



*fondo paritetico interprofessionale nazionale  
per la formazione continua del terziario*

## ***PARTE SPECIALE “F”***

### **REATI TRIBUTARI**

**Entrata in vigore: delibera CdA D\_67\_20 del 18.11.2020**

## **INDICE**

- E.1 ELENCO DEI REATI-PRESUPPOSTO E “CONSIDERAZIONI SPECIFICHE” SULLA RELATIVA STRUTTURA
- E.2 PRINCIPI GENERALI DI COMPORTAMENTO
- E.3 AREE A RISCHIO E PRINCIPI DI CONTROLLO PREVENTIVO

## **E.1 ELENCO DEI REATI-PRESUPPOSTO E “CONSIDERAZIONI SPECIFICHE” SULLA RELATIVA STRUTTURA**

### **Art. 2 d.lgs. 74/2000 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

*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.*

*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.*

*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.*

### **Art. 3 d.lgs. 74/2000 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

*Fuori dai casi previsti dall'articolo 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.*

*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.*

*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.*

### **Considerazioni specifiche**

Entrambi i delitti presuppongono condotte di falsità (ideologica o materiale) nelle dichiarazioni fiscali e si consumano con la sola presentazione o la trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, essendo irrilevanti tutti i comportamenti prodromici eventualmente tenuti dall'agente.

Dal punto di vista soggettivo è richiesto il dolo generico, sia pur eventuale, quanto alla presentazione della dichiarazione (annuale o infrannuale) e alle sottese condotte (utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, da un lato, operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate oppure ricorso a documenti falsi o a mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, dall'altro) nonché il dolo specifico di evadere l'imposta o conseguire indebiti rimborsi.

Entrambi i delitti, infine, non sono punibili ove i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, siano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito di 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.

Le differenze consistono, invece, nella particolare natura dello strumento usato per commettere la dichiarazione fraudolenta ossia nel modo di documentare l'operazione ivi rappresentata cui corrisponde una diversa capacità della condotta e, pertanto, un'applicazione residuale della fattispecie meno grave per la quale si richiede, altresì, il superamento di soglie quantitative di evasione.

In particolare:

- l'art. 2, d.lgs. 74/2000:
  1. può essere commesso anche da qualunque soggetto parte del rapporto d'imposta;
  2. presuppone l'uso di *fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo sulla base delle vigenti norme tributarie* e l'indicazione di *elementi passivi fittizi*. Quanto all'*inesistenza oggettiva o soggettiva* dell'operazione: nel primo caso, l'operazione non è mai realmente effettuata in tutto o in parte ovvero è stata realizzata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati nella fattura o nei documenti equiparati oppure la fattura o gli altri documenti equiparati indicano corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale; nel secondo caso, invece, la fattura o altri documenti equiparati riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;
  3. non presuppone l'accertamento dell'evasione né, tantomeno, il superamento di soglie quantitative, essendo sufficiente la mera rappresentazione di elementi attivi passivi fittizi espressi in cifra e tali da incidere sulla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero dell'imposta dovuta;
- l'art. 3, d.lgs. 74/2000:
  4. può essere commesso solo da coloro che sono tenuti alle scritture contabili obbligatorie;
  5. si caratterizza per una condotta bifasica che si articola in due segmenti: la presentazione della dichiarazione mendace e un'attività ingannatoria prodromica consistente, alternativamente, nel compimento di operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate ovvero nel ricorso a documenti falsi (registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria) o a mezzi fraudolenti *ex ante* idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Per "*mezzi fraudolenti*" si intendono, a tal fine, sia le condotte artificiose attive che quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico che determinano una falsa rappresentazione della realtà (sempre che non si tratti della mera violazione di obblighi di fatturazione e annotazione di elementi attivi nelle scritture contabili o della sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali). Per *operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate* si intendono, rispettivamente, operazioni apparenti (diverse da quelle che configurano mero abuso di diritto, in quanto prive di sostanza economica e tali da realizzare, pur nel rispetto formale della normativa, vantaggi fiscali indebiti) poste in essere con la volontà di realizzarle in tutto o in parte ovvero operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;
  6. è reato di danno in quanto presuppone che l'imposta evasa sia superiore ad euro trentamila e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a un milione cinquecentomila euro ovvero che

l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta sia superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

Nell'ambito del Fondo, per quanto di remota realizzazione, tali reati potrebbero commettersi esclusivamente in caso di concorso con terzi, assoggettati all'imposte sui redditi o sul valore aggiunto, al fine di consentire loro l'evasione (ad esempio, concordando la fatturazione di importi inferiori a quelli realmente corrisposti dal Fondo in qualsiasi modo oppure la fatturazione a fornitore selezionato diverso da quello che effettivamente esegue la prestazione ovvero attraverso la predisposizione, occultamento o distruzione di documenti contabili idonei, o qualsiasi altro atto fraudolento, comunque idoneo ad ostacolare l'accertamento nei confronti di terzi o a indurre in errore l'amministrazione finanziaria), allo scopo di realizzare un qualsiasi interesse o vantaggio del Fondo medesimo.

#### **Art. 10 d.lgs. 74/2000 - Occultamento o distruzione di documenti contabili**

*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.*

#### **Considerazioni specifiche**

Il bene giuridico oggetto di tutela è l'interesse alla trasparenza fiscale che risulta violato ogniqualvolta le scritture contabili obbligatorie o i documenti di cui sia obbligatoria la conservazione non consentano la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari del contribuente.

Con riguardo alla condotta, essa non può esaurirsi in mere omissioni e può consistere, alternativamente, nella distruzione (istantanea) o nell'occultamento (permanente) delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

Dal punto di vista soggettivo, è richiesto il dolo generico quanto alla condotta nonché quello il specifico di favorire l'evasione propria o di terzi delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Nell'ambito del Fondo, l'omessa predisposizione o l'occultamento o la distruzione della contabilità, per quanto di remota realizzazione, potrebbe consentire a terzi l'evasione contribuendo a rendere impossibile la ricostruzione dei loro effettivi redditi ed essere comunque finalizzata a realizzare, in qualsiasi modo, un interesse o vantaggio del Fondo.

#### **Art. 11 d.lgs. 74/2000 - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**

*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.*

*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.*

### **Considerazioni specifiche**

La disposizione in esame mira ad evitare che il contribuente si sottragga al dovere di pagamento di imposte dirette o sul valore aggiunto o dei relativi accessori (interessi o sanzioni amministrative), creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario.

Si tratta, infatti, di reato di pericolo che presuppone, a seconda dei casi:

- il compimento di alienazioni simulate o altri fraudolenti (dovendosi intendere ogni comportamento che, pur formalmente lecito, risulti caratterizzato da una componente di artificio o di inganno nonché idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero) idonei a pregiudicare, in tutto o in parte, l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria, a prescindere dalla preventiva attivazione di una procedura di riscossione coattiva;
- l'indicazione, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

Dal punto di vista soggettivo, oltre al dolo generico riferito alla condotta, si richiede il dolo specifico consistente: nel primo caso, nel fine di sottrarsi al pagamento dell'imposta o dei relativi accessori; nel secondo caso, nel fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale di tributi o relativi accessori. Nell'ambito del Fondo, per quanto di remota realizzazione, il reato potrebbe realizzarsi mediante la partecipazione a qualsiasi atto, simulato, fraudolento o di altro tipo, su beni propri o altrui, comunque idoneo a rendere in tutto o in parte inefficace una procedura di riscossione coattiva relativa al mancato pagamento, da parte di terzi, 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.

## **E.2 PRINCIPI GENERALI DI COMPORTAMENTO**

---

La presente Parte Speciale, ad integrazione/specificazione di quanto previsto nel Codice Etico del Fondo e/o nelle regole generali di condotta indicate nella Premessa della Parte Speciale del Modello e nella Parte Speciale "E", prevede l'espresso divieto a carico dei Destinatari di porre in essere comportamenti:

- tali da integrare, per quanto di remota realizzazione, le fattispecie di reato previste dall'art. 25-*quinqüesdecies* del D.Lgs. 231/01 di cui al punto precedente E.1 (e nei limiti ivi indicati);
- non conformi alle leggi, ai regolamenti vigenti, nonché alle procedure del Fondo o, comunque, non in linea con i principi espressi nel Modello e nel Codice Etico.

Inoltre, al fine di prevenire la commissione dei reati in oggetto, i Destinatari che svolgono la propria attività nell'ambito delle aree a rischio reato sono tenuti al rispetto dei seguenti principi generali di comportamento:

- qualifica dei fornitori (con acquisizione preliminare di informazioni anagrafiche o camerali, autodichiarazione sul possesso dei requisiti previsti dalla normativa sugli appalti pubblici, come nel tempo vigente, nonché eventuali successivi aggiornamenti inclusi quelli riguardanti dati rilevati nel corso o all'esito dell'esecuzione delle prestazioni);
- selezione dei fornitori qualificati sulla base di informazioni bancarie e reputazionali;
- controllo periodico e completo e/o consultazione *ad hoc* su modalità di gestione di risorse finanziarie (in entrata e in uscita) e relativa rappresentazione in contabilità e bilancio da parte di personale professionalmente qualificato (società di revisione e/o consulenti);
- segregazione delle funzioni (tra chi richiede la fornitura e controlla l'esecuzione della prestazione, chi verifica la corrispondenza tra quanto richiesto e quanto fatturato, chi autorizza il pagamento e chi lo dispone);
- tracciabilità dei processi;
- tracciabilità delle registrazioni e delle cancellazioni in contabilità;
- procedimentalizzazione delle attività;
- condivisione collegiale dei processi decisionali relativi agli adempimenti tributari applicabili al Fondo;
- programmazione preventiva e periodica dei *budget* relativi ai flussi finanziari (in entrata e in uscita) del Fondo;
- sicurezza informatica (per le dichiarazioni fiscali e per i documenti contabili) con adozione di un sistema di archiviazione della documentazione che garantisce l'impossibilità di modifica/distruzione dei documenti e dati conservati nonché l'accesso agli stessi solo agli autorizzati;
- archiviazioni (cartacea o telematica) della documentazione contabile del Fondo;
- monitoraggio e controllo del calcolo delle imposte e delle dichiarazioni fiscali e di quelle relative ai dipendenti/collaboratori (da parte di consulente specializzato adeguatamente selezionato nonché della società della revisione);
- flussi informativi speciali all'OdV (es. su accertamenti fiscali o contestazioni da parte delle autorità competenti);
- periodico coordinamento mediante scambi informativi o, ove richiesto, riunioni *ad hoc* tra OdV, Collegio sindacale, società di revisione e responsabili di amministrazione e finanza in ordine alla trattazione di aspetti con potenziale impatto in termini di configurabilità dei rischi fiscali;
- attuazione dei seguenti sistemi di controllo:
  - A. generali che afferiscono agli aspetti dell'organizzazione nel suo complesso, quali, tra gli altri, l'adozione degli standard comportamentali e delle regole di condotta di cui sopra nonché la promozione di iniziative di formazione specifica rivolti al personale interessato;
  - B. specifici - posti a presidio di ciascuna attività a rischio individuata (i.e., specifiche procedure o disposizioni volte a regolamentare l'attività/processo sensibile; assegnazione di ruoli e

responsabilità ovvero di specifici poteri di firma per lo svolgimento dell'attività esaminata, etc.) - articolati su tre livelli:

1. I° livello, volto alla verifica dell'adeguatezza e dell'effettività dei presidi posti a governo del rischio fiscale (in capo a chi si occupa della singola attività a rischio);
2. II° livello, diretto alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli di I° livello e assumere eventuali iniziative disciplinari;
3. III° livello diretto a valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema complessivo di prevenzione.

### **E.3 AREE A RISCHIO E PRINCIPI DI CONTROLLO PREVENTIVO**

---

#### **Area a rischio 1**

##### **GESTIONE DEI PAGAMENTI**

###### **➤ RUOLI E FUNZIONI COINVOLTE**

Presidente e Vice Presidente, Direzione, Direttore per l'esecuzione, Area Amministrazione

###### **➤ ATTIVITÀ SENSIBILI**

- a) Autorizzazione e disposizione di qualsiasi pagamento

###### **➤ PRINCIPI DI CONTROLLO PREVENTIVO**

Con riferimento alla gestione dei pagamenti, l'attività del Fondo si ispira ai seguenti principi di controllo preventivo:

- il pagamento delle fatture passive (di consulenti o collaboratori) avviene previa verifica circa l'effettuazione della corrispondente fornitura di beni o servizi nei confronti del Fondo secondo la seguente procedura:
- le fatture vengono acquisite dall'amministrazione che verifica la corrispondenza con i beni/servizi di cui all'ordine di acquisto nonché, per il tramite del direttore dell'esecuzione (ove nominato) ovvero della Direzione del Fondo, con quelli effettivamente resi;
- le fatture vengono messe in pagamento mediante predisposizione di apposito mandato sottoscritto dalla Direzione del Fondo;
- la fattura, unitamente al relativo mandato di pagamento, viene infine trasmessa all'amministrazione che provvede mediante bonifico bancario;
- i pagamenti avvengono esclusivamente mediante bonifico bancario disposto dai conti correnti del Fondo: sono vietati pagamenti in contanti di ogni importo o, comunque, qualsiasi altra forma di *datio in solutum*;
- è fatto divieto al Fondo di rinviare pagamenti a un periodo d'imposta diverso, per il fornitore, da quello nel quale la fattura è stata emessa;



- a garanzia della tracciabilità dei flussi finanziari (in entrata e in uscita), possono operare sui conti correnti del Fondo, mediante attribuzioni di credenziali personali dispositive riservate esclusivamente soggetti predeterminati dal Fondo, ciascuno secondo le rispettive competenze;
- in ogni caso, nei confronti del soggetto di cui all'art. 5, comma 1, lett. a) e b), d.lgs. 231/2001 il quale risulti imputato di un qualsiasi delitto non colposo, anche non previsto dallo stesso d.lgs. 231/2001, dal quale sia comunque derivato, direttamente o indirettamente, denaro o altra utilità, viene immediatamente sospeso l'eventuale potere di operare su conti correnti intestati al Fondo.

-

## **Area a rischio 2**

### **GESTIONE E ARCHIVIAZIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI**

#### ➤ RUOLI E FUNZIONI COINVOLTE

Direzione, Area Amministrazione

#### ➤ ATTIVITÀ SENSIBILI

- a) Predisposizione e conservazione di documenti contabili del Fondo

#### ➤ PRINCIPI DI CONTROLLO PREVENTIVO

Con riferimento alla gestione e archiviazione dei documenti contabili, l'attività del Fondo si ispira ai seguenti principi di controllo preventivo:

- a) l'archiviazione della documentazione fiscale avviene sia su supporto cartaceo o telematico;
- b) si adottano misure fisiche e/o informatiche tali da tracciare il momento e l'autore di ogni modifica/integrazione delle scritture contabili o di altri documenti rilevanti a fini fiscali;
- c) si approntano difese fisiche e/o informatiche idonee a impedire eventuali atti di distrazione o occultamento;
- d) chi gestisce la contabilità è diverso da chi predispone e/o sottoscrive e/o invia le dichiarazioni tributarie per conto del Fondo;
- e) È sempre garantito l'immediato accesso ai documenti contabili nei confronti di autorità ispettive o di controllo, nell'esercizio delle relative funzioni, nonché alla società di revisione, al Collegio Sindacale o all'OdV.