabile deve verificare, anche mediante la

collaborazione con consulenti esterni, la regolare applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. 4) Deve essere assicurato il monitoraggio volto ad evitare che la Fondazione emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi, anche parti correlate, l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. 5) La documentazione contabile deve essere correttamente archiviata, in modo da poter consentire, in caso di verifica, la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. 6) Le dichiarazioni e comunicazioni in materia di imposte sui redditi o sul valore aggiunto non devono essere presentate senza la preventiva approvazione e benestare del Direttore generale o della Funzione a ciò espressamente delegata. 7) La Funzione responsabile deve assicurare, in relazione alle operazioni potenzialmente incidenti sul rischio-reato di cui alla presente Parte speciale, la trasmissione di diagrammi di flusso - costantemente aggiornati - all'Organismo di vigilanza. 8) I terzi dovranno essere vincolati contrattualmente a rispettare gli obblighi e i divieti sopra rappresentati.

**Fattore qualificante il controllo:**

- Modello organizzativo;
- Codice etico;
- Istruzioni operative: v. *supra* § 4;
- Flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza.

**Attività sensibile:** gestione dei sistemi informatici (con l'ausilio di un consulente informatico).

**Reato:** Occultamento e/o distruzione delle scritture contabili (art. 10 D.Lgs. n. 74/2000).

**Finalità della condotta:** 1) evadere le imposte; 2) impedire all'Amministrazione finanziaria di ricostruire il reddito e/o il volume di affari.

**Esempi di modalità di realizzazione della condotta:** il DG di Fondazione Bioparco di Roma, al fine di evadere le imposte e di impedire all'Amministrazione finanziaria di ricostruire il reddito e/o il volume di affari

della Fondazione, distrugge e/o nasconde i documenti contabili cancellandoli dal sistema informatico.

**Attività di controllo:** 1) La documentazione contabile deve essere correttamente archiviata, in modo da poter consentire, in caso di verifica, la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. 2) La Funzione responsabile deve assicurare, in relazione alle operazioni potenzialmente incidenti sul rischio-reato di cui alla presente Parte speciale, la trasmissione di diagrammi di flusso - costantemente aggiornati - all'Organismo di vigilanza.

**Fattore qualificante il controllo:**

- Modello organizzativo;
- Codice etico;
- Istruzioni operative: v. *supra* § 4;
- Flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza.

**Attività sensibile:** Rapporti con i clienti privati.

**Reato:**

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.lgs. n. 74/2000);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.lgs. n. 74/2000);
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D.lgs. n. 74/2000);
- Indebita compensazione (art. 10-*quater* D.lgs. n. 74/2000).

**Finalità della condotta:** 1) abbattere l'imponibile della dichiarazione; 2) evadere le imposte; 3) consentire alle imprese clienti di accedere indebitamente al beneficio derivante da credito d'imposta.

**Esempi di modalità di realizzazione della condotta:** 1) Il DG, in accordo con un fornitore di Fondazione Bioparco di Roma, chiede a quest'ultimo di emettergli una fattura relativamente ad una prestazione mai ricevuta al fine

di abbattere l'imponibile della propria dichiarazione. 2) Il DG per l'elaborazione delle dichiarazioni fiscali invia all'ufficio amministrativo documentazione falsa. 3) Il DG, in accordo con l'ufficio amministrativo, emette fatture relative al noleggio dei locali della Fondazione, ad esempio in relazione ad eventi convegnistici, eventi questi mai realizzati, per permettere ai clienti la riduzione degli oneri fiscali. 4) Il DG, attraverso la presentazione di documentazione attestante dati non corrispondenti al vero, porta a compensazione crediti d'imposta inesistenti.

**Attività di controllo:** 1) La Funzione responsabile deve controllare che le fatture e i documenti contabili si riferiscano a prestazioni effettivamente svolte da parte dell'emittente. 2) La Funzione responsabile non deve registrare nelle scritture contabili obbligatorie, né detenere a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. 3) La Funzione responsabile deve verificare, anche mediante la collaborazione con consulenti esterni, la regolare applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. 4) Deve essere assicurato il monitoraggio volto ad evitare che la Fondazione emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi, anche parti correlate, l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. 5) La documentazione contabile deve essere correttamente archiviata, in modo da poter consentire, in caso di verifica, la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. 6) Le dichiarazioni e comunicazioni in materia di imposte sui redditi o sul valore aggiunto non devono essere presentate senza la preventiva approvazione e benestare del Direttore generale o della Funzione a ciò espressamente delegata. 7) La Funzione responsabile deve assicurare, in relazione alle operazioni potenzialmente incidenti sul rischio-reato di cui alla presente Parte speciale, la trasmissione di diagrammi di flusso - costantemente aggiornati - all'Organismo di vigilanza. 8) I terzi dovranno essere vincolati contrattualmente a rispettare gli obblighi e i divieti sopra rappresentati.

**Fattore qualificante il controllo:**

- Modello organizzativo;
- Codice etico;
- Istruzioni operative: v. *supra* § 4;
- Flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza.

## 6. Istruzioni e verifiche dell'Organismo di Vigilanza

Ciascun responsabile ovvero persona da questi designata dovrà garantire la produzione di reportistica periodica oppure *ad hoc*, richiesta dall' Organismo di Vigilanza nelle periodicità dallo stesso indicate, di tutte le attività rilevanti sopra descritte.

Il flusso informativo ha come scopo quello di permettere all'Organismo di vigilanza della Fondazione di essere informato su potenziali situazioni a rischio-reato e di vigilare sull'applicazione del Modello organizzativo.

Nel caso in cui, nel corso della gestione delle attività svolte, emergano criticità di qualsiasi natura, il soggetto preposto deve astenersi dal compiere ogni ulteriore atto e ne deve dare immediata informazione, oltre che al superiore gerarchico e agli altri soggetti cui a seconda dei casi fosse doverosa la comunicazione, anche all'Organismo di vigilanza.

## 7. Appendice: quadro sinottico dell'impatto dei reati tributari sulle prescrizioni in materia di privacy con riferimento alla sicurezza informatica

D.lgs. n. 231/2001	Reati tributari previsti dal presente MOGC 231	GDPR	Principali violazioni/inadempimenti collegati ai reati informatici previsti dal MOGC 231
<b>N.B.: laddove i seguenti reati siano commessi per mezzo di sistemi aziendali e/o in formato digitale</b>			
Art. 25 <i>quinquiesdecies</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (tramite l'utilizzo di sistemi applicazioni o soluzioni dell'Azienda) - Art. 2, co.1 e co. 2-bis, d.lgs. n. 74/2000</li> <li>● Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (tramite l'utilizzo di sistemi applicazioni o soluzioni dell'Azienda). Art. 3, d.lgs. 74/2000</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Art. 5</li> <li>● Art. 6</li> <li>● Art. 24</li> <li>● Art. 25</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Dati trattati in modo lecito, corretto e trasparente</li> <li>● Liceità del trattamento</li> <li>● responsabilità del titolare del trattamento</li> <li>● protezione dei dati fin dalla progettazione e per impostazione predefinita</li> </ul>
			Art. 4 c. 85 – violazione dati personali

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (tramite l'utilizzo di sistemi applicazioni o soluzioni dell'Azienda). Art. 8, commi 1 e 2-bis, d.lgs. 74/2000</li> <li>• occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, d.lgs. 74/2000) sia in formato cartaceo che digitale</li> </ul>			
		Art. 32	Sicurezza del trattamento	