

## **8 – RICETTAZIONE, RICICLAGGIO E IMPIEGO DI DENARO, BENI O UTILITA' DI PROVENIENZA ILLECITA NONCHE' AUTORICICLAGGIO (art, 25 octies D.lgs. 231/2001)**

### **8.1 - I reati presupposto: descrizione ed analisi delle fattispecie**

L'Art. 25 octies del decreto rubricato "Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita nonché autoriciclaggio" è stato recentemente modificato dalla l. 186/2014 con l'introduzione del reato di auto riciclaggio. Esso recita testualmente:

- "1. In relazione ai reati di cui agli articoli 648, 648-bis e 648-ter e 648 ter 1 del codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da 200 a 800 quote. Nel caso in cui il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione superiore nel massimo a cinque anni si applica la sanzione pecuniaria da 400 a 1000 quote.
2. Nei casi di condanna per uno dei delitti di cui al comma 1 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, per una durata non superiore a due anni.
3. In relazione agli illeciti di cui ai commi 1 e 2, il Ministero della giustizia, sentito il parere dell'UIF, formula le osservazioni di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231."

I reati penali che vengono in considerazione quali reati presupposto per la responsabilità degli enti sono dunque:

#### **Art. 648 c.p. RICETTAZIONE**

"Fuori dei casi di concorso nel reato, chi, al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto, acquista, riceve od occulta denaro o cose provenienti da un qualsiasi delitto, o comunque si intromette nel farle acquistare, ricevere od occultare, è punito con la reclusione da 2 a 8 anni e con la multa da euro 516 a euro 10.329,00.

La pena è della reclusione sino a sei anni e della multa sino ad euro 516,00, se il fatto è di particolare tenuità.

Le disposizioni di questo articolo si applicano anche quando l'autore del delitto, da cui il denaro o le cose provengono, non è imputabile o non è punibile ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto."

**Commento**

Oggetto della tutela è il patrimonio. Trattasi di reato di offesa caratterizzato da una condotta tipica.

Per la configurabilità del reato assume rilievo determinante l'acquisizione del possesso di cose di provenienza delittuosa. Costituisce ricettazione anche ricevere in pegno o a garanzia beni che si è consapevoli siano di provenienza delittuosa.

Il fatto dell'illecita provenienza delle cose acquistate e ricevute è sufficiente che risulti in base a prove logiche non essendo necessario l'accertamento giudiziale della commissione del delitto presupposto, dei suoi autori, dell'identificazione della tipologia del reato. La derivazione delittuosa del bene può desumersi dalla natura e dalle caratteristiche del bene stesso.

Le cose possono provenire da un qualsiasi delitto (non necessariamente da un delitto contro il patrimonio) commesso da chiunque (non necessariamente quindi da colui dal quale il ricettatore acquista o riceve).

E' punibile la ricettazione da ricettazione (quando si acquista la merce da altro ricettatore).

Rientrano nell'ambito della ricettazione anche le cose che derivano mediamente da delitto nel senso che in virtù di uno o più negozi giuridici hanno subito una trasformazione economica; pertanto sussiste tale delitto non solo in relazione al prodotto o profitto del reato ma anche al denaro e alle cose che costituiscono il prezzo del reato (ossia cose acquistate col denaro di provenienza delittuosa o denaro conseguito dall'alienazione di cose di provenienza delittuosa).

Per incorrere in reato è necessaria la consapevolezza della provenienza illecita del bene ricevuto, consapevolezza che può anche desumersi dalla qualità delle cose ricevute nonché dagli altri elementi indicati dall'art. 712 c.p. in tema di incauto acquisto (condizione di chi le offre ed entità del prezzo). Gli indizi devono essere gravi ed univoci da ingenerare in qualsiasi persona di media levatura intellettuale e secondo la più comune esperienza la certezza che non possa trattarsi di cose legittimamente detenute da chi le offre. Non è necessario che la conoscenza della provenienza illecita della cosa si estenda alla precisa e completa consapevolezza delle circostanze di tempo, di modo e di luogo del reato.

Il Giudice può desumere la malafede dell'acquirente / ricettatore anche da elementi indiretti come ad esempio l'omessa o non attendibile indicazione della provenienza della cosa oppure sulla viltà del prezzo (elemento che rileva anche sotto il profilo oggettivo e sotto il profilo del dolo specifico).

Il profitto il cui conseguimento integra il dolo specifico del reato di ricettazione, può anche avere natura non patrimoniale essendo sufficiente qualsiasi utilità o vantaggio.

Il reato di ricettazione ha carattere istantaneo pertanto si consuma nel momento in cui è stato commesso il fatto tipico descritto dalla norma e non a quello in cui tale fatto viene accertato in relazione all'effetto permanente del reato.

#### **Art. 648 bis – RICICLAGGIO**

“Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 1032 a euro 15.493.

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

Si applica l'ultimo comma dell'art. 648.”

#### **Commento**

Con la norma in esame il legislatore ha voluto reprimere sia le attività che si esplicano sul bene trasformandolo o modificandolo parzialmente, sia quelle altre che, senza incidere sulla cosa, sono comunque di ostacolo all'individuazione della provenienza delittuosa.

La condotta può configurarsi in due modi con lo scopo di ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa dei beni:

- a) sostituire o trasferire denaro, beni e altre utilità provenienti da delitto non colposo ;
- b) compiere operazioni su denaro, beni o altra utilità.

E' sufficiente il compimento di atti o fatti diretti a consentire la riutilizzazione di denaro o di altre utilità di provenienza illecita, riutilizzazione e ripulitura che deve costituire il risultato prefissatosi dal soggetto agente. Non è necessario che si verifichi l'evento lesivo.

E' richiesto il dolo generico ossia la volontà di compiere le attività volte ad ostacolare/impedire l'individuazione della provenienza illecita di beni o denaro e la consapevolezza della provenienza delittuosa.

#### **Rapporti con la ricettazione e con il reato di cui all'art. 648 ter**

E' in relazione di specialità con il reato di ricettazione perché si compone della stessa condotta di acquisto o ricezione di denaro, beni o altra utilità, arricchita dall'elemento aggiuntivo del compimento di attività dirette ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa.

Il criterio per individuare le condotte tipiche di riciclaggio e per distinguerle da quelle di ricettazione non consiste più nel modo di incidere materialmente e fisicamente sul bene ma nel tipo di rapporto che si instaura con il circuito economico dei beni leciti. Quindi rientrano nel riciclaggio tutte quelle condotte dinamiche che danno luogo ad uno scambio tra il traffico lecito e quello illecito di modo che i beni "puliti" entrino nella sfera illecita mentre quelli illeciti entrino nel traffico "pulito". Sono invece conformi alla ricettazione tutte le condotte statiche che sottraggono o continuano a sottrarre il bene alla circolazione che quindi viene mantenuto fuori dal circuito dei beni leciti.

#### **Art. 648 ter – IMPIEGO DI DENARO, BENI O UTILITA' DI PROVENIENZA ILLECITA**

"Chiunque, fuori dei casi di concorso nel reato e dei casi previsti dagli art. 648 e 648 bis c.p., impiega in attività economiche e finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da Euro 1.032 a euro 15.493.

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

La pena è diminuita nell'ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 648.

Si applica l'ultimo comma dell'art. 648."

#### **Commento**

La peculiarità di questa fattispecie rispetto a quella di riciclaggio è la finalità di far perdere le tracce della provenienza delittuosa deve essere perseguita mediante l'impiego delle risorse in attività economiche e finanziarie.

#### **Art. 648 ter 1 – AUTORICICLAGGIO**

"Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Si applica la pena della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 se il denaro, i beni o le altre utilità provengono dalla commissione di un delitto non colposo punito con la reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

Si applicano comunque le pene previste dal primo comma se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da un delitto commesso con le condizioni o le finalità di cui all'articolo 7 del decreto-

legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 203, e successive modificazioni.

Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale.

La pena è aumentata quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale.

La pena è diminuita fino alla metà per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto.

Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648."

## **Commento**

### **Il delitto di autoriciclaggio in generale**

Ictu oculi emerge come la previsione abbia condensato gli art. 648 bis e ter c.p., riferiti però a colui che ha commesso il reato presupposto, in una sorta di "ibrido"<sup>17</sup>.

Nel particolare "l'impiego" fa riferimento a qualsivoglia forma di reimmersione della disponibilità delittuosa nel circuito economico e legale: si pensi ad un investimento in ambito imprenditoriale, ad un aumento di capitale societario, ad un acquisto di immobile da reddito o strumentale all'impresa. Non sempre agevole trovare il distinguo con "la sostituzione" o "il trasferimento". Forse il discrimen è rintracciabile nel fatto che sostituzione e trasferimento comportano una modifica alla titolarità del bene, mentre l'impiego di denaro non determina il mutamento della titolarità della res, che viene utilizzata dallo stesso soggetto che ne ha legittimazione<sup>18</sup>. La Suprema Corte di Cassazione ha, altresì, provato a rintracciare tale confine: vi sarebbe sostituzione o trasferimento, di cui all'art. 648 bis c.p., ogniqualvolta il provento illecito venga prima "ripulito" e poi impiegato; vi sarebbe impiego, ex art. 648 ter c.p., se esso venisse direttamente utilizzato<sup>19</sup>.

Quanto ai concetti di "sostituzione" e "trasferimento" essi costituiscono il risultato perseguito dalla condotta, tramite modalità causalmente orientate. Nello specifico, il primo risulta integrato da ogni

---

<sup>17</sup> F. BRIZZI, G. CAPECCHI, A. RINAUDO, F. VANNI, Autoriciclaggio e fenomeni di reimmersione dei beni illeciti nell'economia, in *Altalex*, 18 febbraio 2015.

<sup>18</sup> A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, Autoriciclaggio e reati tributari, in *Dir. Pen. e Processo*, n. 2/2015, p. 139

<sup>19</sup> Cfr. Cassazione Penale n. 4800 del 2000, in banca dati *Pluris*.

condotta di immutazione in altro bene/utilità dello stesso o di altro genere. E' l'ipotesi più classica di riciclaggio, consistente nella consegna di un bene in cambio di un bene diverso: un acquisto di titoli o strumenti finanziari, un acquisto di beni, ma anche il mero deposito in banca (con cui avviene il "lavaggio" con altro denaro "pulito")<sup>20</sup>. Il secondo, invece, consiste in un qualsiasi spostamento di titolarità o disponibilità: un'intestazione fittizia, un passaggio di disponibilità materiale dei beni, un trasferimento del denaro da un conto all'altro<sup>21</sup>.

La destinazione della disponibilità di provenienza illecita deve essere conferita in "attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative". Autorevole Dottrina non ha mancato di far notare come "l'elencazione soffra di palesi sovrapposizioni e di qualche conseguente ridondanza (senza però che vi sia alcun elemento di contraddizione interna)"; tuttavia una simile scelta rende esplicita la rilevanza di simili condotte meramente "negli ambiti rientranti nello svolgimento di attività economiche"<sup>22</sup>.

Quanto alla nozione di "attività economica o finanziaria", essa è desumibile dagli artt. 2082, 2135 e 2195 c.c. e si riferisce non semplicemente all'attività produttiva in senso stretto (ovvero diretta alla produzione di beni o servizi), ma anche allo scambio e distribuzione dei beni nel mercato del consumo, nonché ad ogni altra attività che possa rientrare all'interno di quelle indicate dal codice civile. Infatti per la definizione di "attività economica" il riferimento alla norma civilistica, che definisce l'imprenditore, permette ugualmente di cogliere il concetto citato; appare quindi ripetitivo il richiamo fatto dall'art. 648 ter 1 c.p. all'attività imprenditoriale, forma attraverso la quale si manifesta l'attività economica. L'"attività finanziaria" riguarda, invece, l'intermediazione immobiliare, e trova la sua fonte nel T.U.I.F.<sup>23</sup>

Il bene giuridico tutelato per l'inedita confluenza delle condotte di riciclaggio e di reimpiego si connota di una evidente plurioffensività: l'offesa al mercato e contestuale offesa alla concorrenza. Per un diverso filone interpretativo, che sottolinea l'allontanamento della norma dalla classica

---

<sup>20</sup> In ordine a tale ultimo esempio, relativo all'art. 648 bis cp. si segnala Cassazione Penale n. 13085 del 2014 in banca dati Pluris. Non si può non accennare, sin d'ora, come tale rigoroso orientamento sia destinato a mutare per l'introduzione dell'inciso "in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa", introdotto nella nuova norma. Sull'importanza di tale elemento si tornerà nel corso della trattazione.

<sup>21</sup> Sul trasferimento tra conti si veda Cassazione Penale n. 43881 del 2014, in banca dati Pluris, relativa all'art. 648 bis. Anche in tal caso resta la problematica, citata nella nota precedente, relativa all'introduzione del concetto di "grave ostacolo".

<sup>22</sup> Cfr. F. MUCCIARELLI, Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio, cit., p. 4.

<sup>23</sup> A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, Autoriciclaggio e reati tributari, in Dir. Pen. e Processo, n. 2/2015, p. 139.

componente patrimoniale, l'incriminazione appare più funzionale all'impedimento della consolidazione di una precedente situazione di illiceità e allo svolgimento delle indagini sulla provenienza delittuosa dei beni, cui si associa lo scopo di prevenire la circolazione della res di reato. In quest'ottica, e di conseguenza, sarebbe primeggiante la tutela dell'amministrazione della giustizia<sup>24</sup>.

Oggetto materiale della condotta sono "il denaro, i beni o le altre utilità": "anche in questo caso il legislatore ha preferito percorrere strade consuete, partendo dal denaro e proseguendo con formule via via più ampie. L'elencazione rimanda a qualsiasi cespite dotato quindi di un valore di scambio apprezzabile"<sup>25</sup>. Il termine "provenienti" nell'economia della norma rappresenta un passaggio fondamentale. Posto che dovrebbe sempre preferirsi un'interpretazione restrittiva, nel pieno rispetto dell'art. 25 Cost., vi risultano ricompresi i concetti di "profitto" (vantaggio economico ricavato dal reato) e di "prodotto" (ovvero il frutto, l'oggetto materiale, direttamente generato dall'attività illecita); dubbi, invece, per il "prezzo".

Il reato va qualificato sicuramente come proprio: il soggetto attivo è soltanto l'autore del reato presupposto, ovvero un soggetto che vi abbia concorso. Quanto all'elemento soggettivo esso consiste nel dolo generico: risulta, dunque, necessaria la consapevolezza della provenienza illecita delle risorse, accompagnata dalla coscienza e volontà di destinarle ad un impiego economicamente utile. Per tali motivazioni dovrebbe escludersi la possibilità di un dolo eventuale.

Quanto alle circostanze aggravanti ed attenuanti, la condotta è scandita con un disvalore modulato, evidenziato da una diversa cornice edittale della pena: in considerazione della minore gravità del delitto a monte, il reato avrà una minore risposta repressiva da parte dell'ordinamento.

Sarà nuovamente applicata la pena più grave nei casi in cui i beni o le altre utilità provengano da un reato commesso "con le condizioni e le modalità" di cui all'associazione di stampo mafioso. Importa, altresì, un aggravio di pena l'aver commesso il reato "nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale", che trova spiegazione nello "sfruttamento illegale" di strutture operative ed attività assai utili per l'ottimizzazione del risultato criminale insito nell'autoriciclaggio. Implica, invece, una diminuzione della sanzione, l'essersi "efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto", in

---

<sup>24</sup> R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale – parte speciale*, Nel Diritto Editore, Roma, 2015, pp. 314 - 336 .

<sup>25</sup> R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale – parte speciale*, ivi, p. 342.

linea con la tendenza di politica criminale a tipologia premiale delle condotte riparatorie neutralizzatrici. Viene estesa la disciplina della confisca stabilita dall'art. 648 quater c.p. Fondamentale la previsione di cui al quarto comma la quale segna il limite negativo del tipo in quanto descrive una modalità della condotta, la "mera utilizzazione" e il "godimento personale", espressamente esclusa dalla penale rilevanza.

L'intentio legis, strettamente connessa alla ragione giustificatrice dell'autoriciclaggio, è sicuramente lodevole. La grave sanzione penale di cui al primo comma, invero, è stata limitata ad una serie di condotte che producono il medesimo risultato: il reimpiego, a fini lucrativi, nel circuito economico legale di risorse di provenienza delittuosa. L'incriminazione ex art. 648 ter 1 c.p. viene riservata, conseguentemente, a quelle forme di utilizzazione maggiormente offensive per l'ordinamento finanziario<sup>26</sup>.

Tanto premesso devono introdursi diverse criticità. In primis, quanto a tecnica legislativa, il quarto comma denota l'infelice capacità di redazione delle norme da parte del legislatore: la previsione esordisce infatti con l'inciso "fuori dei casi di cui ai commi precedenti", quindi considerando condotte di per sé già al di fuori dell'area del penalmente rilevante per il reato de quo. Probabilmente esso costituisce un'utile ridondanza, per ricordare all'interprete che, dove vi è uso personale, non può esservi, comunque, riciclaggio.

La criticità evidenziata risulta di non poco momento anche per il corretto inquadramento della natura del comma in esame. Astrattamente, infatti, esso sarebbe classificabile sia come esimente, agente sull'antigiuridicità; sia come causa oggettiva di esclusione del tipo, incidente sulla tipicità; sia come causa di non punibilità, riguardante la mera punibilità. Ad oggi, la Dottrina maggioritaria qualifica il comma in esame come causa oggettiva di esclusione del tipo<sup>27</sup>.

Oltre alla citata e criticata preferenza per sanzionare le condotte relative al circuito economico e non quelle inerenti il piacere individuale, rivelando una deprecabile scala di valori ("il piacere sociale costituisce il bene sociale e individuale più alto mentre l'attività produttiva merita discredito, riprovazione e conseguente punizione"), in secundis la causa di non punibilità è

---

<sup>26</sup> Cfr. A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit. p. 144.

<sup>27</sup> Cfr. F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., pp. 12.

formulata in termini incerti ed ambigui: i confini del penalmente rilevante, conseguentemente, sono oscuri e labili<sup>28</sup>.

A tal proposito sembra potersi affermare che l'“utilizzo” riguarderebbe i beni mobili, in particolare il denaro, mentre “il godimento” i beni immobili. Più in generale pare, infatti, che le nozioni di “mero utilizzo” e di “godimento personale” alludano principalmente all'autoconsumo, sia quando esso venga distrutto con l'uso, sia quando resti a disposizione per il futuro.

Deve chiedersi, altresì, se nella nozione di “mera utilizzazione” e di “godimento personale” rientrino i casi in cui il provento sia condiviso con altri, come nel caso di una cena con amici, o dell'acquisto di un'auto per la famiglia. In tal senso sarebbero prospettabili due tesi contrapposte: una versione “solipsistica”, con un godimento esclusivamente personale, suggerita dall'aggettivo “mera” che suggerisce l'idea di “esclusività”; una ricostruzione meno rigorosa, invece, lo riterrebbe applicabile anche nei casi di utilizzazione non strettamente personale<sup>29</sup>.

Un ulteriore indirizzo, invece, propone una diversa classificazione dei concetti in esame, alla luce di un esempio illuminante: posto che nessun dubbio vi sarebbe nel caso in cui l'agente compri per sé un'abitazione in una località balenare, ma quid iuris allorquando l'acquisto fosse compiuto da una società, da lui interamente controllata, cui l'autore del reato presupposto abbia preventivamente trasferito il denaro di provenienza delittuosa? Con una lettura analitica e atomistica delle singole condotte, difficilmente potrebbe negarsi che almeno una parte della vicenda graviterebbe attorno al penalmente rilevante: vi sarebbe, invero, una condotta concretamente ostacolante con il trasferimento del denaro alla società. Risulta evidente la difficoltà nel dare contenuto concreto ai concetti in esame: il rischio, ovviamente, è che una tale incertezza possa ripercuotersi sull'applicazione del comma in esame, implicandone una “interpretazione abrogatrice da parte dell'Autorità Giudiziaria”.

Quanto alla consumazione, il nuovo delitto si perfeziona nel momento in cui si tiene la condotta vietata. Non pare semplice dirimere il caso in cui vi siano più condotte relative al medesimo bene in tempi diversi: Autorevole Dottrina, respingendo l'ipotesi di un unico reato a consumazione prolungata, sostiene la presenza di una continuazione nel reato.

---

<sup>28</sup> In tal senso, già a pochi giorni dall'emanazione della Legge n. 186 del 2014, cfr. N. MAINERI, M. PACINI, Reato di autoriciclaggio: i problemi che potrebbe comportare, cit.. Si veda altresì R. RAZZANTE, Le prime considerazioni sul reato di autoriciclaggio, in Rivista231.it.

<sup>29</sup> In tal senso sembra esporsi altresì A. ROSSI, Note in prima lettura sulla responsabilità degli enti ai sensi del D. LGS. 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illusioni ed azzardi esegetici, in Diritto Penale Contemporaneo, 20 febbraio 2015, pp. 6 – 8.cit., p. 7

Va salutato con molto favore l'inserimento dell'avverbio "concretamente" che ha chiaramente inteso tipizzare l'offesa penale al livello del pericolo concreto.

Con la previsione in esame emerge l'esigenza sentita dal nostro legislatore di dare un connotato di disvalore forte alla condotta, mediante l'assegnazione di una carica di rilevante offensività alle modalità esecutive attraverso le quali si esplicita la condotta<sup>30</sup>. Sotto questo punto di vista, l'aggiunta dell'avverbio "concretamente", oltre a pretendere accertamenti in termini oggettivi, impone all'interprete un'esegesi rigorosa, attribuite al termine "ostacolare" la pienezza del suo valore semantico.

Dovrà, di conseguenza, subire un netto revirement la Giurisprudenza che, in tema di riciclaggio, si accontentava di comportamenti di modesta o inesistente idoneità ostacolante: si pensi ai casi di mero deposito in banca di somme di danaro, che "stante la natura fungibile del bene", veniva ritenuto penalmente tipico poiché "automaticamente sostituito con denaro pulito"<sup>31</sup>. Allo stesso modo non basterà ad integrare il delitto neppure il mero trasferimento dell'utilità da un conto all'altro, diversamente intestato<sup>32</sup>.

Viene salutato con favore, altresì, lo sdoppiamento graduato della risposta repressiva, diversificata a seconda della pena prevista per il reato presupposto: il disvalore di quest'ultimo dovrebbe, in conseguenza, riflettere anche la gravità del successivo autoriciclaggio.

### **Autoriciclaggio e responsabilità degli Enti**

La legge 186 del 2014 non ha solo introdotto nel nostro ordinamento l'art. 648 ter 1 ma ha anche espressamente inserito detta norma nel corpo dell'art. 25 octies del D.lgs 231/2001 tra i reati presupposto della responsabilità dell'ente.

Come si è visto nel paragrafo precedente il reato di auto riciclaggio è stato modellato con un'amplissima ed indeterminata platea di reati presupposto ossia un qualsiasi delitto non colposo. Ciò, in relazione alla responsabilità degli enti pone non pochi problemi interpretativi e conseguentemente pratici.

---

<sup>30</sup> A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, Autoriciclaggio e reati tributari, in Dir. Pen. e Processo, n. 2/2015, p. 139.

<sup>31</sup> Si veda, ex multis, Cassazione Penale n. 43534 del 2012, in banca dati Pluris.

<sup>32</sup> Così invece Cassazione Penale n. 47357 del 2009, in banca dati Pluris.

Secondo un'autorevole – sebbene isolata - fonte dottrinale<sup>33</sup> è necessario per evitare di tradire quella che è l'impostazione della responsabilità ex decreto 231 e di rendere impossibile costruire un modello davvero efficace “già il delitto a monte produttore dell'utilità illecita in quanto strumentale all'autoriciclaggio dell'ente deve essere uno dei reati presupposto costituenti ad oggi la parte speciale del D.lgs 231/2001 determinanti la responsabilità della persona giuridica e non già qualsiasi delitto non colposo”.

La logica di fondo di questa impostazione è costituita dalla considerazione che presupposto fondante e fondamentale dell'autoriciclaggio è l'identità della persona che commette sia il reato presupposto che quello di riciclaggio.

Se così è, allora, ciò deve valere anche per la persona giuridica la quale deve avere commesso entrambi i reati, quello presupposto e quello di riciclaggio: ma allora l'ente non può essere considerato responsabile se non per un reato presupposto che rientri nel novero dei reati ascrivibili all'Ente ex Decreto 231.

Tale tesi - che viene definita dall'autrice stessa come un “azzardo” – trova un indubbio punto d'appoggio in quanto statuito dalla Suprema Corte in materia di responsabilità degli enti con riferimento al reato di associazione per delinquere. La Corte<sup>34</sup> ha infatti affermato che la rilevanza di una fattispecie non inserita nel catalogo ex D. lgs 231 non può essere indirettamente recuperata nella diversa prospettiva di una loro imputazione quali reati scopo del delitto associativo pure contestato perché così ragionando “la norma incriminatrice di cui all'art. 416 c.p. (questa sì nel catalogo dei reati presupposto) si trasformerebbe , in violazione dei principi di tassatività del sistema sanzionatorio di cui al Decreto 231 in una disposizione aperta, dal contenuto elastico potenzialmente idonea a ricomprendere nel novero dei reati presupposto qualsiasi fattispecie di reato con il pericolo di un'ingiustificata dilatazione dell'area di potenziale responsabilità dell'ente collettivo, i cui organi direttivi verrebbero in tal modo costretti ad adottare su basi di assoluta incertezza, e nella totale assenza di oggettivi criteri di riferimento, i modelli di organizzazione e gestione di cui all'art. 6 del D.lgs 231/2001, scomparendone di fatto ogni efficacia in relazione agli auspicati fini di prevenzione”.

Tale tesi peraltro è stata fatta propria da Confindustria con la circolare 19867 del 2015 “in attesa che la giurisprudenza definisca con certezza il perimetro di responsabilità dell'ente”.

<sup>33</sup> A. ROSSI, Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del D.lgs 231/2001 ed auto riciclaggio, riticità, incertezze, illazioni ed azzardi esegetici, in Dir. Pen. Cont., 20 febbraio 2015.

<sup>34</sup> Cass. Sez. V, 20 dicembre 2013, n. 3635.

A fronte di questo orientamento per così dire restrittivo ve ne è un altro che invece evidenzia come il reato de quo anche in relazione agli enti possa avere come reato presupposto un qualsiasi delitto non colposo (anche se non compreso nel novero dei reati 231), con tutto ciò che questo comporta sotto il profilo della risk analysis e della costruzione di protocolli di prevenzione che compongono il Modello di Organizzazione e Gestione.

Vi è poi un terzo orientamento dottrinale<sup>35</sup> per così dire mediano che suggerisce, sotto il profilo operativo, di prevedere dei protocolli di prevenzione volti a tracciare tutti i flussi economici e finanziari in uscita ed in entrata al fine di rendere accertabile la lecita provenienza o la legittima e trasparente destinazione, nonché ad individuare specifici indici di sospetto suggestivi di un rischio reato. Quindi a venire in rilievo rispetto al modello di organizzazione e gestione non sarà l'innunerevole serie di delitti non colposi evocato dall'art. 648 ter 1 c.p. ma i flussi economici e finanziari che interessano l'ente e che dovranno essere tracciati per controllarne la provenienza non illecita (similmente a quanto deve essere già fatto per la prevenzione del reato di riciclaggio).

### **Focus: i reati tributari**

Sicuramente uno dei temi più discussi riguarda quello dei reati tributari come reati presupposto della responsabilità degli Enti: esclusi – almeno per ora - dal novero dei reati 231, i reati tributari possono però costituire il presupposto del reato di auto riciclaggio (quanto meno secondo una delle attuali impostazioni dottrinali di cui si è detto nel paragrafo precedente), questo sì reato 231.

E quindi la domanda che ci si deve porre è se ed in che misura i reati tributari possano per tale via costituire presupposto di responsabilità per l'ente e se vadano mappati all'interno della risk analysis prodromica al Modello di Organizzazione e Gestione.

Per rispondere a tale quesito è preliminarmente necessario procedere ad una disamina sistematica dei reati tributari così come disciplinati dal D. Lgs. 74/2000, che ha riordinato i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, al fine di valutarne la sussimibilità all'interno del reato di auto riciclaggio.

Per iniziare va rilevato che il nostro sistema fiscale è per lo più incentrato sulla autodeterminazione ed autoliquidazione del tributo da parte dello stesso contribuente. Tale fatto ha portato il legislatore a "concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui

---

<sup>35</sup> LUCA TROYER, Autoriciclaggio e responsabilità degli enti tra problemi dogmatici e suggerimenti pratici, in *Le Società*, 5/2016, pag. 626; MUCCIARELLI, Qualche nota sul delitto di auto riciclaggio, in *Riv. Trim. Dir. Penale Cont.*, 2015, 1, 108.

redditi o sul valore aggiunto, quale momento essenziale di disvalore del fatto [...] nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione di imposta"<sup>36</sup>.

Attraverso la loro infedele o mancata presentazione diventa penalmente rilevante la condotta diretta all'evasione del contribuente verificandosi solo in quel momento la lesione dell'interesse erariale.

Il Capo I del D. Lgs. 74/2000 individua e disciplina quattro fattispecie penali in ambito dichiarativo.

Le prime tre ipotesi di delitto (artt. 2, 3 e 4) sono accumulate dall'aver natura commissiva e dal realizzarsi attraverso un falso ideologico in scrittura privata. I primi due articoli indicati, puniscono la forma più grave di falsità ideologica data dalla dichiarazione fraudolenta che si caratterizza per la sua recettività ed pericolosità costituita dal fatto che il mendacio nella dichiarazione è supportato da ulteriori artifici idonei a sviare od ostacolare l'attività di accertamento (art. 2 – utilizzo di fatture od altri documenti per operazioni, in tutto o in parte, inesistenti – forma più grave per la quale non è prevista alcuna soglia di punibilità; art. 3 – mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di versi da quelli previsti nell'articolo precedente; art. 4 – tutte le altre ipotesi residuali di falso in dichiarazione).

Le tre fattispecie di reato individuate poco sopra hanno una struttura piramidale: il delitto di dichiarazione infedele si configura solo se non ricorre uno dei due delitti di dichiarazione fraudolenta; il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante artifici ricorre solo se non si configura il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture od altri documenti per operazioni, in tutto o in parte, inesistenti.

Si evidenzia che non vengono ad avere rilievo penale tutte le dichiarazioni tributarie.

Un primo limite deriva dal fatto che la tutela penale è prevista solo per le dichiarazioni delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Una seconda discriminante la si individua nel fatto che sono solo le dichiarazioni annuali le dichiarazioni interessate da tale tutela<sup>37</sup>.

Si ritiene utile al fine di una migliore comprensione, analisi e valutazione delle fattispecie di reato tributario in commento, riportare uno schema di sintesi delle stesse.

---

<sup>36</sup> Cassazione, SS.UU. penale, 25.10/07.11.2000, n. 27, in Rassegna Tributaria, 2000, 1932.

<sup>37</sup> Si evidenzia la problematica delle dichiarazioni una tantum, delle dichiarazioni periodiche, di quelle straordinarie, di quelle non valide fiscalmente, della dichiarazione IRAP e della dichiarazione del sostituto di imposta per le quali non si viene a configurare una rilevanza penale. Vengono per contro ritenute soggette a tutela penale le dichiarazioni straordinarie in caso di liquidazione, liquidazione coatta amministrativa, fallimento, trasformazione, fusione e scissione.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE L'USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 2, D.LGS. 74/2000)	
INTERESSE TUTELATO	Il bene giuridico oggetto di tutela è individuato nella salvaguardia dell'interesse fiscale alla completa percezione del tributo. Tuttavia non essendo richiesta una concreta evasione di imposta, è necessario qualificarlo come reato di pericolo concreto.
SOGGETTI ATTIVI	Nonostante l'uso del pronome "chiunque" il delitto in esame ha natura di reato proprio potendo essere commesso solo da chi riveste una determinata qualifica. Può essere considerato soggetto attivo anche il contribuente non obbligato alla tenuta delle scritture contabili in quanto, sulla base delle condotte di utilizzazione viene fatto riferimento non solo alla registrazione nelle scritture contabili ma anche alla detenzione degli stessi ai fini di prova.
LA CONDOTTA	<p>L'elemento oggettivo del reato consiste nel delitto commissivo di mera condotta avente natura istantanea e si verifica con la presentazione della dichiarazione annuale. Il reato si articola in più fasi: la prima fase, congiunta e strumentale al risultato finale, è caratterizzata dall'acquisizione di fatture per operazioni inesistenti o di altra documentazione falsa e dalla successiva utilizzazione mediante la registrazione nelle scritture contabili obbligatorie. Trattasi tuttavia di una condotta non punibile essendo strumentale alla realizzazione dell'illecito.</p> <p>Nella seconda fase si perfeziona la fattispecie attraverso la presentazione della dichiarazione annuale mendace con l'indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi che trovano corrispondenza nei documenti falsi acquisiti.</p>

<b>DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFIZI (ART. 3, D.LGS. 74/2000)</b>	
INTERESSE TUTELATO	Il bene giuridico oggetto di tutela deve essere individuato nell'interesse dello Stato all'integrale e tempestiva percezione del tributo. La lesione dell'interesse dell'Erario deve assumere una dimensione quantitativa riferita ad ogni tributo considerato (Irpef, Ires ed Iva), non inferiore alla soglia di Euro 30.000,00. Congiuntamente a ciò, l'ammontare totale degli elementi attivi sottratti ad imposizione deve essere superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione. Il delitto in esame perciò, diversamente dal reato di dichiarazione fraudolenta, si atteggia come un reato di danno.
SOGGETTI ATTIVI	Il delitto in esame ha natura di reato proprio potendo essere commesso solo da chi riveste una determinata qualifica. Tale qualifica non si limita a richiedere che il soggetto attivo sia un contribuente obbligato alla presentazione di una delle dichiarazioni annuali sulle imposte dirette o sull'IVA, ma anche che sia un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili. Restano esclusi da questi obblighi gli imprenditori agricoli e quelli che, pur percependo redditi di lavoro autonomo, non esercitano professionalmente arti e professioni.
LA CONDOTTA	La sussistenza dei mezzi fraudolenti rappresenta il punto focale del delitto in questione.  E' necessaria la sussistenza di un ulteriore elemento rispetto alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie (libro giornale, libro inventari, bilancio, inventario, il conto dei profitti e delle perdite) e cioè una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile. Secondo la Relazione ministeriale, il

	<p>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.</p> <p>Tale fattispecie si caratterizza dalla presenza di una condotta articolata in più fasi. La prima fase consiste nella falsa rappresentazione delle scritture contabili comprendendo anche la redazione del bilancio. La condotta deve caratterizzarsi attraverso una falsa rappresentazione che si realizza attraverso una falsità ideologica nelle scritture. Tale falsità si può verificare per mezzo di una condotta sia commissiva, attraverso l'infedele annotazione di costi fittiziamente creati o gonfiati e/o di ricavi indicati in misura inferiore a quella reale, sia meramente omissiva data dalla mancata registrazione di elementi che avrebbero dovuto essere inseriti in contabilità.</p> <p>Altro elemento che caratterizza tale reato è la condotta del soggetto attivo che oltre a compiere una falsa rappresentazione contabile, si avvale di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento.</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 4, D.LGS. 74/2000)	
INTERESSE TUTELATO	<p>L'oggetto della tutela penale è individuato nell'interesse dell'erario alla integrale e tempestiva percezione dei tributi. Trattasi di un delitto di danno caratterizzato dal verificarsi dell'evento concretamente lesivo che si verifica dall'evasione di imposta nella misura minima indicata dalle soglie di punibilità (a. imposta evasa &gt; 50.000,00; b. ammontare elementi attivi sottratti ad imposizione &gt; 10% degli elementi attivi indicati in dichiarazione).</p>

SOGGETTI ATTIVI	Trattasi di un reato proprio e perciò può essere commesso unicamente da colui che ha l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale dei redditi o sull'imposta sul valore aggiunto, senza alcuna limitazione soggettiva.
LA CONDOTTA	Tratti di un delitto di tipo commissivo e di mera condotta caratterizzato dall'indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto di una base imponibile in misura inferiore a quella effettiva attraverso l'esposizione dei elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale o di elementi passivi fittizi.

OMESSA DICHIARAZIONE (ART. 5, D.LGS. 74/2000)	
INTERESSE TUTELATO	L'oggetto della tutela penale è individuato nell'interesse dell'Erario alla integrale e tempestiva percezione dei tributi, interesse che viene leso dalla mancata presentazione della dichiarazione e dal mancato versamento delle imposte.
SOGGETTI ATTIVI	<p>Sono soggetti attivi solo coloro che sono obbligati alla presentazione di una delle dichiarazioni che risultano poi omesse. In tale categoria sono inclusi anche chi presenta la dichiarazione in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche.</p> <p>Ulteriori condotte illecite si riferiscono a fenomeni quali l'esteroinvestizione e la stabile organizzazione occulta.</p> <p>Con esteroinvestizione si fa riferimento a quelle società che, pur avendo formalmente sede legale all'estero, hanno la loro sede effettiva in Italia. Per accertare l'eventuale natura fittizia di questa residenza deve farsi riferimento alla verifica di uno dei seguenti elementi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Residenza fiscale in Italia</li> <li>• Sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello stato per la maggior</li> </ul>

	<p>parte del periodo di imposta.</p> <p>In merito al fenomeno della stabile organizzazione, tutti i redditi riconducibili all'attività svolta in Italia da una stabile organizzazione di una società estera vengono assoggettati ad imposizione in base ai principi di territorialità e di tassazione alla fonte. In questo caso la possibile omissione si verifica laddove un soggetto di diritto estero occulti una sede fissa d'affari nel nostro paese.</p>
LA CONDOTTA	<p>Costituendo un reato di pura omissione e di natura istantanea la condotta si sostanzia e si esaurisce nella mancata presentazione della dichiarazione nel termine ultimo di presentazione. In riferimento al termine e al momento di consumazione del reato, si deve fare riferimento non solo alla scadenza del termine fissato dalla norma tributaria per la presentazione della dichiarazione ma anche l'inutile decorso di ulteriori novanta giorni.</p>

EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 8, D.LGS. 74/2000)	
INTERESSE TUTELATO	<p>L'interesse tutelato riguarda l'interesse finale alla percezione dei tributi. Trattasi perciò sia di un delitto di mero pericolo astratto sia di un reato di danno in quanto l'emissione di documenti falsi, che qualificano un rapporto che nella realtà è inesistente, viene a ledere la corretta attività di accertamento da parte degli organi preposti.</p>
SOGGETTI ATTIVI	<p>Trattandosi di un reato comune, non è richiesta una qualificazione soggettiva da parte del suo autore</p>
LA CONDOTTA	<p>La condotta è caratterizzata dal rilascio o dall'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; trattasi perciò di un delitto commissivo. Il soggetto attivo, oltre ad aver predisposto il documento falso, deve averlo consegnato</p>

	<p>all'utilizzatore od all'intermediario, e non essere più a lui disponibile.</p> <p>Si ha emissione, con riferimento alle fatture ed agli altri documenti equiparati alle stesse, all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte. Si ha invece rilascio con riferimento a tutti gli altri documenti rilevanti tra cui le ricevute fiscali e gli scontrini fiscali.</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

REATO DI OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI (Art. 10 D.lgs. 74/2000 <sup>38</sup> )	
INTERESSE TUTELATO	Tutela della trasparenza fiscale. La fattispecie di reato in commento si ritiene essere un reato di pericolo concreto con dolo di danno.
SOGGETTI ATTIVI	Si tratta di un <b>reato comune</b> che quindi può essere commesso da chiunque cioè sia dai soggetti direttamente obbligati alla tenuta delle scritture contabili sia da soggetti diversi dal contribuente a cui queste si riferiscano (ad es. il dipendente o il consulente) indipendentemente da un previo accordo con quest'ultimo.
CONDOTTA	Deve trattarsi necessariamente di una <b>condotta commissiva</b> consistente alternativamente o nella <b>distruzione</b> o nell' <b>occultamento</b> di documenti contabili di cui sia obbligatoria la conservazione. Per distruzione si intende l'eliminazione fisica del documento o con l'annientamento del supporto cartaceo o magnetico di esso o rendendo in tutto o in parte illeggibile il contenuto attraverso

<sup>38</sup> L'art. 10 del D.lgs 74/2000 recita testualmente: "Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque 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 d'affari".

	<p>abrasioni o cancellature.</p> <p>Per occultamento si intende materiale nascondimento dei documenti in modo da renderli irreperibili per i soggetti pubblici che hanno il compito di svolgere la verifica. Si deve precisare che per aversi occultamento penalmente rilevante non è sufficiente la mancata custodia dei documenti nei luoghi indicati ex art. 35 del D.p.r. n. 633/1972<sup>39</sup> o la mancata attestazione di cui all'art. 52, comma 10, del D.p.r. 633/1972<sup>40</sup> essendo necessario che l'occultamento sia volto ad impedire l'acquisizione della documentazione agli organi di controllo. Quindi se il contribuente indica agli organi accertatori dove si trova la documentazione anche nel caso di divergenza tra il domicilio fiscale dichiarato e quello di effettiva conservazione non sussiste il reato in commento. L'occultamento poi deve essere tale o da rendere impossibile il ritrovamento da parte degli accertatori o da costituire un ostacolo significativo all'esame dei documenti da parte di questi ultimi (quindi il reato sussiste anche laddove i documenti alla fine vengano trovati grazie a mezzi di ricerca degli ispettori quali perquisizioni penali o amministrative).</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<sup>39</sup> Detta norma prescrive che i soggetti che iniziano un'attività devono, entro 30 giorni, presentare una dichiarazione all'ufficio competente ove devono indicare tra l'altro il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti avendo cura di comunicare, sempre entro 30 giorni, ogni successiva variazione

<sup>40</sup> Detta norma statuisce che in sede di accesso, verifica od ispezione il contribuente può indicare di detenere determinati documenti presso altri soggetti dovendo però in questi casi esibire un'attestazione di questi ultimi recante la specificazione dei documenti in loro possesso.

	<p>Presupposto fondamentale è che i documenti ESISTANO per cui l'omessa istituzione dei documenti non è punibile (o meglio costituisce un illecito solo amministrativo).</p> <p>Non è prevista alcuna soglia di punibilità.</p> <p>Si discute se l'occultamento o la distruzione di più documenti determini la realizzazione di un unico reato o di più reati al più legati da vincolo di continuazione. Mentre in dottrina prevale la tesi secondo cui la distruzione o l'occultamento di più documenti integrano un unico reato se riferiti al medesimo periodo di imposta, la giurisprudenza è più propensa a ritenere sussistenti più reati. La tesi preferibile è che, al fine di stabilire se vi sia un unico reato oppure diversi singoli reati, si debba accertare se ciascuna condotta sia stata di per sé idonea a determinare l'evento richiesto (ossia l'impossibilità di ricostruire il reddito o il volume d'affari) avendosi in tal caso una pluralità di reati oppure se l'impossibilità ricostruttiva derivi solo a seguito della reiterata distruzione od occultamento avendosi in tal caso un unico reato.</p>
<b>L'OGGETTO MATERIALE DELLA CONDOTTA</b>	<p>Ogni scrittura contabile obbligatoria per legge o necessaria avendo riguardo alle dimensioni e alla natura dell'impresa (non rientrano le scritture facoltative né la c.d. contabilità in nero) per il periodo di vigenza dell'obbligo di conservazione.</p>
<b>L'EVENTO</b>	<p>L'occultamento o la distruzione devono essere tali da non consentire la ricostruzione del volume d'affari o dei redditi. Perché sia integrato</p>

	<p>il reato tuttavia non è richiesta solo l'impossibilità assoluta di ricostruire il reddito o il volume d'affari ma anche l'impossibilità relativa che si ha quando gli organi accertatori riescono ad effettuare la ricostruzione attraverso elementi desunti aliunde rispetto ai documenti ufficiali a loro disposizione. Per contro il reato non è configurabile laddove la distruzione o l'occultamento abbiano un rilevanza trascurabile o comunque quando dall'esame dei documenti aziendali sia possibile anche se più difficile ricostruire il volume d'affari o dei redditi</p>
L'ELEMENTO SOGGETTIVO	<p>E' il dolo inteso sia come a) coscienza e volontà di occultare o distruggere i documenti, sia come b) coscienza e volontà che tale condotta sia idonea a rendere impossibile per gli organi accertatori di ricostruire il reddito o il volume d'affari. Inoltre è richiesto anche il dolo specifico di evasione nel senso che il soggetto deve essere animato dalla finalità di conseguire per sé o per altri un'evasione di imposta o un indebito rimborso.</p> <p>Si tratta in definitiva di un <b>reato di pericolo</b> (non essendo richiesto per la sua realizzazione il verificarsi di un effettivo danno per l'erario) <b>concreto</b> (essendo necessario accertare non solo il dolo specifico ma anche che la condotta fosse oggettivamente idonea a determinare l'evasione) <b>con dolo specifico di danno rispetto all'evasione</b> (ossia l'agente voleva evadere il fisco con la sua condotta).</p>

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE (ART. 10 BIS D. LGS. 74/2000)	
INTERESSE TUTELATO	<p>Si tratta di un reato omissivo proprio istantaneo in quanto si realizza a seguito del mancato compimento da parte del soggetto attivo <b>dell'azione</b> comandata (sostituto )data <b>dal versamento, entro il termine della dichiarazione annuale, delle ritenute effettuate e certificate.</b></p> <p>Dottrina e giurisprudenza hanno escluso la natura appropriativa in quanto le somme sono in realtà appartenenti al sostituto: una volta che il sostituto <b>effettua la ritenuta e la certifica è direttamente e personalmente responsabile per queste somme</b> essendo a seguito di esse radicato unicamente su questo soggetto l'obbligo di versamento.</p> <p>Bene giuridico oggetto di tutela è l'interesse dell'Erario di percepire i tributi. Vi è la necessità di assicurare la tutela penale all'interesse protetto della corretta e puntuale percezione dei tributi.</p>
SOGGETTI ATTIVI	<p>Nonostante vi sia la parola <b>chiunque</b> si tratta di un <b>reato proprio potendo essere commesso esclusivamente dal sostituto d'imposta.</b></p> <p>I soggetti sostituti d'imposta sono definiti dall'art. 23 del D.p.r. 600/1973:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Società, enti, associazioni (anche non soggetti Ires) e condomini</li> <li>- Persone Fisiche che esercitano imprese commerciali o agricole o arti e professioni</li> <li>- Regioni, province, comuni ed altri enti pubblici</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Amministrazione postale e istituti di credito</li> <li>- Amministrazioni dello Stato, Camera di Deputati, del Senato, della Corte costituzionale della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a Statuto speciale.</li> </ul> <p>Ci si interroga se possa essere considerato soggetto attivo il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nella fattispecie di liquidazione coatta amministrativa e l'amministratore di fatto.</p>
<b>LA CONDOTTA</b>	<p>La condotta di natura omissiva è data dal <b>mancato versamento delle ritenute, entro il termine di presentazione della dichiarazione del sostituto, di cui è stata rilasciata la prevista certificazione</b> al sostituto per un ammontare superiore a <b>50.000 euro</b>.</p> <p>Presupposto della ricorrenza del delitto risiede nell'ipotesi di applicazione della ritenuta d'acconto quindi ad esempio (D.p.r. 600/73):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ritenuta sui redditi dei dipendenti.</li> <li>- Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.</li> <li>- Ritenuta su redditi di lavoro autonomo e su altri redditi.</li> <li>- Ritenute su provvigioni inerenti a rapporti di commissione agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari (art 2 co. 5 bis D.p.r. 600/73).</li> <li>- Ritenute sui dividendi (D.p.r. 600/73 art</li> </ul>

	<p>27).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ritenute sugli interessi e su redditi di capitale (D.p.r. 600/73 art 26).</li> <li>- Ritenuta sui compensi per avviamento commerciale e sui contributi enti pubblici (D.p.r. 600/73 art. 28).</li> <li>- Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato (D.p.r. 600/73 art. 29).</li> <li>- Ritenute su premi e vincite.</li> </ul> <p>Affinché l'omissione abbia rilevanza penale il sostituto deve aver certificato<sup>41</sup> al sostituito l'avvenuta effettuazione della ritenuta. In seguito alla certificazione il sostituito viene liberato dalla propria obbligazione tributaria in relazione a quella somma oggetto di ritenuta. Questi certificati devono essere rilasciati ai sostituiti prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione da parte del sostituto; ciò determina il momento di consumazione del reato.</p> <p>Si sottolinea che il legislatore fissa quale termine di versamento alla cui inutile scadenza si perfeziona il reato quello della presentazione della dichiarazione annuale e non il 16 del mese successivo al pagamento della retribuzione o compenso. Difatti tale termine non assume rilevanza penale restando sanzionato quale ritardo unicamente a livello amministrativo</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<sup>41</sup> Nella certificazione viene riportato: l'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti, le ritenute operate e le eventuali detrazioni di imposta nonché i contributi Previdenziali ed assistenziali.

	<p>La soglia dei 50.000 euro è da riferirsi per ciascun anno d'imposta dovendosi questo individuare con l'anno solare essendo la dichiarazione relativa a tale periodo. La soglia deve riferirsi alla somma complessiva di tutte le ritenute non versate per tutti gli eventuali sostituiti anche qualora appartengano a categorie reddituali differenti.</p> <p>Le ritenute sono a titolo tributario non contributivo. Qualora i compensi in natura siano stati oggetto di ritenuta e certificazione sono anch'essi ricompresi nella soglia dei 50.000 euro.</p>
ELEMENTO SOGGETTIVO	<p>La fattispecie richiede la presenza nel soggetto attivo del dolo. Si tratta di <b>dolo generico</b> <u>non essendo richiesta la finalità di evadere o consentire l'evasione a terzi.</u></p> <p>Per la configurabilità del delitto è necessario che il soggetto attivo abbia la coscienza e volontà di aver rilasciato la certificazione, che abbia ommesso il versamento fino al termine della dichiarazione del sostituto per importo <math>\geq</math> di 50.0000</p> <p>La mancanza del dolo specifico rende sicuramente punibile questo delitto anche a titolo di <b>dolo eventuale</b> dove l'obiettivo del reo <b>non sia in via principale l'evasione dell'imposta</b>, qualora questi comunque, si assuma il rischio che da questa condotta derivi una tale eventualità</p>
MOMENTO CONSUMATIVO	<p>Il delitto ha natura di reato istantaneo: si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione senza che sia intervenuto il pagamento delle ritenute;</p>

	<p>momento dal quale parte il termine per la prescrizione. Se dopo il termine della dichiarazione vengono versate le ritenute, il delitto si è perfezionato ma si applicano le circostanze attenuanti di cui all'art 13 del D. Lgs. 74/2000</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

OMESSO VERSAMENTO IVA (ART. 10 TER)	
INTERESSE TUTELATO	<p>Si tratta di un reato omissivo proprio istantaneo in quanto si realizza a seguito del mancato compimento da parte del soggetto attivo <b>dell'azione</b> comandata data <b>dal versamento entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.</b></p> <p>Bene giuridico oggetto di tutela è l'interesse dell'Erario di percepire i tributi tempestivamente per garantire un efficace riscossione delle imposte così come autoliquidate dallo stesso contribuente nella dichiarazione annuale</p>
SOGGETTI ATTIVI	<p>Nonostante vi sia la parola <b>chiunque</b> si tratta di un <b>reato proprio potendo essere commesso esclusivamente da un soggetto IVA il quale abbia presentato una dichiarazione annuale con un saldo debitorio superiore ai 50.000 euro.</b></p> <p>I soggetti Iva che possono essere considerati soggetti attivi nel compito del reato sono riferiti a chi cede beni o presta servizi nell'ambito( D.p.r. 600/1973):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Esercizio imprese. Attività agricole e attività commerciali (industriali</li> </ul>

	<p>commerciali senso stretto, trasporto, bancarie, assicurazione ausiliarie)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Esercizio arti o professioni inteso quale esercizio abituale di qualsiasi attività di lavoro autonomo ed intellettuale</li> </ul>
<b>LA CONDOTTA</b>	<p>La condotta è data dal mancato versamento dell'Iva risultante dalla dichiarazione annuale presentata a mezzo di una omissione che deve perdurare fino al termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo successivo: il tutto sempreché l'imposta dovuta e non versata superi i 50.000 euro.</p> <p>Per alcuni si tratta di reato con natura esclusivamente omissiva che consiste nel mancato versamento dell'imposta.</p> <p>Per altri si tratta di un delitto a condotta mista in parte attiva (presentazione della dichiarazione Iva); in parte omissiva (mancato versamento dell'imposta).</p> <p><b>Presupposto indispensabile affinché l'omissione possa avere rilevanza è, innanzitutto, che il soggetto attivo abbia presentato la dichiarazione annuale Iva da cui emerga un debito (condizione necessaria affinché possa essere integrata la condotta delittuosa) che non verrà versato.</b></p> <p><b>E' quindi necessario che la Dichiarazione Iva sia presentata in modo valido: in mancanza di questa valida presentazione la stessa dovrà essere valutata come omessa ed allora non sarà configurabile la fattispecie qui in esame ma quella di cui all'art. 5 del D. Lgs. 74/2000. Ai fini</b></p>

	<p>penali sono considerate non omesse le dichiarazioni presentate entro i 90 giorni dalla scadenza del termine a tal fine stabilito, fermo restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.</p> <p>Sul punto poi ci si interroga se possa considerarsi valida la dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto ma spedita. L' art. 5 2° comma D.lgs 74/2000 stabilisce che non può considerarsi omessa una dichiarazione comunque presentata. Si discute se la dichiarazione presentata ad un ufficio incompetente possa considerarsi omessa o meno. Sul punto la dottrina ritiene che debba considerarsi omessa e quindi tale da non potersi determinare la ricorrenza della fattispecie in esame. Discorso analogo per le dichiarazioni presentate tempestivamente ma incomplete, generiche ed imprecise (ovvero da rendere impossibile la ricostruzione dell'imponibile).</p> <p>Affinché possa configurarsi questa fattispecie di reato è necessario che l'imposta determinata in sede di dichiarazione non sia versata all'Erario e che questa condotta omissiva si protragga oltre il termine di versamento dell'acconto relativo al periodo successivo ovvero entro il 27 dicembre dell'anno successivo.</p> <p>Se il contribuente versa la somma a debito emersa dalla dichiarazione iva entro il 27 dicembre dell'anno successivo il reato non sarà configurabile; viceversa, se versa il debito oltre tale data il reato sarà ormai perfezionato ma il</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>soggetto attivo potrà beneficiare dell'attenuante prevista dall'art. 13.</p> <p>Per la sussistenza del delitto è necessario che l'Iva a debito indicata nella dichiarazione, e non versata sia per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo di imposta.</p>
<b>ELEMENTO SOGGETTIVO</b>	<p>La fattispecie richiede la presenza nel soggetto attivo del dolo. Si tratta di <b>Dolo generico</b> <u>non essendo richiesta la finalità di evadere o consentire l'evasione a terzi.</u></p> <p>Per la configurabilità del delitto è necessario che il soggetto attivo abbia la coscienza e volontà di aver presentato la dichiarazione iva e di aver omesso il versamento delle somme in essa indicate in favore dell'Erario entro il termine stabilito. L'imposta poi, deve essere superiore a 50.000 euro</p> <p>La mancanza del dolo specifico rende sicuramente punibile questo delitto anche a titolo di <b>dolo eventuale</b> dove l'obiettivo del reo <b>non sia in via principale l'evasione dell'imposta</b>, qualora questi comunque, si assuma il rischio che da questa condotta derivi una tale eventualità</p>
<b>MOMENTO CONSUMATIVO</b>	<p>Il delitto ha natura di reato istantaneo: si consuma nel momento in cui scade il termine per il versamento dell'acconto per il periodo successivo- fissato per il 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento- senza che sia intervenuto il pagamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione presentata ed in misura superiore ai 50.000 euro</p>

REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE (Art. 10 quater D.lgs 74/2000 <sup>42</sup> )	
SOGGETTI ATTIVI	<p>Nonostante venga utilizzato il pronome chiunque si tratta di un reato proprio potendo essere commesso esclusivamente dal contribuente che, nel pagare con l’F24, effettui compensazioni ex art. 17 D. Lgs. 241/1997, non ad esso spettanti per un importo superiore ai 50.000 euro per periodo di imposta.</p> <p>In applicazione dei principi generali in materia di concorso di persone, è possibile anche il concorso dell’extraneus (es. intermediario) che per essere chiamato a rispondere deve a) essere a conoscenza della qualifica soggettiva dell’intraneus e b) volontariamente istigarlo a commettere il reato o attuare le sue direttive illecite.</p>
LA CONDOTTA	<p>La condotta è di natura <b>commissiva</b> e consiste:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) nell’indicazione del modello F24 di crediti insussistenti o non spettanti che vengono portati in compensazione con i debiti in esso indicati;</li> <li>2) nel contestuale invio o presentazione di questo modello quale delega irrevocabile al pagamento;</li> <li>3) nel non versamento di somme dovute.</li> </ol> <p>Quindi il semplice mancato versamento di imposte dovute sulla base delle dichiarazioni</p>

<sup>42</sup> L’articolo recita testualmente: “la disposizione di cui all’art. 10 bis (il quale a sua volta dispone: “è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore i cinquantamila euro”) si applica, nei limiti previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell’art. 17 del D.lgs 241/2007, crediti non spettanti o inesistenti”.

	<p>presentate non comporta responsabilità penale ma solo amministrativa (salve le ipotesi di cui agli artt. 11, 10 bis e 10 ter D. Lgs. 74/2000).</p> <p>Per credito inesistente si intende sia un credito frutto di una vera e propria invenzione da parte del contribuente sia quello frutto di un errore contabile o di un'errata interpretazione delle norme.</p> <p>Per credito non spettante si intende (anche se una parte minoritaria della dottrina lo esclude) un credito che, seppur esistente, non può essere oggetto di compensazione in sede di versamento unificato ex art. 17.</p> <p>Si discute sulla nozione di "somme dovute": secondo una parte della dottrina si dovrebbe fare riferimento solo agli omessi versamenti di IVA e imposte dirette; secondo altra parte della dottrina – seguita anche dall'Amministrazione Finanziaria<sup>43</sup> e dalla Suprema Corte<sup>44</sup> – invece, la fattispecie in esame trova applicazione in caso di mancato versamento di uno qualunque dei debiti, sia di natura tributaria sia di diversa origine per il cui pagamento si deve utilizzare il modello F24.</p> <p>Per quanto riguarda la soglia di punibilità essa è relativa al cumulo di tutti i mancati versamenti anche relativi a settori diversi (es. imposte dirette, IVA, contributi previdenziali etc..) ma nell'ambito del pagamento unificato. Dal unto di</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<sup>43</sup> Circolare del 4.08.2006, n. 28/E.

<sup>44</sup> Cass. n. 35968 del 2009.

	vista temporale il periodo di imposta all'interno del quale considerare i mancati versamenti è l'anno solare.
<b>L'ELEMENTO SOGGETTIVO</b>	<p>In questo caso il dolo è generico e consiste nella coscienza e volontà di aver effettuato un versamento inferiore al dovuto a seguito dell'avvenuta compensazione nel modello F24 di un credito inesistente o non spettante. Oltre a ciò si richiede anche la consapevolezza da parte dell'agente che le somme versate siano di un ammontare superiore a 50.000 €.</p> <p>E' quindi punibile anche a titolo di dolo eventuale, ricorrente quando il soggetto attivo, pur non avendo quale obiettivo principale il mancato versamento del dovuto, persegua il suo obiettivo ultroneo, quale ad es. il superamento di temporanee crisi aziendali o di liquidità.</p>

<b>SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE (Art. 11, comma 1, D. Lgs. 74/2000)</b>	
<b>INTERESSE TUTELATO</b>	<p>Al fine del perfezionamento del reato è sufficiente l'astratta possibilità che una determinata operazione, anche in corso di perfezionamento, (ad es. ipoteca, riconoscimento di debito, fondo patrimoniale, trust ecc.) sia stata attivata al fine di rendere inefficace la procedura di riscossione delle imposte dovute, ovvero sanzioni ed interessi, dovute sia sulla base di una dichiarazione presentata, sia derivanti da una verifica fiscale. Non è pertanto da considerarsi un reato di danno bensì un reato di pericolo.</p>

	<p>L'interesse oggetto di tutela non è il diritto di credito del fisco, ma la garanzia patrimoniale offerta al fisco dai beni dell'obbligato. Infatti, pur essendo la difesa del diritto di credito del fisco il fine perseguito con la norma in esame, la sua lesione non è elemento necessario della fattispecie, in quanto il reato si può verificare anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga il pagamento dell'imposta e degli accessori.</p>
<b>SOGGETTI ATTIVI</b>	<p>Sebbene nel testo della norma il legislatore utilizzi la locuzione "chiunque", il reato può essere commesso esclusivamente dal contribuente gravato di un'obbligazione tributaria nei confronti del fisco, in relazione ai tributi dovuti in materia di Imposte dirette o Iva. Trattasi quindi di reato proprio.</p> <p>Non è inoltre sufficiente la sola qualifica di contribuente ma è anche necessario che al momento della condotta il soggetto abbia maturato un debito complessivo per imposte ed accessori superiore alla soglia di punibilità.</p> <p>Tra i soggetti attivi del reato rientrano anche coloro i quali rivestono la qualifica di amministratore, liquidatore o rappresentante a vario titolo di società, enti o persone giuridiche aventi la qualità di contribuenti.</p>
<b>LA CONDOTTA</b>	<p>La condotta consiste nell'alienazione simulata o nel compimento di altri atti fraudolenti, sui beni propri o altrui, sia mobili che immobili, idonee a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva in</p>

	<p>relazione ai crediti dell'Erario per imposte sui redditi o sul valore aggiunto.</p> <p>Per la configurabilità del reato non è necessario né che sia in atto una procedura di riscossione dei tributi evasi, né che l'amministrazione finanziaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo. Trattasi quindi di condotta a contenuto esclusivamente commissivo.</p> <p>La caratteristica comune delle diverse modalità della condotta è l'aspetto della frodolenza.</p> <p>Per alienazione simulata deve intendersi qualsiasi negozio giuridico di trasferimento fittizio della proprietà, sia a titolo oneroso che a titolo gratuito, ovvero una qualsiasi alienazione caratterizzata da una preordinata divergenza tra volontà dichiarata ed effettiva, sia sotto forma di simulazione assoluta che di simulazione relativa, riguardante quest'ultima sia la causa del negozio, sia il corrispettivo, sia la controparte.</p> <p>Per gli altri atti fraudolenti si intendono, invece, gli atti dispositivi diversi dal trasferimento della proprietà, che comunque hanno l'effetto di determinare un decremento patrimoniale solo apparente, finalizzato alla diminuzione delle garanzie che potrebbero assicurare all'Erario il soddisfacimento delle proprie pretese. Possono svolgere tale funzione ad esempio</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>simulati contratti di affitto o di cessione di azienda, di cessione di crediti, di fusione, scissione o scioglimento di società o atti di riconoscimento di passività inesistenti.</p> <p>Non si potrà avere, invece, alcuna condotta penalmente rilevante laddove vi sia stato un effettivo trasferimento del bene che abbia poi determinato un affievolimento o azzeramento delle garanzie per l'erario. In questo caso manca, infatti, la necessaria condotta fraudolenta che è data dalla presenza del negozio simulato.</p>
<p>La norma prevede, al primo comma, che sia punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o dell'IVA, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a tali imposte di ammontare complessivo ad Euro 50.000,00 alieni simultaneamente o compia altri atti fraudolenti su beni propri o altrui idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi supera l'importo di Euro 200.000,00 è prevista una aggravante (reclusione da un anno a sei mesi).</p>	

<b>SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE (Art. 11, comma 2, D. Lgs. 74/2000)</b>	
<b>Interesse tutelato</b>	<p>L'interesse oggetto di tutela è il diritto dell'Amministrazione Finanziaria al percepimento dei tributi e relativi accessori dovuti nel caso in cui il debitore abbia proposto il pagamento parziale o dilazionato degli stessi nell'ambito della procedura di transazione fiscale di cui all'art. 182-ter della Legge fallimentare. L'instaurazione della procedura di cui all'art. 182-ter l.f. è il presupposto del reato in esame.</p> <p>Trattasi di un reato di pericolo in quanto non è richiesto il verificarsi di un danno effettivo verso l'Erario, consistente nella parziale sottrazione al pagamento dei tributi dovuti</p>

<b>Soggetti attivi</b>	Ancorché la norma faccia uso del termine "chiunque" in realtà la fattispecie è da considerarsi un reato proprio, e può essere compiuto dal contribuente ovvero dai professionisti iscritti al registro dei revisori contabili che ai sensi dell'art. 161 comma 3 l.f. attestano la veridicità dei dati aziendali nonché la fattibilità del piano di ristrutturazione dei debiti
<b>La condotta</b>	La condotta di tipo commissivo consiste nell'indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o nell'inserimento di elementi passivi fittizi (per importo superiore ad Euro 50.000,00) nella documentazione presentata con la proposta di transazione fiscale ai sensi dell'art. 182 comma 6 l.f.  I documenti che rilevano al fine del reato in questione sono quelli indicati nell'art. 161 commi 2 e 3 l.f.
<p>La norma prevede una fattispecie di reato che si configura nei confronti di "chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale di 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 per un ammontare complessivo superiore ad Euro 50.000,00."</p> <p>La norma in oggetto è assolutamente innovativa rispetto alla "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" di cui al comma 1, sotto la cui rubrica è stata inserita dal legislatore.</p> <p>Infatti, mentre il reato di cui al comma 1 attiene alla fase di riscossione del tributo e consiste nell'alienazione simulata o fraudolenta di beni allo scopo di rendere inefficace la procedura di riscossione, il reato di cui al comma 2 ha carattere prettamente dichiarativo, consistendo in falsa indicazione nella documentazione presentata in sede di transazione fiscale</p>	

Alla luce del quadro sintetico poco sopra presentato ed individuato al fine di descrivere e rappresentare i reati tributari nei loro elementi caratterizzanti, veniamo ora ad affrontare la questione da cui si sono prese le mosse e cioè se i reati in esame possono o meno costituire il presupposto per il reato di autoriciclaggio.

Il nuovo reato di auto riciclaggio può dirsi integrato se sussistono contemporaneamente le seguenti circostanze:

- si è creata o si concorre a creare – attraverso un primo reato presupposto – una provvista consistente in denaro, beni o altre utilità;
- si impieghi la predetta provvista attraverso un comportamento ulteriore ed autonomo in attività imprenditoriali, economiche e finanziarie;
- si crei con la precedente attività un **concreto ostacolo** alla identificazione della provenienza delittuosa della anzidetta provvista.

Ciò posto, il primo nodo interpretativo da sciogliere, al fine di comprendere se i reati tributari possano o meno costituire reato presupposto del delitto di autoriciclaggio, è quello relativo al concetto di “denaro o altra utilità economica proveniente da reato”: solo un arricchimento a nche un mancato depauperamento?

Secondo la dottrina maggioritaria, il reato di autoriciclaggio presuppone una entità economicamente misurabile ed autonomamente individuabile proveniente da reato, che determina quindi un materiale accrescimento del patrimonio. Se così è, solo una piccola parte dei reati tributari potrebbe costituire reato presupposto del reato di autoriciclaggio, dato che la maggior parte di essi portano solo ad un risparmio di spesa. Detto orientamento era seguito dalla giurisprudenza di merito e di legittimità più risalente<sup>45</sup>: in base ad esso, infatti, il profitto delle fattispecie tributarie non poteva costituire oggetto materiale dei delitti di cui all’art. 648 bis e ter c.p. in quanto, sostanzandosi in un mancato depauperamento senza un arricchimento evidente e tangibile nella disponibilità dell’autore, tale utilità, restando confusa nel complesso delle disponibilità di chi ne ha tratto vantaggio, si sottrae a qualsiasi possibilità di specificazione in senso civilistico e, quindi, di individuazione come oggetto materiale definito di un successivo riciclaggio o reimpiego.

Tuttavia la giurisprudenza più recente<sup>46</sup> formatasi in materia di riciclaggio (e quindi valevole in parte qua per l’autoriciclaggio) ha precisato che ogni utilità, e quindi anche un risparmio, possa costituire

---

<sup>45</sup> Tribunale Milano, Uff. GIP, 19 febbraio 2009, in Foro Amb., 1999, 441 e ss.; Cass. Pen., sez III, 7 dicembre 1992, n. 2206, in CED, rv 192669; Cass.Pen., sez. II, 20 settembre 2007, n. 38600, in CED, rv 238161.

<sup>46</sup> Vedi da ultimo Cass. n. 6061/2012.

il presupposto del reato di riciclaggio. Detto orientamento fa leva sulla costante espansione della fattispecie di riciclaggio, sia sotto il profilo del superamento dell'elencazione nominativa dei reati presupposto, sia attraverso l'inclusione tra gli oggetti materiali del reato dell'ampio concetto di "altre utilità", per concludere che tale locuzione "deve essere intesa come ricomprendente tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. In esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente, ma anche quelle attività fraudolente a seguito delle quali l'agente impedisce che il proprio patrimonio s'impoverisca. Di conseguenza, rientra fra i reati presupposto del riciclaggio anche il reato di frode fiscale a seguito del quale l'agente, evitando di pagare le imposte, consegue un risparmio di spesa che si traduce in un mancato depauperamento del patrimonio e, quindi, in una evidente utilità di natura economica"<sup>47</sup>.

Altro nodo interpretativo riguarda l'individuazione del comportamento ulteriore ed autonomo che crei ostacolo all'identificazione della provenienza delittuosa del denaro e dei beni.

In dottrina vi è un orientamento che considera automaticamente sussistente il reato di autoriciclaggio ogni qualvolta il provento endogeno ed esterno<sup>48</sup> venga reimpiegato nelle ordinarie movimentazioni di acquisto e vendita del conto economico della società dell'ente.

Secondo altra parte della dottrina, invece, è necessario che il reimpiego avvenga in modo tale da ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa del provento o dell'utilità: ad esempio attraverso il trasferimento del provento su un conto corrente di un soggetto apparentemente terzo (società fiduciaria operante in un paese off shore). Di conseguenza secondo questo orientamento non potrebbe integrare la condotta tipica dell'autoriciclaggio un reato tributario che risulti direttamente dalle scritture contabili perché in tali casi non sarebbe ravvisabile alcun comportamento volto ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa.

Qui di seguito si presentano, alla luce delle considerazioni e delle indicazioni di dottrina e di prassi in materia, le conclusioni raggiunte per alcuni reati tributari in commento.

---

<sup>47</sup> La dottrina critica tale impostazione con riferimento all'autoriciclaggio in primo luogo perché si avrebbe una curiosa fattispecie di auto riciclaggio per equivalente ed in secondo luogo perché ciò porterebbe ad una violazione del principio del ne bis in idem poiché è chiaro che nel caso di utilizzo del seppur illecito risparmio di imposta l'utilizzazione del bene costituisce una conseguenza assolutamente necessaria della precedente azione illecita.

<sup>48</sup> Per provento endogeno si intende un risparmio di spesa che quindi si differenzia dal provento esterno il quale comporta l'ingresso di nuova ricchezza dall'esterno sul c/c dell'ente. Ad es.: fatture per operazioni inesistenti da cui scaturisca una illecita richiesta di rimborso di iva.

**Art. 2 D. Lgs. 74/2000 – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti**

Tale reato comporta sicuramente un risparmio di spesa e quindi se si aderisce alla tesi estensiva sostenuta dalla Giurisprudenza può costituire reato presupposto per il reato di autoriciclaggio.

Lo stesso è idoneo a configurare tutti i presupposti per la configurazione del reato di autoriciclaggio se associato ad altri comportamenti distrattivi realizzati al fine di ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza e se i proventi dello stesso sono impiegati, sostituiti e/o trasferiti in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative.

**Art. 3 D. Lgs. 74/2000 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

Vedasi quanto detto per il reato di cui all'articolo 2. D.Lgs. 74/2000.

**Art. 4 D. Lgs. 74/2000 – Dichiarazione infedele**

Vedasi quanto detto per il reato di cui all'articolo 2. D.Lgs. 74/2000.

**Art. 5 D.lgs. 74/2000 – Omessa dichiarazione**

Vedasi quanto detto per il reato di cui all'articolo 2. D.Lgs. 74/2000.

**Art. 7 D. Lgs. 74/2000 – Scritture contabili e Bilancio**

Vedasi quanto detto per il reato di cui all'articolo 2. D.Lgs. 74/2000.

**Art. 8 D. Lgs. 74/2000 – Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

Vedasi quanto detto per il reato di cui all'articolo 2. D.Lgs. 74/2000.

**Art. 10 D. Lgs. 74/2000 – Occultamento o distruzione di documenti contabili**

Il reato di occultamento e distruzione di documenti contabili, in sé e per sé considerato, non essendo idoneo a generare dei proventi o risparmi di spesa, non può essere considerato reato presupposto del reato di autoriciclaggio. Probabilmente il reato in esame sarà contestato insieme, o sarà assorbito (stante la clausola di riserva), da altri reati tributari che potrebbero invece costituire presupposti per il reato di autoriciclaggio.

#### **Art. 10/bis D. Lgs. 74/2000 - Omesso versamento di ritenute certificate**

Tale reato comporta sicuramente un risparmio di spesa e quindi se si aderisce alla tesi estensiva sostenuta dalla Giurisprudenza può costituire reato presupposto per il reato di autoriciclaggio.

Tuttavia viste le modalità di realizzazione di questo reato (che presuppone l'avvenuta dichiarazione del sostituto d'imposta) appare assai difficile ritenere integrato il presupposto richiesto dalla fattispecie incriminatrice dell'ostacolo all'identificazione della provenienza delittuosa.

#### **Art. 10/Ter D. Lgs. 74/2000 - Omesso versamento Iva**

Si veda quanto sopra esposto relativamente al reato di omesso versamento di ritenute.

#### **Art. 10/Quater D. Lgs. 74/2000 – Indebita compensazione**

Tale reato comporta sicuramente un risparmio di spesa e quindi se si aderisce alla tesi estensiva sostenuta dalla Giurisprudenza può costituire reato presupposto per il reato di autoriciclaggio.

In questa fattispecie di reato appare difficile ipotizzare che un successivo reimpiego di tale risparmio possa essere effettuato in maniera tale da ostacolare l'identificazione da parte degli organi accertatori dell'indebita compensazione ossia della provenienza delittuosa di tale risparmio di spesa

#### **Art. 11 D. Lgs 74/2000 D. Lgs. 74/2000 – Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte**

Tale reato comporta sicuramente un risparmio di spesa e quindi se si aderisce alla tesi estensiva sostenuta dalla Giurisprudenza può costituire reato presupposto per il reato di autoriciclaggio.

Per tale fattispecie di reato è astrattamente configurabile una condotta successiva di reimpiego, volta ad ostacolare l'identificazione dell'operazione di fraudolenta sottrazione di beni alle pretese esecutive dell'Erario. Esemplificando, una società cede l'immobile di proprietà - sul quale potrebbe essere esercitata l'azione esecutiva - ad un prezzo figurativamente inferiore rispetto a quello di mercato, a soggetti compiacenti i quali corrispondono in "nero" il residuo corrispettivo. La società potrebbe depositare tali somme in un conto corrente estero ovviamente intestato ad altro soggetto (società fiduciaria).

#### **Conclusioni**

Il reato di auto riciclaggio solleva una serie di questioni interpretative le quali si moltiplicano laddove detto reato vada riferito alla responsabilità degli enti.

Alla luce dell'analisi illustrata nei paragrafi che precedono, XXX ha deciso di adottare un criterio di massima precauzione muovendo dagli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali più rigorosi.

Quindi:

- si considererà che presupposto del reato di auto riciclaggio possa essere un qualsiasi delitto non colposo (anche non incluso nel catalogo dei reati presupposto) che generi un profitto patrimoniale: la prevenzione verrà attuata attraverso protocolli e procedure volte a tracciare tutti i flussi economici e finanziari in entrata ed in uscita.
- si considereranno anche, pertanto, i reati tributari: tra essi verranno presi in considerazione anche quelli che generano un risparmio di spesa con esclusione però di quelli che, per come sono strutturati, impedirebbero ontologicamente "il concreto ostacolo all'individuazione della provenienza delittuosa". E dunque sono stati presi in considerazione i reati di cui all'art. 2, all'art. 3, all'art. 4, all'art. 5, all'art. 8 e all'art. 11 del D. gs 74/2000 mentre non sono stati considerati i reati di cui agli art. 10.10 bis, 10 ter e 10 quater del D.lgs 74/2000.

## 8.2 - Aree ed attività a rischio

Le principali attività a rischio nell'ambito delle quali, potenzialmente, potrebbero essere commessi i reati di ricettazione, riciclaggio ed impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita nonché autoriciclaggio previsti dall'art. 25 octies del D. Lgs. 231/2001 sono le seguenti:

- § acquisti di merci/materie prime destinati ad essere utilizzati per il completamento del bene oggetto di vendita da parte di XXX con particolare riferimento alla fase di valutazione, qualifica e selezione del fornitore;
- § gestione dei flussi finanziari aziendali sia in entrata che in uscita;
- § rapporti intercompany;
- § conferimento incarichi di consulenza e relativi pagamenti;
- § bilancio (attività legate ai reati tributari che si è deciso di prendere in considerazione);
- § operazioni straordinarie.

Si è escluso che l'area delle vendite possa essere oggetto dei reati della presente sezione in quanto XXX effettua quasi esclusivamente vendite intercompany sulla base di ordini provenienti dalle consociate e a prezzi predefiniti. Una piccola parte del fatturato invece viene realizzata per beni diversi con un soggetto terzo rispetto al Gruppo, di nota affidabilità nel mercato e con il quale da tempo è stato stipulato un contratto di fornitura. In ogni caso l'area delle vendite sarà soggetta al

monitoraggio attraverso la verifica della gestione dei flussi finanziari nonché tramite l'accreditamento di nuovi clienti, nel caso in cui la società intenda, nel futuro, aprire le propria attività commerciale ad altri partners.

Per quanto riguarda gli acquisti di merci si fa presente che alcuni beni/accessori necessari per il completamento del bene finale devono essere acquistati esclusivamente da fornitori suggeriti dalla casa madre in quanto osservanti particolari standard richiesti dalla stessa. Per gli acquisti presso tali fornitori, qualora non siano già accreditati, sono previste delle misure ad hoc in quanto quelle previste per la generalità degli acquisti non risultano applicabili.

### **8.3 - Norme di riferimento e principi generali di comportamento**

Nell'espletamento di tutte le operazioni attinenti alla gestione sociale, oltre alle regole di cui al presente Modello, gli Organi Sociali di XXX (e i Dipendenti e Consulenti nella misura necessaria alle funzioni dagli stessi svolte) devono in termini generali conoscere e rispettare:

1. il Codice Etico;
2. i regolamenti interni;
3. provvedimento Banca d'Italia del 24/08/2010;
4. la documentazione inerente la struttura gerarchico-funzionale aziendale ed organizzativa della società;
5. in generale, la normativa italiana e straniera applicabile

I Destinatari del Modello dovranno inoltre attenersi ai seguenti principi generali di condotta:

- astenersi da comportamenti tali da integrare le fattispecie di reato sopra descritte;
- astenersi dal tenere comportamenti che, sebbene risultino tali da non costituire di per sé fattispecie di reato rientranti tra quelle sopra considerate, possano potenzialmente diventarlo;
- astenersi dal procedere a qualsivoglia transazione ed operazione relativa a somme di denaro o beni, qualora vi siano, nelle circostanze dell'operazione o nelle caratteristiche della controparte, elementi che lascino supporre la provenienza illecita dei beni e del denaro in questione.
- tenere un comportamento corretto, trasparente, nel rispetto delle norme di legge e delle procedure aziendali interne, in tutte le attività finalizzate all'individuazione e selezione di fornitori/clienti/partner anche stranieri;

- astenersi dal procedere a qualsivoglia operazione con soggetto che si rifiuti di fornire a XXX i dati necessari per l'identificazione del partner commerciale;
- non intrattenere rapporti commerciali con soggetti dei quali sia conosciuta o sospettata l'appartenenza diretta od indiretta ad organizzazioni criminali o comunque operanti al di fuori della liceità;
- utilizzare, fatta eccezione per le operazioni di modesta entità e comunque nel rispetto della normativa antiriciclaggio, strumenti che consentano la tracciatura completa del trasferimento di denaro.

È fatto divieto in particolare di:

- acquistare beni o servizi verso un corrispettivo palesemente inferiore al valore di mercato di tali beni o servizi, senza avere prima effettuato le necessarie verifiche sulla loro provenienza;
- effettuare il trasferimento di denaro, beni o altra utilità quando vi sia sospetto che essi provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita degli stessi beni;
- effettuare o ricevere pagamenti in contanti, salvo che si tratti di somme non solo al di sotto dei limiti di legge, ma anche di modico valore; effettuare operazioni che possano apparire volte a mascherare l'origine illecita di denaro, beni, altre utilità;
- effettuare operazioni che possano apparire volte a rimettere i capitali o i beni, oggetto di riciclaggio, nel sistema economico.

## 8.4 - Protocolli di prevenzione

Ai fini dell'attuazione delle regole elencate al precedente paragrafo, devono rispettarsi, oltre ai principi generali contenuti nella Parte Generale del Modello, le procedure specifiche qui di seguito descritte per i singoli Processi Sensibili:

**Vendita di beni e/o servizi con particolare riferimento all'identificazione e qualificazione del cliente.**

Come precedentemente osservato XXX effettua quasi esclusivamente vendite intercompany sulla base di ordini provenienti dalle consociate e a prezzi predefiniti. Una piccola parte del fatturato invece viene realizzata per beni diversi con un soggetto terzo rispetto al Gruppo, di nota affidabilità

nel mercato e con il quale da tempo è stato stipulato un contratto di fornitura. Pertanto il rischio di porre in essere i reati di cui alla presente parte speciale, si limita a clienti acquisiti ex novo.

Pertanto XXX con riferimento alle operazioni di vendita di beni e/o di servizi effettua prima di porre in essere l'operazione commerciale l'analisi del nuovo cliente che dovrà svolgersi nel rispetto delle seguenti disposizioni:

- identificazione anagrafica del cliente e verifica iscrizione VIES e UIF;
- raccolta informazioni relative all'attività ed alla situazione economica/finanziaria del cliente;
- analisi delle modalità di pagamento richieste dal cliente;
- giudizio di congruità da parte del responsabile commerciale, anche sulla base degli indicatori di anomalia emanati dalla Banca d'Italia.

**Acquisti di merci destinate ad essere utilizzate nel processo produttivo di XXX con particolare riferimento alla fase di valutazione, qualifica e selezione del fornitore.**

Preliminarmente è opportuno osservare come XXX si sia dotata di un elenco di fornitori accreditati sui quali è stata effettuata nel corso degli anni un'analisi di carattere tecnico/economico/finanziario con particolare attenzione alla qualità del bene e/o del servizio offerto e con i quali, nella maggior parte dei casi, esiste una contrattualistica volta, fra l'altro, ad assicurare la qualità della merce, requisito indispensabile per XXX in quanto i beni prodotti devono osservare standard qualitativi imposti dal Gruppo mediante la politica di qualità.

Per il mantenimento del fornitore nell'elenco dei fornitori accreditati è richiesto annualmente la compilazione di un'apposita scheda di aggiornamento dati nella quale, tra l'altro, viene richiesto di segnalare eventuali criticità sotto il profilo della normativa 231.

Qualora XXX ritenga opportuno selezionare nuovi fornitori dovranno essere osservate le seguenti disposizioni:

- identificazione anagrafica del fornitore e verifica iscrizione VIES e UIF;
- raccolta informazioni relative all'attività ed alla situazione economica/finanziaria del cliente;
- analisi tecnica/economica/qualitativa e comparativa tra più potenziali nuovi fornitori;
- giudizio di congruità da parte dell'amministratore delegato alla funzione acquisti ed inserimento del nuovo fornitore nell'albo dei fornitori accreditati.

Inoltre XXX richiede ai propri fornitori di beni e di servizi di rispettare le disposizioni del D. Lgs. 231/2001 nonché il Codice Etico ed il Modello di gestione organizzazione e controllo di XXX mediante la sottoscrizione di clausola risolutiva espressa inserita nel contratto ovvero nell'accettazione dell'ordine da parte del fornitore.

Per gli acquisti di beni presso nuovi fornitori extra-ue suggeriti dalla casa madre si richiede la compilazione, per il tramite della stessa, di un modulo specifico nel quale il partner commerciale dichiara di osservare la legge del Paese di appartenenza, di non essere assoggettato a procedimenti penali, di osservare il codice etico ed il Modello organizzativo di XXX, impegnandosi ad informare la società nel caso in cui si verificassero situazioni modificative delle dichiarazioni rilasciate.

### **Gestione delle attività di amministrazione, finanza, contabilità, fiscale e di pagamento**

Per le operazioni in oggetto si rinvia a quanto previsto al paragrafo 1.3 della parte speciale relativa ai reati commessi nei rapporti con la pubblica amministrazione, nonché al Regolamento amministrativo e di contabilità.

### **Rapporti intercompany**

Come già precedentemente osservato la società svolge quasi esclusivamente rapporti commerciali intercompany i quali sono però regolati da programmi di acquisto e conseguentemente di vendita definiti in accordo tra le parti, in considerazione delle esigenze del mercato e delle caratteristiche produttive di XXX. La procedura dell'ordine in XXX è inoltre gestita da più persone su diversi livelli: ogni ufficio è autonomo nella emanazione degli ordini di acquisto ma i soggetti dotati di poteri spesa sono quelli a cui spetta l'approvazione finale. Esiste quindi una segregazione di funzioni che garantisce che chi emana l'ordine non è chi lo approva ed entrambi sono soggetti diversi da chi predispone materialmente il pagamento.

Si osserva inoltre come annualmente la società conferisca mandato a soggetti qualificati per la redazione di un'analisi sul transfer price utilizzato nelle transazioni intercompany al fine di certificare una corretta applicazione dei prezzi di trasferimento.

Altri rapporti intercompany che potrebbero rilevare al fine della realizzazione dei reati di ricettazione, riciclaggio e autoriciclaggio, sono i finanziamenti intercompany. Si osserva come la società non abbia mai concesso finanziamenti ad altre società del Gruppo, ma che la stessa abbia richiesto ed ottenuto, in modo occasionale, dei finanziamenti dal Gruppo in considerazione di temporanei fabbisogni di cassa.

Per tali operazioni si prevede la redazione di un contratto/accordo scritto che contenga al suo interno le motivazioni che hanno indotto la società a richiedere il finanziamento, oltre all'indicazione dell'importo, della durata e del tasso di interesse applicato.

### **Conferimenti di incarichi di consulenza**

Per le operazioni in oggetto si prevede, analogamente a quanto previsto per i fornitori, l'accreditamento dei nuovi consulenti, che prevede la richiesta di almeno due preventivi di spesa da mettere a confronto, nonché, al fine dell'inserimento nell'albo consulenti, di una dichiarazione del diretto interessato che attesti, fra l'altro, l'inesistenza di procedimenti a suo carico e l'impegno a rispettare il D. Lgs. 231/2001, il codice etico ed il modello organizzativo della società.

Si prevede inoltre una tracciatura del rapporto di consulenza, a partire dal conferimento del mandato che deve avvenire per iscritto, fino ad arrivare al monitoraggio dell'effettività della prestazione ricevuta, che deve avvenire a cura del Responsabile di area dell'ufficio che si è avvalso della consulenza. In assenza di tale certificazione è fatto divieto di provvedere al pagamento delle fatture relative agli incarichi conferiti.

### **Operazioni straordinarie**

Per le operazioni in oggetto si applica quanto previsto al paragrafo 6.4 della parte speciale relativa ai reati societari nel punto in cui si analizzano le questioni inerenti all'approvazione delle delibere del Consiglio di Amministrazione e loro attuazione in materia di aumento o riduzione del capitale, conferimenti, ripartizione di utili, fusioni, scissioni, liquidazioni e qualsiasi altra operazioni che influisca sul capitale sociale.

### **Adempimenti in materia fiscale/tributaria**

Per la prevenzione dei reati tributari come sopra individuati XXX ha i seguenti obblighi :

- obbligo di presentare nei termini di legge le dichiarazioni fiscali;
- obbligo di osservare la procedura di bilancio già adottata dalla società (si veda parte speciale reati societari),
- obbligo di fornire al consulente incaricato tutte le informazioni necessarie per il corretto calcolo delle imposte senza omettere/alterare in qualsivoglia modo alcunché;
- in caso di dubbio sulle comunicazioni da effettuare, obbligo di chiedere aiuto per iscritto al consulente per il corretto inquadramento normativo della fattispecie concreta;

- obbligo di avere un revisore legale dei conti.

## 8.5 - Flussi informativi verso l'Odv

Oltre a quanto espressamente previsto dai precedenti protocolli di prevenzione con riferimento alle specifiche attività sensibili, i responsabili delle attività sensibili trasmettono all'ODV le ulteriori informazioni individuate nelle procedure o negli strumenti di attuazione del Modello applicabili, con la periodicità e le modalità previste dagli stessi.

## 8.6 - Attuazione dei protocolli di prevenzione

Oltre ai principi generali ed ai divieti contenuti nel Codice Etico da intendersi qui espressamente richiamati, si rinvia ai protocolli generali e alle procedure aziendali predisposte da XXX riportati nell'ALLEGATO I.

Per ogni attività di rischio riportata nell'allegato sopra citato, sono state individuate le aree e le funzioni coinvolte, le procedure/protocolli da osservare, la documentazione che i soggetti coinvolti devono redigere al fine della tracciabilità dell'operazione nonché i flussi informativi da inviare all'Odv con relativa tempistica.