

# APPENDICE 231

## Sommario

A – Riferimenti normativi .....	2
B – introduzione .....	3
C – scopo.....	5
D – metodologia .....	7
E – fattispecie di reato.....	9
E.1 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti .....	9
(art. 2, co. 1 e co. 2-bis, D.lgs. n. 74/2000).....	9
E.2 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D.lgs. n. 74/2000) .....	11
E.3 - Dichiarazione infedele (art. 4, D.lgs. n. 74/2000).....	14
E.4 - Omessa dichiarazione (art. 5, D.lgs. n. 74/2000).....	16
E.5 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 1 e co. 2-bis, D.lgs. n. 74/2000) .....	19
E.6 - Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D.lgs. n. 74/2000).....	21
E.7 - Indebita compensazione (art. 10- <i>quater</i> , D.lgs. n. 74/2000) .....	22
E.8 - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.lgs. n. 74/2000) .....	23
F – modalità di valutazione e monitoraggio del rischio.....	25
G – flussi informativi verso organi di controllo .....	26
H – conclusioni.....	27

## A – Riferimenti normativi

- D.lgs. 74/2000, disciplina in materia tributaria;
- D.lgs. 128/2015, “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23”, relativo al “regime di adempimento collaborativo”;
- Legge n. 157 del 19 dicembre 2019, di conversione, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (c.d. “Decreto Fiscale”), recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili;
- D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 - "Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300", con particolare riferimento all'art. 25-quinquiesdecies e all'art. 25-octies;
- D.lgs. 75/2020 decreto di attuazione in Italia della Direttiva PIF;
- Circolare Agenzia delle Entrate 28.4.2016, n. 16/E;
- Provvedimento direttore Agenzia delle Entrate 26.5.2017, n. 101573/2017;
- Circolare Guardia di Finanza n. 216816/2020 del 1.9.2020;
- normativa internazionale in materia di *Tax compliance/Co-operative compliance programme* (ad es.: documenti OECD);
- *best practice* in materia di TCF;
- Direttiva (UE) 2017/1371, meglio nota come “Direttiva PIF”, “relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale”.

## B – introduzione

Il rischio fiscale è diventato con il tempo una delle aree maggiormente sottoposte ai controlli di secondo livello, tesi ad assicurare il rispetto della *compliance*.

Con “rischio fiscale” si identifica il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario ed è suscettibile di produrre danni patrimoniali o reputazionali per l’azienda.

La gestione del rischio fiscale presenta, con riferimento al sistema di controllo interno e di gestione dei rischi, connessioni con il Modello di organizzazione e gestione previsto dall'art. 6 del D.lgs. n. 231/2001. I delitti di frode fiscale sono collegabili a reati rilevanti ai fini della responsabilità amministrativa degli enti (facciamo riferimento ai delitti tributari di cui all'art. 25-*quinquiesdecies*, nonché al reato di autoriciclaggio, di cui all'art. 648-*ter*.1 c.p., previsto dall'art. 25-*octies* D.lgs. n. 231 del 2001).

Il perno dei sistemi di gestione del rischio fiscale ruota intorno alla collaborazione operativa tra gli organi di revisione e controllo interni e gli altri attori della scena fiscale, *in primis* l’Amministrazione finanziaria. A tal fine il legislatore fiscale ha predisposto un regime di *cooperative compliance* (o adempimento collaborativo) destinato a rafforzare la collaborazione tra agenzia delle entrate e contribuenti prevedendo con il D.lgs. n. 128/2015 (in attuazione della legge di delega fiscale n. 23/2014) un regime di adempimento collaborativo “al fine di promuovere forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.”

Essenziale risulta quindi, ai fini della possibilità di aderire al predetto regime, l’esistenza, all’interno del sistema organizzativo aziendale, di un adeguato ed efficace sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale.

Lo strumento idoneo a gestire e monitorare i rischi fiscali - ossia il c.d. "*Tax Control Framework*" (TCF) - ha struttura e contenuto analoghi a quelli del Modello di organizzazione, gestione e controllo previsto dall'art. 6 del D.lgs. n. 231/2001, ossia dello strumento idoneo a prevenire i reati considerati rilevanti dallo stesso Decreto.

## C – scopo

Scopo di questa “Appendice 231” è la costruzione/verifica e miglioramento del c.d. *Tax Compliance Framework* (TCF), ossia dello strumento organizzativo e operativo utilizzato per l’attuazione della strategia e politica fiscale adottate dalla Società.

Questa Appendice si inserisce nel processo di *risk management* implementato dall’impresa, con specifico riferimento all’identificazione, mitigazione e controllo del menzionato rischio, inserendosi nel complesso network di monitoraggio già predisposto per la 231 e che – con tale documento – ora si completa, andando a implementare i punti essenziali, così come delineati dall’art. 4 del D.lgs. n.128/15, di seguito elencati:

- tax strategy: ossia la strategia fiscale adottata dall’azienda nella quale si devono evidenziare gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale. La strategia deve riflettere la propensione al rischio della impresa, il grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale e gli obiettivi che l’impresa si pone in relazione ai processi di gestione del rischio fiscale;
- ruoli e responsabilità: il sistema deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti. Il sistema deve altresì esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e garantire il rispetto delle procedure a tutti i livelli aziendali;
- procedure: efficaci procedure che consentano di svolgere attività di mappatura dei rischi fiscali, determinazione dell’entità dei rischi fiscali in termini quantitativi e qualitativi, definizione e attuazione delle azioni utili a presidiare i rischi e prevenire il verificarsi degli eventi;
- monitoraggio: procedure di monitoraggio che consentano l’individuazione di eventuali carenze o errori e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive;
- adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno: il sistema deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l’impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale.

- relazione degli organi di gestione: il sistema deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio.

Con l'adozione del TCF le imprese devono valutare, con accuratezza e completezza, le loro dichiarazioni dei redditi e le altre comunicazioni fatte alle Autorità Fiscali. Per tale scopo appare dunque indispensabile un "quadro di controllo fiscale" (TCF) per garantire un efficace e solido processo di conformità fiscale.

## D – metodologia

La strategia fiscale deve riflettere la reale situazione economica e commerciale nella quale si trova ad operare la società, delineando in modo preciso i reali rischi fiscali da sottoporre a controllo. In tale quadro è pacifico che le responsabilità ed i ruoli debbano essere preliminarmente assegnati, tenendo conto delle specifiche competenze e della complessità degli obiettivi.

Anche l'aspetto documentale assume un ruolo rilevante, dovendo fornire un quadro trasparente all'amministrazione fiscale, che potrà in tal modo valutare, sempre sulla base di un costante dialogo con gli organi di controllo, l'affidabilità del meccanismo di gestione del rischio e l'aderenza del TCF allo stato della legislazione fiscale.

Data inoltre la flessibilità dello strumento che si andrà a sviluppare, risulta necessario adottare attività di periodico monitoraggio del sistema di controllo, in occasione di processi di ristrutturazione aziendale ed in relazione alle operazioni di riorganizzazione aziendale che modificano processi decisionali e di valutazione dei rischi.

In tale ottica, acquista sempre maggior peso la figura del *Tax Control Manager*, figura di raccordo con gli organi di gestione, fulcro operativo del TCF.

La costruzione del *Tax Control Framework* rappresentata si sviluppa nelle seguenti fasi:

- analisi documentale;
- definizione/revisione della strategia fiscale;
- mappatura delle attività e dei potenziali rischi fiscali ad esse connessi, con conseguente *tax risk assessment* (riferito al rischio inerente e al rischio residuo) e *gap analysis* (per l'individuazione delle azioni di miglioramento/correttive);

- predisposizione dei flussi informativi e di reporting;
- predisposizione/aggiornamento del *Tax Control Framework*.

Per la declinazione dell'Appendice in oggetto – dato atto della conoscenza della società anche grazie a quanto predisposto per il Modello D.lgs. 231/01 e alla luce degli esiti delle attività di verifica intraprese dall'OdV – si procede alla mappatura dei rischi fiscali attraverso un *risk assessment* come di seguito graficamente riportato:



Al termine di tale attività di verifica, in considerazione dei presidi in essere, verranno rilevati, per i singoli profili di rischio concreto disegnati nella mappa, gli strumenti di mitigazione già implementati in azienda ovvero, in logica migliorativa, i presidi più evoluti che potrebbero essere adottati ad integrazione dell'ambiente di controllo già esistente in azienda, sia sotto il profilo tecnico che organizzativo.



## E – fattispecie di reato

### E.1 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 1 e co. 2-bis, D.lgs. n. 74/2000)

1	2	3	4	5	6
Analisi della fattispecie di reato	Condotte che integrano la fattispecie di reato	Modalità di commissione del reato	Funzioni coinvolte	Processi impattati	Elementi di controllo
<p>1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni [annuali] relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</p> <p>2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Presentazione della dichiarazione fiscale (relativa alle imposte sul reddito o all'IVA), nella quale il contribuente ha indicato gli elementi fittizi documentati da fatture o altri documenti falsi emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano corrispettivi o IVA in misura superiore a quella reale ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, registrati</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fattura riflessa in dichiarazione che documenta un'operazione mai realizzata (es. acquisto di servizi pubblicitari, indicanti un corrispettivo superiore a quello reale, senza che la società sia in grado di dimostrare l'acquisto (non essendo presente alcun contratto) o di aver sostenuto il pagamento indicato in fattura)</li> <li>Emissione di fatture che presentano</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Amministrazione-Finanza e Controllo (gestione amministrativo-contabile) AFC</li> <li>Fiscale (gestione della fiscalità) - esterno</li> <li>Acquisti (approvvigionamento di</li> </ul>	<p>a) Approvvigionamento di beni e servizi</p> <p>b) Gestione ordini contratti di vendita</p> <p>c) Gestione del credito verso i clienti</p> <p>d) Gestione magazzino</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acquisizione della scheda tecnica del bene e caratteristiche dello stesso</li> <li>Valutazione, tramite le funzioni deputate, dell'effettiva necessità dei servizi</li> <li>Verifica sulla coerenza tra il prezzo indicato e la prestazione/merce fornita</li> <li>Qualificazione dei requisiti tecnico professionali dei professionisti</li> <li>Esistenza del credito e coerenza dello stesso con la prestazione eseguita</li> <li>Valutazione del magazzino</li> <li>Corretta valutazione/svalutazione delle merci presenti</li> </ul>

	<p>nelle scritture contabili obbligatorie o, comunque, detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria</p>	<p>l'indicazione di un corrispettivo maggiore rispetto a quello realmente pagato</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• In fattura vengono indicati beni o servizi in misura superiore a quella realmente ceduta o prestata</li> <li>• Società apparentemente estere ma facenti capo ad un AD italiano, le quali vendono merci a società fittiziamente interposte che, seppur assumendo l'obbligazione tributaria, non versano imposte cedendo la merce ad altre società italiane che poi la immetteranno sul mercato fruendo di un credito ai fini IVA</li> </ul>	<p>beni, lavori e servizi) ACQ</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valutazione del magazzino rotativo</li> <li>• Valutazione dello smaltimento delle merci obsolete</li> </ul>
				<p>e) Gestione dei sistemi informativi</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verifica di procedure utili a favorire il sistema di comunicazione esterna e interna</li> <li>• Verifica dei flussi di comunicazione tra funzioni esterne, anche istituzionali, e interne</li> </ul>

## E.2 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D.lgs. n. 74/2000)

Analisi della fattispecie di reato	Condotte che integrano la fattispecie di reato	Modalità di commissione del reato	Funzioni coinvolte	Processi impattati	Elementi di controllo
<p>1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a. l'imposta evasa è superiore, con</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dichiarazione dei redditi o IVA mendaci predisposte sulla base di documenti diversi dalle fatture e/o privi della medesima rilevanza probatoria (ad esempio, un contratto di compravendita recante dati non conformi a verità)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Operazioni che, seppur ineccepibilmente documentate sul piano formale e giuridico, ad esempio attraverso la stipula di un contratto o la formalizzazione di un atto costitutivo di società, entrambi validi ed autentici, risultano inesistenti sul piano economico, in quanto mai avvenute o poste in essere ovvero realizzate con modalità o tra parti differenti rispetto a quanto documentato</li> <li>Dichiarazioni false rilasciate dal legale rappresentante o false perizie tecniche e attestati di conformità acquisiti al fine di beneficiare dell'iperammortamento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Amministrazione-Finanza e Controllo (gestione amministrativo-contabile) AFC</li> <li>Fiscale (gestione della fiscalità) - esterno</li> <li>Ricerca e sviluppo R&amp;D</li> <li>Acquisti (approvvigionamento di beni,</li> </ul>	<p>a) Approvvigionamento di beni e servizi</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acquisizione della scheda tecnica del bene e caratteristiche dello stesso</li> <li>Valutazione, tramite le funzioni deputate, dell'effettiva necessità dei servizi</li> </ul>
				<p>b) Gestione ordini contratti di vendita</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Verifica sulla coerenza tra il prezzo indicato e la prestazione/merce fornita</li> <li>Qualificazione dei requisiti tecnico professionali dei professionisti</li> </ul>
				<p>c) Gestione del credito verso i clienti</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Esistenza del credito e coerenza dello stesso con la prestazione eseguita</li> </ul>
				<p>d) Gestione del cespite</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Corretta individuazione del cespite in azienda</li> <li>Valutazione del corretto ammortamento dello stesso</li> </ul>

<p>riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b. l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare</p>		<p>o del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Falsificazione dei <i>timesheet</i> aziendali relativi all'effettivo numero di dipendenti impiegati nelle attività R&amp;S o delle attestazioni relative ad attività di ricerca in realtà mai verificatesi o di tipologia diversa rispetto a quella specificamente richiesta, per usufruire dell'agevolazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo;</li> <li>Violazione della disciplina tributaria che regola i rapporti infragruppo tra imprese residenti o stabilite in</li> </ul>	<p>lavori e servizi)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Commercial e SALES</li> <li>Produzione (Gestione Magazzino) OPERATIONS</li> <li>Ufficio Apptech (installazioni e funi e service verso clienti + ispezioni on site)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Valutazione del processo di eliminazione del cespite obsoleto</li> <li>(eventuale) Valutazione dell'importo relativo al bene ceduto</li> </ul>
				e) Gestione magazzino	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valutazione del magazzino</li> <li>Corretta valutazione/svalutazione delle merci presenti</li> <li>Valutazione del magazzino rotativo</li> <li>Valutazione dello smaltimento delle merci obsolete</li> </ul>
				f) Gestione dei sistemi informativi	<ul style="list-style-type: none"> <li>Verifica di procedure utili a favorire il sistema di comunicazione esterna e interna</li> <li>Verifica dei flussi di comunicazione tra funzioni esterne, anche istituzionali, e interne</li> </ul>

<p>dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.</p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p>		<p>diverse giurisdizioni (c.d. <i>transfer pricing</i>)</p>		<p>g) Gestione operazioni infragruppo</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definizione dei criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento nell'ambito delle operazioni <i>intercompany (transfer price)</i></li> <li>• Definizione dei ruoli, compiti e responsabilità relativamente alla verifica del rispetto dei criteri adottati per la determinazione dei prezzi di trasferimento</li> <li>• Individuazione, documentazione, approvazione delle singole esigenze di trasferimento</li> <li>• Adozione di idonei sistemi di controllo e autorizzazione da parte delle funzioni competenti e di vigilanza nella definizione dei criteri e delle modalità di esecuzione del trasferimento</li> </ul>
---	--	---	--	---	---

### E.3 - Dichiarazione infedele (art. 4, D.lgs. n. 74/2000)

Analisi della fattispecie di reato	Condotte che integrano la fattispecie di reato	Modalità di commissione del reato	Funzioni coinvolte	Processi impattati	Elementi di controllo
<p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando,</p> <p>congiuntamente:</p> <p>a. L'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;</p> <p>b. L'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro due milioni.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Presentazione di una dichiarazione, relativa alle imposte sui redditi o all'IVA ideologicamente falsa, posta in essere per indurre in errore l'amministrazione finanziaria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Indicazione di annotazioni di componenti positivi di reddito in misura inferiore a quella reale</li> <li>Indebita riduzione dell'imponibile con indicazione di costi inesistenti</li> <li>Sotto fatturazione, in assenza di fraudolenza.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Amministrazione-Finanza e Controllo (gestione amministrativo-contabile) AFC</li> <li>Fiscale (gestione della fiscalità) - esterno</li> </ul>	<p>a) Verifica del processo di determinazione del risultato fiscale rispetto al risultato civilistico</p> <p>b) Gestione operazioni infragruppo</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Definizione, ruoli e responsabilità per le modalità di gestione del piano dei conti</li> <li>Verifica della dichiarazione e veridicità dei contenuti ivi riportati</li> <li>Verifica sulla veridicità dei redditi e dell'IVA oggetto di dichiarazione</li> <li>Coinvolgimento delle funzioni competenti utili a individuare le casistiche che richiedono la contabilizzazione delle scritture</li> <li>Definizione dei criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento nell'ambito delle operazioni <i>intercompany (transfer price)</i></li> <li>Definizione dei ruoli, compiti e responsabilità relativamente alla</li> </ul>

<p>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.</p> <p>1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)</p>					<p>verifica del rispetto dei criteri adottati per la determinazione dei prezzi di trasferimento</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Individuazione, documentazione, approvazione delle singole esigenze di trasferimento</li> <li>• Adozione di idonei sistemi di controllo e autorizzazione da parte delle funzioni competenti e degli organi di controllo nella definizione dei criteri e delle modalità di esecuzione del trasferimento</li> </ul>
---	--	--	--	--	--

#### E.4 - Omessa dichiarazione (art. 5, D.lgs. n. 74/2000)

Analisi della fattispecie di reato	Condotte che integrano la fattispecie di reato	Modalità di commissione del reato	Funzioni coinvolte	Processi impattati	Elementi di controllo
<p>1. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.</p> <p>1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o del valore aggiunto od omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta (c.d. mod. 770), in caso di supero – per entrambe le ipotesi – di soglie quantitative</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dichiarazione dei redditi presentata con ritardo superiore a 90 giorni</li> <li>• Dichiarazione dei redditi redatta su stampati non conformi ai modelli ministeriali</li> <li>• Dichiarazione dei redditi non sottoscritta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amministrazione-Finanza e Controllo (gestione amministrativo-contabile) AFC</li> <li>• Fiscale (gestione della fiscalità) - esterno</li> </ul>	<p>a) Gestione e monitoraggio del calendario fiscale</p> <p>b) Gestione delle attività di determinazione e liquidazione delle imposte dirette e indirette</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definizione, gestione e diffusione di uno scadenziario fiscale</li> <li>• Monitoraggio, da parte delle funzioni competenti, circa il rispetto delle scadenze</li> <li>• Verifica da parte degli organismi di controllo</li> <li>• Previsione di apposita attestazione, da parte delle funzioni aziendali competenti circa: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Corretta e tempestiva informazione sui fatti riguardanti la società</li> <li>○ Rilevazioni contabili delle operazioni riguardanti la società eseguiti nel rispetto dei principi di inerenza, competenza e documentazione</li> <li>○ Verifica circa l'eventuale scostamento sul risultato ante imposte</li> </ul> </li> </ul>



<p>2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>					<p>rispetto agli esercizi precedenti</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Verifica di quadratura circa la corrispondenza degli importi dovuti a titolo di imposta sul valore aggiunto con i registri e i relativi conti di contabilità generale</li> <li>○ Verifica dei requisiti normativi relativamente alle eventuali compensazioni IVA</li> <li>○ Analisi dei fenomeni che hanno concorso a determinare eventuali variazioni fiscali +/- del reddito imponibile</li> <li>○ Verifica sulla contabilizzazione delle imposte</li> <li>○ Verifica sulla veridicità delle certificazioni a supporto dei crediti di imposta</li> <li>○ Coinvolgimento delle competenti funzioni aziendali</li> </ul>
--	--	--	--	--	--

				<p>c) Monitoraggio degli aggiornamenti normativi in ambito fiscale</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definizione di ruoli e responsabilità in relazione alle attività di gestione del recepimento delle eventuali novità e modifiche sul piano normativo in materia fiscale</li> <li>• Verifica da parte degli organismi di controllo</li> </ul>
				<p>d) Gestione della compilazione e dell'invio telematico delle dichiarazioni</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verifica dell'attendibilità dei modelli dichiarativi rispetto alle scritture contabili e correttezza dei dati ivi inseriti</li> <li>• Formale sottoscrizione dei modelli dichiarativi;</li> <li>• Verifica dell'avvenuta trasmissione del modello dichiarativo</li> <li>• (eventuale) Verifica del professionista esterno coinvolto</li> </ul>

E.5 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 1 e co. 2-bis, D.lgs. n. 74/2000)

Analisi della fattispecie di reato	Condotte che integrano la fattispecie di reato	Modalità di commissione del reato	Funzioni coinvolte	Processi impattati	Elementi di controllo
<p>1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</p> <p>2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Emissione o rilascio di fattura del documento ideologicamente falsi, senza che rilevi la successiva condotta di effettivo utilizzo, ma nella consapevolezza di consentire ad altri l'evasione</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Emissione di falsi documenti di trasporto internazionale (CMR) al fine di consentire l'evasione delle imposte a terzi, qualora questi ultimi siano, ad esempio, destinatari di fatture per operazioni inesistenti consistenti in operazioni di cessione intracomunitarie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Amministrazione-Finanza e Controllo (gestione amministrativo-contabile) AFC</li> <li>Fiscale (gestione della fiscalità) - esterno</li> <li>Commerciale (gestione delle vendite)</li> <li>Logistica</li> </ul>	<p>a) Approvvigionamento i beni e servizi</p> <p>b) Gestione ordini contratti di vendita</p> <p>c) Gestione del credito verso i clienti</p> <p>d) Gestione del cespite</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acquisizione della scheda tecnica del bene e caratteristiche dello stesso</li> <li>Valutazione, tramite le funzioni deputate, dell'effettiva necessità dei servizi</li> <li>Verifica sulla coerenza tra il prezzo indicato e la prestazione/merce fornita</li> <li>Qualificazione dei requisiti tecnico professionali dei professionisti</li> <li>Esistenza del credito e coerenza dello stesso con la prestazione eseguita</li> <li>Corretta individuazione del cespite in azienda</li> <li>Valutazione del corretto ammortamento dello stesso</li> </ul>

					<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valutazione del processo di eliminazione del cespite obsoleto</li> <li>• (eventuale) Valutazione dell'importo relativo al bene ceduto</li> </ul>
				e) Gestione magazzino	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valutazione del magazzino</li> <li>• Corretta valutazione/svalutazione delle merci presenti</li> <li>• Valutazione del magazzino rotativo</li> <li>• Valutazione dello smaltimento delle merci obsolete</li> </ul>
				f) Gestione dei sistemi informativi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verifica di procedure utili a favorire il sistema di comunicazione esterna e interna</li> <li>• Verifica dei flussi di comunicazione tra funzioni esterne, anche istituzionali, e interne</li> </ul>

## E.6 - Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D.lgs. n. 74/2000)

Analisi della fattispecie di reato	Condotte che integrano la fattispecie di reato	Modalità di commissione del reato	Funzioni coinvolte	Processi impattati	Elementi di controllo
<p>1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Distruzione od occultamento delle scritture contabili e dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione secondo legge</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Spostamento dei documenti contabili in un luogo impossibile da raggiungere per l'amministrazione e finanziaria</li> <li>• Eliminazione, totale o parziale, del supporto materiale che incorpora la scrittura ovvero il documento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amministrazione-Finanza e Controllo (gestione amministrativo-contabile) AFC</li> <li>• Fiscale (gestione della fiscalità) - esterno</li> <li>• IT (gestione del sistema informatico)</li> </ul>	<p>a) Gestione dei sistemi informatici</p> <p>b) Gestione e archiviazione della documentazione cartacea</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Segregazione dei <i>files</i> delle scritture contabili con accesso limitato al server alle funzioni individuate</li> <li>• Installazione e aggiornamento antivirus</li> <li>• Verifica <i>disaster recovery</i> (eventuale)</li> <li>• Formalizzazione incarico amministratore di sistema</li> <li>• Attivazione <i>backup</i> giornaliero</li> <li>• Organigramma privacy</li> <li>• Adeguamento al GDPR</li> <li>• Individuazione dei soggetti titolati all'acquisizione e archiviazione dei documenti cartacei</li> <li>• Formalizzazione nomine autorizzati al trattamento</li> <li>• Predisposizione di specifiche istruzioni operative sulla conservazione del dato cartaceo</li> <li>• Segregazione della documentazione e adozione di misure fisiche</li> </ul>

E.7 - Indebita compensazione (art. 10-*quater*, D.lgs. n. 74/2000)

Analisi della fattispecie di reato	Condotte che integrano la fattispecie di reato	Modalità di commissione del reato	Funzioni coinvolte	Processi impattati	Elementi di controllo
<p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.</p> <p>2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compensazione di tributi non spettanti e compensazione di tributi dovuti con crediti inesistenti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato con cui il contribuente non adempie al versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amministrazione-Finanza e Controllo (gestione amministrativo-contabile) AFC</li> <li>• Fiscale (gestione della fiscalità) - esterno</li> </ul>	<p>a) Gestione dei crediti e dei tributi dovuti</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verifica attendibilità delle dichiarazioni di versamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto rispetto alle scritture contabili</li> <li>• Formale sottoscrizione dei modelli dichiarativi/di versamento da parte dei soggetti aziendali</li> </ul>

## E.8 - sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.lgs. n. 74/2000)

Analisi della fattispecie di reato	Condotte che integrano la fattispecie di reato	Modalità di commissione del reato	Funzioni coinvolte	Processi impattati	Elementi di controllo
<p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Atto fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente, tale da vanificare in tutto o in parte, o comunque a rendere più difficile una eventuale procedura esecutiva</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Legale rappresentante di una società in liquidazione che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte accertate, simuli la cessione dell'azienda e ometta la registrazione di un'altra società con identica compagine sociale, nonché marchio, della cedente, con l'esercizio da parte della seconda società della medesima attività di quest'ultima;</li> <li>• Contribuente che, contestualmente alla notifica della cartella esattoriale, istituisca fraudolentemente un trust "autodichiarato" (con coincidenza tra disponente e trustee) al fine di rappresentare (falsamente) la separazione del</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amministrazione-Finanza e Controllo (gestione amministrativo-contabile) AFC</li> <li>• Fiscale (gestione della fiscalità) - esterno</li> <li>• CdA</li> </ul>	<p>a) Gestione dei conti correnti e monitoraggio, con limite al prelievo</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Registrazione delle poste economiche, patrimoniali e finanziarie solo a fronte di fatti aziendali realmente accaduti e debitamente documentati</li> <li>• Esecuzione di eventuali modifiche ai dati contabili solo da parte della funzione aziendale che li ha generati, la tracciabilità a sistema delle modifiche effettuate ai dati contabili e delle utenze che hanno effettuato tali variazioni, l'approvazione da parte della funzione competente delle modifiche effettuate</li> <li>• Verifica preventiva dei presupposti di carattere strategico, economico e finanziario nonché dell'attuabilità della proposta di realizzazione dell'operazione ad opera delle competenti funzioni aziendali</li> </ul>

		patrimonio confluito nel fondo in trust dal proprio			<ul style="list-style-type: none"><li>• Verifica della corrispondenza tra la proposta dell'operazione autorizzata e i contenuti del contratto a cui si è pervenuti a seguito delle attività negoziali</li><li>• Coinvolgimento delle competenti funzioni fiscali aziendali, sia in fase di definizione della proposta di realizzazione dell'operazione, che nelle successive fasi di esecuzione, al fine di garantire che le operazioni siano svolte in conformità alla normativa fiscale di riferimento</li><li>• Realizzazione delle attività di monitoraggio al fine di garantire la corrispondenza tra la proposta di realizzazione dell'operazione approvata e quanto realizzato</li><li>• Monitoraggio delle scelte di <i>governance</i> da parte dell'assemblea</li></ul>
--	--	---	--	--	--



## F – modalità di valutazione e monitoraggio del rischio

Il monitoraggio delle aree sensibili in ambito tributario, così come sopra specificate, da parte del *Tax Control Manager* può basarsi sui seguenti *steps*:

- selezione dei processi impattati (colonna 5);
- verifica dell'attuazione degli elementi e delle azioni di controllo (colonna 6);
- attività di reporting e relativo giudizio espresso sulle risultanze emerse;
- valutazione delle criticità rilevate e individuazione delle eventuali azioni di miglioramento da adottare;
- comunicazione alla *Governance* ed agli Organismi di controllo (esterni), eventualmente coinvolti, delle risultanze emerse e delle azioni di miglioramento da intraprendere;
- fissazione di una nuova verifica utile ad evidenziare l'efficacia delle azioni eventualmente intraprese;
- nuova comunicazione alla *Governance* ed agli Organismi di controllo (esterni), eventualmente coinvolti, delle nuove risultanze emerse a seguito delle azioni di miglioramento intraprese.

## G – flussi informativi verso organi di controllo

In merito alla concreta applicazione del monitoraggio della “Appendice 231” ed ai relativi flussi informativi, le attività di verifica e controllo disegnati nella mappa potranno essere svolte da una funzione a cui affidare il ruolo di *Tax Control Manager*, che collabori con le altre funzioni di controllo eventualmente coinvolte in azienda nella gestione dei presidi a mitigazione del rischio fiscale.

Gli esiti dei controlli potranno/dovranno essere condivisi - oltre che con gli organi societari - anche con l’Organismo di Vigilanza, per consentire a quest’ultimo il monitoraggio della corretta applicazione e rispetto del Modello D.lgs. 231/01, nonché con il Collegio Sindacale e la Società di Revisione, ciascuno per le proprie specifiche competenze.

A tal fine può essere previsto un piano suppletivo di interventi da parte dell’OdV o degli altri Organismi di controllo (esterni) coinvolti in continuità con le attività di verifica del TCF, che si sostanziano:

- nella previsione di un audit specifico nel piano annuale stilato dall’Organismo, che preveda il confronto diretto con tale figura e l’analisi del suo monitoraggio;
- nella previsione di una attività di controllo svolta dagli Organismi di controllo (esterni) coinvolti;
- coinvolgimento degli Organismi di controllo (esterni) e dell’OdV nelle attività dirette alla risoluzione delle carenze identificate e aggiornamento sullo stato di attuazione delle misure correttive individuate;
- verifica delle procedure esistenti e supporto nella loro implementazione;
- formazione sul Modello e sull’ “Appendice 231”, anche con riferimento alle ultime novità normative in ambito fiscale.

- reporting, degli Organismi di controllo (esterni) e dell'OdV, verso gli organismi di governo e controllo interni (Consiglio di Amministrazione, *Internal Auditor* o equivalenti) in merito ai contenuti e all'esito delle attività svolte.

## H – conclusioni

La presente “Appendice 231” è da considerarsi come una estrapolazione del Modello Organizzativo adottato dalla Società e, come tale, lo integra in ogni sua parte, recependone le linee guida e le indicazioni riportate nella parte generale, nella parte speciale e nei protocolli (ove presenti).

Come il Modello Organizzativo, l'“Appendice 231” dovrà essere soggetta a verifiche da parte dell'OdV e a continui aggiornamenti derivanti dalle novità/modifiche introdotte nella normativa di competenza, oltre che a seguito di modifiche che coinvolgono la natura organizzativa della struttura societaria.

Il *Tax Control Manager* (o figura ad esso affine) sarà il soggetto titolato, in nome e per conto della *Governance*, ad adottare integrazioni procedurali e operative, nonché a redigere apposite istruzioni utili al rispetto dell'Appendice in ambito fiscale.