

ADDENDUM – Parte Speciale - REATI TRIBUTARI

La presente Parte Speciale si riferisce a comportamenti posti in essere dai dipendenti, dagli Organi Sociali dell'ATER e dai collaboratori esterni che operano per conto o nell'interesse dell'ente.

Tutti i destinatari, come sopra individuati, devono adottare regole di condotta conformi a quanto prescritto dalla stessa al fine di prevenire il verificarsi dei reati in essa considerati.

Nello specifico, la presente Parte ha lo scopo di:

- a) indicare le procedure che gli amministratori, i dirigenti, i dipendenti ed i collaboratori esterni sono chiamati ad osservare ai fini della corretta applicazione del Modello;
- b) fornire all'Organismo di Vigilanza gli strumenti esecutivi per esercitare le attività di controllo, monitoraggio e verifica.

I REATI PRESUPPOSTO

Il decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni nella legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha introdotto nel D. Lgs. n. 231/01 l'art. 25 *quinquiesdecies*, che prevede la responsabilità amministrativa degli enti per il compimento dei reati tributari sotto indicati, nell'interesse o a vantaggio degli stessi, di cui al D. Lgs. n. 74/2000.

Per tutti i reati in esame la legge prevede l'irrogazione a carico degli enti della sanzione pecuniaria e delle sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, lettere c), d) ed e) D. Lgs 231/2001 (ossia il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi).

1. ART. 25 quinquiesdecies D.Lgs n.231/01 - Reati tributari

Art. 2 D. Lgs. n. 74/00.

Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Si tratta del delitto, di più grave rilievo in ambito tributario, commesso da chiunque indica, in una dichiarazione annuale obbligatoria dei redditi o dell'IVA, elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture o di altri documenti relativi ad operazioni inesistenti, con il proposito (dolo specifico) di evadere l'imposta. L'inesistenza delle operazioni può essere intesa tanto in senso oggettivo, quando le operazioni non sono state svolte, quanto in senso soggettivo, quando le stesse sono state svolte (e quindi il dichiarante ha effettivamente sostenuto la spesa), ma da parte di uno o di tutti i soggetti diversi da quelli indicati nei documenti.

Nel reato di cui all'art. 2 D. Lgs n. 74/2000 ricadono anche le operazioni c.d. "frodi carousel", che rappresentano un meccanismo fraudolento dell'IVA posto in essere

attraverso una serie di operazioni volte a realizzare attività economiche fittizie, al fine di ottenere crediti di imposta, ai quali corrispondono profitti: lo scopo della frode è quello di recuperare l'IVA versata, per il tramite di una o più operazioni fittizie ed il ricorso a società di comodo (le c.d. cartiere) e tale meccanismo viene attuato mediante vari passaggi di beni o servizi, in genere all'interno del mercato dell'Unione europea, grazie ai quale l'impresa acquirente detrae l'IVA malgrado il venditore non l'abbia versata; in genere viene interposto un soggetto italiano (mero prestanome) nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario (reale venditore) e un altro italiano (reale acquirente), così che quest'ultimo risulta aver acquistato dal prestanome, che emette una fattura con IVA – ma non la versa – e poi scompare dalla circolazione, mentre l'acquirente la detrae.

Per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'art. 25 *quinquiesdecies* del D. Lgs 231/2001 prevede a carico della persona giuridica la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

Nell'ipotesi in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo di imposta, sia inferiore ad euro centomila (art. 2, comma 2 *bis*, D. Lgs n. 74/2000), la sanzione pecuniaria è fino a quattrocento quote.

Nel reato di cui all'art. 2 D. Lgs n. 74/2000 ricadono anche le operazioni c.d. “frodi carosello”, che rappresentano un meccanismo fraudolento dell'IVA posto in essere attraverso una serie di operazioni volte a realizzare attività economiche fittizie, al fine di ottenere crediti di imposta, ai quali corrispondono profitti: lo scopo della frode è quello di recuperare l'IVA versata, per il tramite di una o più operazioni fittizie ed il ricorso a società di comodo (le c.d. cartiere) e tale meccanismo viene attuato mediante vari passaggi di beni o servizi, in genere all'interno del mercato dell'Unione europea, grazie ai quale l'impresa acquirente detrae l'IVA malgrado il venditore non l'abbia versata; in genere viene interposto un soggetto italiano (mero prestanome) nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario (reale venditore) e un altro italiano (reale acquirente), così che quest'ultimo risulta aver acquistato dal prestanome, che emette una fattura con IVA – ma non la versa – e poi scompare dalla circolazione, mentre l'acquirente la detrae.

Per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'art. 25 *quinquiesdecies* del D. Lgs 231/2001 prevede a carico della persona giuridica la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

Nell'ipotesi in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo di imposta, sia inferiore ad euro centomila (art. 2, comma 2 *bis*, D. Lgs n. 74/2000), la sanzione pecuniaria è fino a quattrocento quote.

Art. 3 D. Lgs. n. 74/00.

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Il reato in oggetto punisce 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 o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa, sia essa a titolo di Irpef o di IVA, sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad 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.

L'art. 3 D. Lgs n. 74/2000 descrive una ulteriore forma di dichiarazione fraudolenta ove, a differenza di quella di cui all'art. 2 che punisce unicamente la falsa indicazione di elementi passivi fittizi, viene sanzionata anche l'inclusione nella dichiarazione di elementi attivi, per un ammontare inferiore a quello effettivo, e richiede il superamento di una doppia soglia di punibilità legata, tra l'altro, anche al necessario conseguimento, a seguito di detta condotta, di un'evasione di imposta superiore ad euro trentamila.

Elemento qualificante la condotta è che il soggetto attivo, oltre a compiere una falsa rappresentazione contabile, si avvale di mezzi fraudolenti caratterizzati da un particolare grado di decettività, costituito dalla loro idoneità ad ostacolarne l'accertamento, sia quello direttamente tributario sia quello in ambito penale.

Secondo la Corte di Cassazione i mezzi fraudolenti *“possono consistere anche in comportamenti di per sé leciti, che acquistano natura illecita solo per il contesto di mendacio contabile cui sono collegati e per lo scopo fraudolento di impedire agli uffici fiscali la scoperta dello stesso”*.

Per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici l'art. 25 *quinquiesdecies* del D. Lgs 231/2001 prevede a carico della persona giuridica la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

Art 8 D. Lgs. n. 74/00.

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti punisce 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.

La realizzazione della condotta *de qua* necessita che la fattura o il documento escano dalla sfera di fatto e di diritto dell'emittente mediante consegna o spedizione a un terzo potenziale utilizzatore, che non abbia partecipato alla perpetrazione del falso.

Inoltre, non rileva che il fruitore della fattura o del documento indichi i relativi elementi fittizi nella dichiarazione, avendo il legislatore ideato una figura autonoma di reato che prescinde dall'effettiva utilizzazione del terzo del documento fiscale falso e dal conseguimento di un'effettiva evasione.

Quanto all'elemento soggettivo del reato, è richiesto il dolo specifico, cioè il fine di favorire l'evasione fiscale di terzi che, tuttavia, non necessariamente deve essere esclusivo, essendo integrato anche quando la condotta sia commessa per conseguire anche un concorrente profitto personale.

Per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti l'art. 25 *quinquiesdecies* del D. Lgs 231/2001 prevede la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

Qualora l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta sia inferiore ad euro centomila (art. 8, comma 2 bis, D. Lgs n. 74/2000), si applica la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Art. 10 D. Lgs. n. 74/00.

Occultamento o distruzione di documenti contabili.

L'art. 10 D. Lgs n. 74/2000 punisce 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.

Presupposto essenziale per la configurabilità del reato è la previa istituzione di tale documentazione da parte del contribuente, di cui è necessario acquisire prova, non essendo possibile assumerla presuntivamente istituita.

Nello specifico, per scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione si intende la documentazione la cui tenuta sia imposta dalla legge in relazione alle diverse categorie di soggetti nonché quella la cui tenuta è legalmente dovuta ai fini della ricostruzione del reddito o del volume d'affari.

L'occultamento postula un'attività di nascondimento tale da determinare l'irreperibilità della documentazione, mentre per distruzione si intende l'eliminazione fisica del documento, sia mediante il totale disfacimento del supporto (fisico o informatico) sia mediante cancellatura o abrasioni parziali finalizzate a renderlo non intellegibile.

Secondo la giurisprudenza, l'impossibilità di ricostruire il reddito o il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto, sussistendo anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante.

Per tale fattispecie di reato l'art. 25 *quinquiesdecies* del D. Lgs 231/2001 prevede a carico della persona giuridica la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Art. 11 D. Lgs. 74/00.

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

La fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte sanziona 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.

La condotta è di natura commissiva e l'alienazione simulata, che abbraccia tutte le ipotesi di trasferimento a terzi della proprietà di un bene, si deve intendere in senso ampio, in quanto ciò che rileva è esclusivamente l'accertamento circa la divergenza tra la volontà dichiarata e quella effettiva, rimesso all'apprezzamento del giudice penale.

La categoria degli altri atti fraudolenti costituisce ipotesi residuale che ricomprende tutte quelle attività idonee a determinare un fittizio depauperamento del patrimonio del contribuente, tale da consentirgli di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute.

Secondo un consolidato indirizzo interpretativo, devono considerarsi fraudolenti tutti quei comportamenti che, quand'anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di inganno o di artificio, dovendosi cioè ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione.

Per l'integrazione del reato, non è necessario che sussista, al momento in cui vengono compiuti gli atti fraudolenti, una procedura di riscossione in atto, ma la norma espressamente richiede che la condotta sia idonea a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, a prescindere dall'effettivo conseguimento di tale obiettivo.

Per tale fattispecie di reato l'art. 25 *quinquiesdecies* del D. Lgs 231/2001 prevede a carico della persona giuridica la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Inoltre, l'art. 25 *quinquiesdecies* del D. Lgs 231/2001 prevede anche che la sanzione pecuniaria sia aumentata di un terzo se, in seguito alla commissione dei delitti penal-tributari di cui sopra, l'ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità.

2. PROCESSI A RISCHIO

L'attività di risk assessment è stata effettuata attraverso:

- la raccolta e l'analisi della documentazione interna (organigrammi, procure e deleghe, procedure operative, comunicazioni interne, ecc.);
- interviste con il Consiglio di Amministrazione, i Direttori, Responsabili di funzione (soggetti in posizione apicale);
- interviste con il personale operativo dell'ATER che potrebbe essere coinvolto in reati previsti dal Decreto (soggetti sottoposti all'altrui direzione).

In base ai reati descritti nel precedente paragrafo possono considerarsi a rischio i seguenti processi:

Processo a rischio	Funzioni interessate
Gestione dei rapporti contrattuali con i terzi	Datore di Lavoro Direttore Generale e Presidente del CDA
Gestione del ciclo attivo e del ciclo passivo	Datore di Lavoro Direttore Generale e Presidente del CDA
Realizzazioni di operazioni straordinarie	Datore di Lavoro Direttore Generale e Presidente del CDA
Predisposizione delle dichiarazioni dei redditi	Dipendente Dott. Fabio Fiorella
Gestione dei rapporti con le autorità tributarie e con la Guardia di Finanza relativamente alle verifiche sulla gestione amministrativa e contabile	Datore di Lavoro Direttore Generale e Presidente del CDA
Gestione del debito verso l'erario	Datore di Lavoro Direttore Generale e Presidente del CDA

3. PRINCIPI GENERALI DI COMPORTAMENTO

La presente Parte Speciale prevede l'esplicito divieto a carico degli Organi Sociali, dei dipendenti e dei collaboratori esterni dell'ATER di:

- a) porre in essere, collaborare o dare causa alla realizzazione di comportamenti tali che, presi individualmente o collettivamente, integrino, direttamente o indirettamente, le fattispecie di reato rientranti tra quelle sopra considerate;
- b) adottare comportamenti che violino i principi e le procedure aziendali previste nella presente Parte Speciale.

La presente Parte Speciale prevede, conseguentemente, l'espresso obbligo a carico dei soggetti sopra indicati di tenere un comportamento corretto, trasparente e collaborativo, nel rispetto delle norme di legge e delle procedure aziendali interne, in tutte le attività finalizzate alla tenuta della contabilità, alla gestione dei rapporti contrattuali con i terzi, alla gestione del ciclo attivo e del ciclo passivo, alla realizzazioni di operazioni straordinarie, alla predisposizione delle dichiarazioni dei redditi, alla gestione dei rapporti con le autorità tributarie e con la Guardia di Finanza relativamente alle verifiche sulla gestione amministrativa e contabile, nonché alla gestione del debito verso l'erario.

Con particolare riferimento alla predisposizione delle dichiarazioni dei redditi, essa deve essere effettuata sulla base di specifiche procedure che determinano con chiarezza, completezza e veridicità i dati contabili che ciascuna funzione deve fornire, i criteri per la loro elaborazione e la tempistica per la loro consegna alle Direzioni responsabili, garantendo lo svolgimento dell'attività di controllo e di revisione da parte del Collegio Sindacale e della società di revisione.

4. PROCEDURE SPECIFICHE

Ai fini dell'attuazione delle regole elencate al precedente capitolo, devono rispettarsi, oltre ai principi generali già contenuti nel Modello, le procedure specifiche qui di seguito descritte per le singole aree a rischio nonché le procedure di volta in volta adottate dalla società.

1. Tenuta della contabilità

Al fine di prevenire i reati di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D Lgs. n. 74/00)
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/00)
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art 8 D. Lgs. n. 74/00)
- Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D Lgs. n. 74/00)
- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D. Lgs. 74/00)

ciascuna funzione interessata deve fornire i dati contabili di propria pertinenza attraverso un sistema (anche informatico) che consenta la tracciatura dei singoli passaggi e l'identificazione dei soggetti che inseriscono i dati nel sistema.

2. Gestione dei rapporti contrattuali con i terzi

Al fine di prevenire i reati di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D Lgs. n. 74/00)
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/00)
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art 8 D. Lgs. n. 74/00)

ciascuna funzione interessata assicura la stipula di accordi contrattuali esclusivamente con atto scritto, secondo i poteri effettivamente detenuti, nonché la veridicità delle prestazioni dei beni e/o dei servizi descritti nei contratti e nei conseguenti documenti contabili, di trasposto, ricevimento o consegna.

3. Gestione del ciclo attivo e del ciclo passivo

Al fine di prevenire i reati di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D Lgs. n. 74/00)
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/00)
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art 8 D. Lgs. n. 74/00)
- Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D Lgs. n. 74/00)

ciascuna funzione interessata assicura l'effettività e la tempestività, secondo i termini di legge, del ricevimento e della emissione dei documenti contabili, nonché dei conseguenti pagamenti ed incassi, previa verifica della esistenza e regolarità della documentazione ricevuta ed emessa.

4. Realizzazione di operazioni straordinarie

Al fine di prevenire i reati di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/00)
- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D. Lgs. 74/00)

ciascuna funzione interessata assicura l'effettività, la veridicità e la documentabilità delle operazioni straordinarie, la loro lecita motivazione nell'interesse dell'Ente e la loro approvazione da parte degli Organi deputati di ogni Società interessata a norma di legge e di statuto sociale.

5. Predisposizione delle dichiarazioni dei redditi

Al fine di prevenire i reati di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D Lgs. n. 74/00)
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/00)

ciascuna funzione interessata assicura la veridicità, la riscontrabilità documentale, la correttezza formale e la legittimità degli elementi contabili inseriti nelle dichiarazioni, nonché la titolarità del potere di sottoscrizione e la tempestività della presentazione.

6. Gestione dei rapporti con le autorità tributarie e con la Guardia di Finanza relativamente alle verifiche sulla gestione amministrativa e contabile

Al fine di prevenire i reati di:

- Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D Lgs. n. 74/00)
- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D. Lgs. 74/00)

ciascuna funzione interessata assicura il rispetto delle norme del Modello Organizzativo e del Codice Etico in materia di rapporti con le Pubbliche Amministrazioni e con i Pubblici Ufficiali (formalizzazione delle attività, partecipazione dei soggetti preposti e delegati, verbalizzazione), la piena e leale collaborazione con le autorità tributarie e con la Guardia di Finanza, con particolare riguardo alla messa a disposizione della documentazione amministrativa, contrattuale e contabile della Società, nonché la veridicità delle informazioni fornite e l'autenticità della documentazione prodotta.

7. Gestione del debito verso l'erario

Al fine di prevenire i reati di:

- Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D Lgs. n. 74/00)
- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D. Lgs. 74/00)

ciascuna funzione interessata assicura la veridicità delle informazioni fornite e l'autenticità della documentazione prodotta alle autorità tributarie.

5. I CONTROLLI DELL'ORGANISMO DI VIGILANZA

L'Organismo di Vigilanza ha facoltà discrezionale di porre in essere le attività di controllo periodico sulle attività aziendali potenzialmente a rischio di reati tributari; tali controlli sono volti a verificare la corretta esplicazione delle regole definite nel Modello e, in particolare, alle procedure interne in essere.

A questo fine, l'Organismo di Vigilanza provvede a:

- monitorare l'efficacia delle procedure interne per la prevenzione dei reati della presente Parte Speciale;
- esaminare eventuali segnalazioni specifiche provenienti dagli organi di controllo interno o da qualsiasi dipendente o soggetto esterno e ad effettuare degli accertamenti ritenuti necessari od opportuni in conseguenza delle segnalazioni ricevute.