

MODELLO DI ORGANIZZAZIONE, GESTIONE E CONTROLLO DELL'AZIENDA FARMACAP

AI SENSI DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 231/2001

Edizione Gennaio 2024

Approvato dal Consiglio di Amministrazione il 25/07/2024

Farmacap – Azienda Speciale Farnasociosanitaria Capitolina
Sede Legale: via Ostiense, n. 131/L – 00154 – ROMA
C.F. 97145550584 - P.I. 05903241007

PARTE SPECIALE

RISCHIO REATI E ATTIVITÀ DI FARMACAP

INDICE DEGLI ARGOMENTI

1. Premessa
2. I reati contro il patrimonio della Pubblica Amministrazione
 - 2.1. I reati contro il patrimonio della Pubblica Amministrazione per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio dell'azienda
 - 2.2. Il reato di malversazione di erogazioni pubbliche
 - 2.3. La truffa ai danni dello Stato, di altro ente pubblico o dell'Unione europea
 - 2.4. La truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche e l'indebita percezione di erogazioni pubbliche
 - 2.5. Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato contro il patrimonio della Pubblica Amministrazione
3. I reati contro la Pubblica Amministrazione
 - 3.1. I reati contro la Pubblica Amministrazione per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio dell'azienda
 - 3.2. Corruzione per l'esercizio della funzione, per un atto contrario ai doveri d'ufficio, istigazione alla corruzione
 - 3.3. La corruzione in atti giudiziari
 - 3.4. Il reato di induzione indebita a dare o promettere
 - 3.5. Il reato di traffico di influenze illecite
 - 3.6. Sintesi delle attività Farmacap e rischi-reato contro la Pubblica Amministrazione – Tabella
4. I reati di falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori in bollo o in strumenti o segni di riconoscimento e delitti contro l'industria o il commercio – I reati che non sono compatibili con l'oggetto delle attività di Farmacap
 - 4.1. I reati di falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori in bollo e in strumenti o segni di riconoscimento e delitti contro l'industria o il commercio per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio dell'Azienda
 - 4.2. I reati di frode nell'esercizio del commercio e vendita di sostanze alimentari non genuine come genuine
 - 4.3. Commercio e somministrazione di medicinali guasti e somministrazione di medicinali in modo pericoloso per la salute pubblica
 - 4.4. I reati di introduzione nello Stato o commercio di prodotti con segni falsi, vendita di prodotti industriali con segni mendaci e fabbricazione e commercio di beni realizzati usurpando titoli di proprietà industriale
 - 4.5. Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato contro l'industria e il commercio e introduzione nello Stato e commercio di prodotti con segni falsi – Tabella
5. I reati societari. Una prima selezione: i reati che non riguardano Farmacap
 - 5.1. I reati societari per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio dell'Azienda
 - 5.2. Il reato di false comunicazioni sociali
 - 5.3. Delitto di corruzione tra privati e di istigazione alla corruzione tra privati

- 5.4. Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato aziendali – Tabella
6. I reati in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro
- 6.1. Il reato di omicidio colposo commesso con violazione delle norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro e lesioni colpose gravi e gravissime commesse con violazione delle norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro
- 6.2. Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato in materia di sicurezza sul lavoro – Tabella
7. I reati di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché riciclaggio (art. 25-*ocites* d.lgs. n. 231 del 2001).
- 7.1. Ricettazione
- 7.2. Riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, autoriciclaggio
- 7.3. Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato di ricettazione e riciclaggio – Tabella
8. I reati in materia di violazione del diritto di autore – I reati che non sono compatibili con l'oggetto delle attività di Farmacap
- 8.1. I reati in materia di violazione del diritto di autore per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio della Società
- 8.2. Il reato di cui all'art. 171-bis l. n. 633 del 1941
- 8.3. Sintesi attività di Farmacap e rischio reato di cui all'art. 171-*ter* l. n. 633 del 1941 – Tabella
9. Il reato di cui all'art. 25-*decies* d.lgs. n. 231 del 2001
- 9.1. Il reato di induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria
- 9.2. Sintesi attività di Farmacap e rischio-reato di induzione a non rendere dichiarazioni – Tabella
10. I rischi di commissione dei reati ambientali – I reati che non sono compatibili con l'oggetto delle attività di Farmacap
- 10.1. I reati ambientali per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio della Società
- 10.2. Le tipologie di rifiuti gestiti dalle farmacie di Farmacap
- 10.3. Il ritiro di apparecchiature elettriche: il reato di raccolta illecita di rifiuti di cui all'art. 256 comma 1 d.lgs. n. 152 del 2006
- 10.4. Il raggruppamento dei rifiuti da avviare allo smaltimento: la configurabilità dei reati di divieto di miscelazione, raccolta illecita o discarica abusiva, deposito di rifiuti sanitari in violazione dell'art. 227 lett. b)
- 10.5. L'affidamento del rifiuto al trasportatore per lo smaltimento: il possibile concorso nel trasporto illecito o comunque nella gestione illecita ai sensi art. 256 comma 1 d.lgs. n. 231 del 2001
- 10.6. Sintesi attività di Farmacap e il rischio reati ambientali – Tabella
11. I reati di impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare – L'esclusione dei reati di favoreggiamento
- 11.1. Il reato di illecito impiego di cittadini di paesi terzi per il quale sussiste il rischio di commissione del reato nell'interesse o a vantaggio della Società
- 11.2. Impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare
- 11.3. Sintesi attività di Farmacap e rischio reato di impiego di lavoratori extracomunitari irregolari – Tabella
12. I reati tributari – Non solo i reati presupposto della responsabilità dell'ente

- 12.1. I reati tributari per i quali sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio di Farmacap
 - 12.2. I reati in materia di dichiarazioni: le dichiarazioni la cui infedeltà od omessa presentazione assumono rilevanza penale
 - 12.3. Il superamento della soglia di punibilità: l'importo della imposta evasa
 - 12.4. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
 - 12.4.1. La condotta del reato
 - 12.4.1.1. L'avvalersi di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti
 - 12.4.1.2. L'indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni
 - 12.4.2. L'oggetto: le fatture e gli altri documenti
 - 12.4.3. Le operazioni in tutto o in parte inesistenti
 - 12.4.3.1. Inesistenza oggettiva per operazioni in tutto o in parte inesistenti
 - 12.4.3.2. Inesistenza oggettiva riguardante l'indicazione di corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale
 - 12.4.3.3. Operazioni soggettivamente inesistenti
 - 12.5. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici
 - 12.5.1. Le operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente
 - 12.5.2. L'avvalersi di documenti falsi idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria
 - 12.5.3. L'avvalersi di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria
 - 12.5.4. L'indicazione nella dichiarazione di elementi attivi inferiori ovvero di elementi passivi o ritenute o crediti fittizi
 - 12.6. La dichiarazione infedele
 - 12.7. L'omessa dichiarazione
 - 12.8. La causa di non punibilità per i reati in materia di dichiarazione
 - 12.9. Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
 - 12.10. Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili
 - 12.11. La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte
 - 12.12. Il delitto di falso in transazione fiscale
 - 12.13. L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate
 - 12.14. L'omesso versamento di IVA
 - 12.15. L'indebita compensazione
 - 12.16. Le cause di non punibilità dei reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater comma 1
 - 12.17. Il delitto di esibizione di falsa documentazione e di fornitura di notizie non rispondenti al vero
 - 12.18. Sintesi attività di Farmacap e rischio reati tributari – Tabella
13. I reati di contrabbando e l'incompatibilità con l'oggetto di Farmacap
- 13.1. I reati di contrabbando

1. Premessa

Il presente Modello organizzativo contiene le regole necessarie al fine di impedire, o quantomeno di limitare il più possibile, il rischio che vengano commessi dei reati sensibili ai sensi del D. Lgs. 231/2001 da parte di coloro che operano per l'azienda, in collaborazione con essa, o comunque in suo nome e per suo conto.

Il catalogo degli illeciti penali presupposto della responsabilità dell'ente è molto ampio ed è cresciuto negli ultimi anni non sempre a seguito di scelte meditate e razionali da parte del legislatore.

Molti illeciti penali non interessano Farmacap (si pensi ai reati contro la personalità individuale di cui all'art. 25-*quinqüies*, di *market abuse* di cui all'art. 25-*sexies* D. Lgs. n. 231 del 2001, oppure il reato di mutilazione degli organi genitali femminili di cui all'art. 25-*quater*.1, di frode sportiva e gli altri reati di cui all'art. 25-*quaterdecies*), altri invece riguardano contesti criminologici che non appartengono alla Società o per i quali comunque è difficile concepire delle regole precauzionali finalizzate a contenere il rischio reato (si pensi ai reati indicati dall'art. 25-*quater* "Delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico" oppure alle fattispecie associative di cui all'art. 24-*ter*, oppure quelli di cui all'art. 24-*bis*).

La dottrina non contempla il "rischio zero", ma reati per i quali il rischio può tendere allo zero. Tuttavia, il Modello di Farmacap si concentra, esclusivamente, sugli illeciti per i quali vi è un rischio (anche modesto in molti casi) di commissione dell'illecito nell'interesse di o a vantaggio dell'ente.

In questa parte saranno analizzati i rischi relativi ai reati indicati:

- 1) nell'art. 24 che, utilizzando una terminologia sconosciuta alla sistematica del Codice penale, possono essere definiti **reati contro il patrimonio della Pubblica Amministrazione** (*infra-sub* §2);
- 2) nell'art. 25, che riguarda i **reati contro la Pubblica Amministrazione** (*infra-sub* §3);
- 3) negli artt. 25-*bis* e 25-*bis*.1, che riguardano i **reati di falsità in monete, in carte di pubblico credito e in strumenti o segni di riconoscimento e i delitti contro l'industria e il commercio** (*infra-sub* §4);
- 4) nell'art. 25-*ter*, che riguarda i **reati societari** (*infra-sub* §5);
- 5) nell'art. 25-*septies*, che riguarda i **reati in materia di sicurezza sul lavoro** (*infra-sub* §6);
- 6) nell'art. 25-*octies*, che riguarda i **reati di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché di autoriciclaggio** (*infra-sub* §7);
- 7) nell'art. 25-*novies*, che riguarda i **reati in materia di violazione del diritto d'autore** (*infra-sub* §8);
- 8) nell'art. 25-*decies*, che riguarda il **reato di induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria societari** (*infra-sub* §9);
- 9) nell'art. 25-*undecies*, che riguarda i **reati ambientali** (*infra-sub* §10);
- 10) nell'art. 25-*duodecies*, che riguarda i **reati di impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare** (*infra-sub* §11);
- 11) nell'art. 25-*quindecies*, che riguarda i **reati tributari**.

Per ogni categoria di illeciti, verranno indicati quali sono i reati per i quali, per una qualsiasi ragione (ad es. incompatibilità con l'oggetto sociale della Società, con le caratteristiche della stessa, contesto in cui opera, ecc.), non si ritiene sussista, o meglio sia tendente allo zero, il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio della Società. Dopo di che saranno indicate le disposizioni che invece sono ritenute rilevanti in questa sede, con una breve analisi della fattispecie e l'indicazione delle attività che potrebbero interessare.

Ogni analisi termina con una tabella riassuntiva con indicazione delle attività, dei comportamenti

richiesti o vietati (a seconda dei casi) e del reato per cui sussiste il rischio di commissione.

Nella parte in cui sono trattati i reati tributari, oltre a quelli che costituiscono la responsabilità dell'ente, verranno anche trattati i reati che, pur non rientrando nel catalogo, possono però rilevare ai fini del reato di cui all'art. 648-ter.1 c.p. (impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita)

2. I reati contro il patrimonio della Pubblica Amministrazione (art. 24 d.lgs. n. 231 del 2001)

Per la maggior parte dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente contemplati dalla disposizione in parola sussiste il rischio di commissione nello svolgimento delle attività di Farmacap.

Un illecito penale per cui appare difficile ipotizzare la realizzazione nell'interesse o a vantaggio dell'Ente è quello di cui all'art. 640-ter c.p., ove commesso in danno dello Stato, di altro ente pubblico o dell'Unione europea, che punisce quelle attività dirette a perseguire un profitto mediante l'alterazione di un sistema informatico o l'intervento abusivo e con qualsiasi modalità su dati, informazioni o programmi contenuti in un sistema informatico, procurando a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno. Non operando Farmacap nel settore dell'informatica, la commissione del reato appare anzitutto estranea alla sua area di *business* ed è inoltre difficile ravvisare un plausibile movente per il quale un dipendente dovrebbe commettere il delitto nell'interesse o a vantaggio della Società. A titolo precauzionale e al fine di non lasciare nulla al caso, si è comunque deciso di analizzarne la fattispecie.

2.1. I reati contro il patrimonio della Pubblica Amministrazione per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio dell'Azienda

Alla luce di quanto detto, le disposizioni che rilevano sono le seguenti:

Art. 316-bis c.p. Malversazione di erogazioni pubbliche
Chiunque, estraneo alla pubblica amministrazione, avendo ottenuto dallo Stato o da altro ente pubblico o dalle Comunità europee contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, destinati alla realizzazione di una o più finalità, non li destina alle finalità previste, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni.

Art. 316-ter c.p. Indebita percezione di erogazioni pubbliche
Salvo che il fatto costituisca il reato previsto dall'articolo 640-bis, chiunque mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute, consegue indebitamente, per sé o per altri, contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni. La pena è della reclusione da uno a quattro anni se il fatto è commesso da un pubblico ufficiale o da un incaricato di un pubblico servizio con abuso della sua qualità o dei suoi poteri. La pena è della reclusione da sei mesi a quattro anni se il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione europea e il danno o il profitto sono superiori a euro 100.000. Quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a 3.999,96 euro si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 5.164 euro a 25.822 euro. Tale sanzione non può comunque superare il triplo del beneficio conseguito.

Art. 353 c.p. Turbata libertà degli incanti
Chiunque, con violenza o minaccia, o con doni, promesse, collusioni o altri mezzi fraudolenti, impedisce o turba la gara nei pubblici incanti o nelle licitazioni private per conto di pubbliche amministrazioni, ovvero ne allontana gli offerenti, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni, e con la multa da euro 103 a euro 1.032. [...].

Art. 353-bis c.p. Turbata libertà del procedimento di scelta del contraente

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque con violenza o minaccia, o con doni, promesse, collusioni o altri mezzi fraudolenti, turba il procedimento amministrativo diretto a stabilire il contenuto del bando o di altro atto equipollente al fine di condizionare la modalità di scelta del contraente da parte della pubblica amministrazione è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni e con la multa da euro 103 a euro 1.032.

Art. 356 c.p. Frode nelle pubbliche forniture

Chiunque commette frode nella esecuzione dei contratti di fornitura o nell'adempimento degli altri obblighi contrattuali indicati nell'articolo precedente [art. 355 c.p.], è punito con la reclusione da uno a cinque anni e con la multa non inferiore a euro 1.032.
La pena è aumentata nei casi preveduti dal primo capoverso dell'articolo precedente.

Art. 640 c.p. Truffa

Chiunque, con artifici o raggiri, inducendo taluno in errore, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da 51 euro a 1.032.

La pena è della reclusione da uno a cinque anni e della multa da euro 309 a 1.549:

- 1) se il fatto è commesso a danno dello Stato o di un altro ente pubblico o dell'Unione europea o col pretesto di far esonerare taluno dal servizio militare;

[...].

[La fattispecie rilevante ai sensi del decreto 231 è quella del fatto commesso ai sensi del n. 1 che precede].

Art. 640-bis c.p.

Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche

La pena è della reclusione da due a sette anni e si procede d'ufficio se il fatto di cui all'articolo 640 riguarda contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati ovvero altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati da parte dello Stato, di altri enti pubblici o delle Comunità europee.

Art. 640-ter c.p. Frode informatica

Chiunque, alterando in qualsiasi modo il funzionamento di un sistema informatico o telematico o intervenendo senza diritto con qualsiasi modalità su dati, informazioni o programmi contenuti in un sistema informatico o telematico o ad esso pertinenti, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da euro 51 a euro 1.032.

La pena è della reclusione da uno a cinque anni e della multa da euro 309 a euro 1.549 se ricorre una delle circostanze previste dal n. 1) del secondo comma dell'art. 640, ovvero se il fatto produce un trasferimento di denaro, di valore monetario o di valuta virtuale o è commesso con abuso della qualità di operatore del sistema.

La pena è della reclusione da due a sei anni e della multa da euro 600 a euro 3.000 se il fatto è commesso con furto o indebito utilizzo dell'identità digitale in danno di uno o più soggetti.

[...].

Se le condotte sono commesse nell'interesse o a vantaggio della Società, si applica l'art. 24 d.lgs. n. 231 del 2001:

Art. 24, D. Lgs. 231/2001

Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche e frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico

1. In relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 316-bis, 316-ter, 353, 353-bis, 356, 640, comma 2, n. 1, 640-bis e 640-ter se commesso in danno dello Stato o di altro ente pubblico o dell'Unione europea, del codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.
2. Se, in seguito alla commissione dei delitti di cui al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità o è derivato un danno di particolare gravità, si applica la sanzione pecuniaria da duecento a seicento quote.

3. Nei casi previsti dai commi precedenti, si applicano le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e).

2.2 Il reato di malversazione di erogazioni pubbliche (art. 316-*bis* c.p.)

Il reato punisce il soggetto estraneo alla Pubblica amministrazione erogante, che avendo ottenuto un finanziamento, un contributo, una sovvenzione o comunque un'erogazione dello stesso tipo dallo Stato, da un ente pubblico o dalla Comunità europea per lo svolgimento di una o più finalità, non li destina alle finalità previste, in tutto o in parte (v. **Cass. pen., sez. II, 18 marzo 2015** che ha precisato che il reato sussiste anche se la malversazione riguarda una parte del contributo, a nulla rilevando che con le restanti somme siano state comunque perseguite finalità di interesse pubblico).

A differenza della truffa (di cui parleremo nel paragrafo successivo) che riguarda il momento erogativo della sovvenzione, la malversazione interessa la fase esecutiva di tale erogazione (cfr. **Cass. pen., sez. VI, 13 dicembre 2011, n. 23778**).

L'ambito operativo di tale fattispecie è però molto ampio, in quanto la giurisprudenza della Corte di Cassazione è solita adottare un'interpretazione che ne dilata i contorni applicativi.

In primo luogo ritiene che l'ente pubblico di cui parla la norma si identifichi con l'organismo pubblico di cui all'art. 3, comma 26 della L. 12 aprile 2006, n. 163, quindi con qualsiasi organismo, dotato di personalità giuridica, istituito, anche in forma societaria, per soddisfare specificamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico, oppure la cui gestione sia sottoposta al controllo di questi ultimi ovvero il cui organo di amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da componenti dei quali più della metà sia designata dai medesimi soggetti su indicati (v. **Cass. Pen., sez. VI, 29 gennaio 2013, n. 17343**).

In secondo luogo, la Suprema Corte è solita concludere nel senso che alle espressioni "opere" o "attività di interesse pubblico", alla cui realizzazione è subordinata la concessione del finanziamento o del contributo, debba essere riconosciuto un significato molto ampio, che esclude dall'ambito operativo della disposizione soltanto quei sussidi economici elargiti per finalità assistenziali o sociali senza preciso vincolo di destinazione (cfr. **Cass. pen. sez. VI, 13 dicembre 2012, n. 23778**, che ha ravvisato il reato nella vendita di beni strumentali comprati con contributi pubblici, prima dello scadere del termine che ne vietava la alienazione).

Infine, ai sensi dell'art. 316-*bis* c.p., si ritiene punibile non solo la distrazione di tutto o parte del contributo per finalità estranee a quelle cui è specificamente vincolato (v. **Cass. pen., sez. VI, 8 novembre 2002, n. 40375** che ha ritenuto sussistente il reato nell'impiego dei finanziamenti per una finalità di pubblico interesse diversa da quella sottostante all'erogazione), ma anche semplicemente il loro mancato utilizzo (così in dottrina **G. Fiandaca-E. Musco, Diritto penale. Parte speciale, Vol. I, 2008, p. 202**; **F. Coppi, Profili dei reati di malversazione e truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, in Aa. Vv., Reati contro la pubblica amministrazione, Torino, 1993, p. 69**).

Il reato interessa Farmacap nella misura in cui l'Azienda ottenga finanziamenti da enti pubblici (intesi nel senso ampio sopra specificato) per finalità vincolate e, per ragioni ad essa imputabili, non li destini a dette finalità.

2.3 La truffa ai danni dello Stato, di altro ente pubblico o dell'Unione europea (art. 640 comma 2 n. 1 c.p.)

La truffa è il reato di frode per eccellenza e consiste nel compimento, da parte di chiunque, di artifici o raggiri con cui si induce in errore taluno e a ciò consegue un ingiusto profitto per il soggetto che ha agito o per un'altra persona, con altrui danno. Per pacifica opinione, sia dottrinale che giurisprudenziale, la fattispecie in parola necessita anche di un elemento implicito che viene ravvisato nell'atto di disposizione patrimoniale, elemento che costituisce il collegamento tra l'induzione in errore che lo causa e gli eventi di profitto e di danno che ne sono l'effetto.

Secondo l'opinione assolutamente dominante, la sequenza della truffa è la seguente: artificio o raggiro → induzione in errore → atto di disposizione patrimoniale → ingiusto profitto con altrui danno.

Appare abbastanza frequente la spiegazione secondo la quale gli artifici consistono in una manipolazione e trasformazione della realtà esterna, ottenuta con la simulazione di circostanze inesistenti o la dissimulazione di circostanze esistenti, mentre i raggiri si estrinsecano in un'attività simulatrice realizzata con parole e argomentazioni (v. G. Airolli – E. Pividori, in *Codice penale, Tomo II, a cura di T. Padovani, Milano, 2019, p. 4624*).

Al di là di formule stereotipate, ciò su cui si dibatte è se la semplice **menzogna** (non arricchita da argomentazioni ulteriori) o il **silenzio** (tacere circostanze che appaiono rilevanti) siano qualificabili come raggiri.

La giurisprudenza è solita rispondere in senso affermativo sia per la prima (**Cass. pen., sez. II, 17 settembre 2015, n. 39741** che ha ritenuto sussistente la truffa nella condotta di un venditore di abito da sposa che aveva indotto l'acquirente a comprarlo affermando che era stato realizzato, contrariamente al vero, da un quotato stilista), che per il secondo (**Cass. pen., sez. II, 26 febbraio 2019, n. 16817** che ha ritenuto integrare gli estremi del delitto in parola la condotta di una insegnante che aveva omesso di comunicare la cessazione del rapporto di lavoro con la pubblica amministrazione continuando a percepire lo stipendio).

Non qualsiasi truffa rileva però ai sensi del configurarsi della responsabilità dell'ente ai sensi del D. Lgs. n. 231 del 2001, ma solo quella commessa in danno dello Stato, di altro ente pubblico, da intendersi nell'ampia accezione di cui all'art. 3 comma 26 L. n. 163 del 2006 (v. *supra* quando si è parlato di malversazione a danno dello Stato) (così **Cass. pen., sez. II, 19 aprile 2017, n. 29709**), o dell'Unione europea.

La principale attività nell'ambito della quale sussiste il rischio del compimento del reato in parola è quella finalizzata alla **richiesta di rimborso del prezzo di medicinali o altri dispositivi medici al servizio sanitario nazionale** secondo quanto dispone l'art. 8 comma 2 D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502:

- come è noto, ci sono alcune categorie di medicinali, inseriti nella c.d. fascia A, che sono a carico del servizio sanitario nazionale e quindi l'unità sanitaria locale territorialmente competente provvede a corrispondere alla farmacia il prezzo del prodotto erogato, al netto dell'eventuale quota di partecipazione di spesa dovuta dall'assistito, rimborso che avviene secondo le modalità di cui al D.P.R. 8 luglio 1998, n. 371 che recepisce l'accordo collettivo nazionale secondo il quale «*Ai fini*

della liquidazione, la farmacia è tenuta alla presentazione della ricetta corredata dalla documentazione, bollino, fustellato, etc., comprovante l'avvenuta consegna all'assistito o, a seconda dei casi previsti dalla normativa o dalle modalità concordate a livello regionale, di altra documentazione»(art. 4 comma 2 d.P.R. n. 371 del 1998);

- le farmacie effettuano anche la dispensazione e la consegna domiciliare di farmaci e dispositivi medici necessari che vengono consegnati in regime c.d. DPC (cioè Distribuzione Per Conto);
- lo svolgimento di partecipazione al servizio di assistenza domiciliare integrata a favore di alcune categorie di pazienti.

In questi casi, qualora volutamente si presentino documenti che attestino la consegna di medicinali in misura superiore a quelli reali o per importi superiori a quelli dei prezzi dei farmaci effettivamente consegnati, il rischio è che venga commessa una truffa ai danni dell'Asl e dunque di un ente pubblico, con conseguente coinvolgimento della Società ai sensi dell'art. 24 d.lgs. n. 231 del 2001.

Se si scorre la casistica giurisprudenziale si possono infatti trovare numerosi casi di condanna per truffa ai danni di un farmacista che, ad esempio, ha presentato alla Asl ricette nelle quali era stata applicata la c.d. fustella attestante la consegna di farmaci in realtà mai consegnati per i quali era stato ottenuto indebitamente il rimborso (v. **Cass. pen., sez. II, 11 luglio 2019, n. 35924**) oppure che aveva predisposto false ricette per ottenere il rimborso di farmaci non consegnati (**Cass. pen., sez. II, 16 marzo 2012, n. 25693**; si vedano per casi simili anche **Cass. pen., sez. fer., 8 settembre 2009, n. 35476**; **Cass. pen., sez. II, 6 aprile 1989**; **Cass. pen., sez. II, 20 marzo 1987**).

Oltre che nella richiesta di rimborsi al servizio sanitario nazionale, la truffa in danno di un ente pubblico può poi esser ravvisata anche nel **conseguimento di finanziamenti** (non agevolati, altrimenti si applicherebbe l'art. 640-*bis* c.p.) oppure **di provvedimenti forieri di indebiti vantaggi economici** sulla base di richieste contenenti dichiarazioni non veritiere e/o mediante la falsificazione e la produzione di documenti o ancora mediante la loro produzione, se non falsificazione diretta.

La giurisprudenza è solita ritenere integrato il reato di truffa in danno del Comune (quindi di un ente pubblico) tutte le volte in cui con artifici o raggiri (ad es. mediante la falsa rappresentazione dei luoghi contenuta nel progetto e negli elaborati tecnici presentati dal soggetto richiedente) l'ente sia stato tratto in inganno ed abbia così rilasciato il permesso di costruire, e generalmente in tutti i casi in cui, dalla condotta del soggetto agente, sia derivato un pregiudizio economico per l'amministrazione (pregiudizio che può consistere nei costi sostenuti per l'intervento in autotutela resosi necessario una volta verificata la difformità, oppure nella corresponsione di minori contributi concessori: v. **Cass. pen., sez. V, 16 febbraio 2011, n. 15522**; **Cass. pen., sez. II, 17 maggio 2000, n. 7259**, in *Riv. pen.*, 2000, p. 1166).

2.4 La truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-*bis* c.p.) e l'indebita percezione di erogazioni pubbliche (art. 316-*ter* c.p.)

La richiesta di contributi, finanziamenti o mutui agevolati allo Stato, a un ente pubblico o alla Comunità europea può comportare il rischio di commissione di:

- **truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche** di cui all'art. 640-*bis*, che consiste nel fatto di chi, con artifici o raggiri, induce in errore lo Stato, un ente pubblico o l'Unione europea

per l'ottenimento indebito di "contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati ovvero altre erogazioni dello stesso tipo comunque denominate";

- **indebita percezione di erogazioni pubbliche** di cui all'art. 316-*bis* c.p., che consiste sempre nell'ottenimento di detti contributi, finanziamenti, mutui agevolati ecc., attraverso però non artifici o raggiri, ma mediante "l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute".

La presentazione di falsi documenti o dichiarazioni per l'ottenimento indebito di detti contributi o per importi superiori a quelli dovuti integra gli estremi di uno dei due reati, la cui differenza sta semplicemente nel fatto che manca, nel secondo, l'induzione in errore dell'ente pubblico (v. **Cass. pen., sez. un., 19 aprile 2007, n. 16568**). In molti casi, infatti, il procedimento di erogazione delle pubbliche sovvenzioni non presuppone l'effettivo accertamento da parte dell'erogatore dei presupposti del singolo contributo, ma ammette che il riconoscimento e la stessa determinazione del contributo siano fondati, almeno in via provvisoria, sulla mera dichiarazione del soggetto interessato, riservando eventualmente a una fase successiva le opportune verifiche. In questi casi l'erogazione può non dipendere da una falsa rappresentazione dei suoi presupposti da parte dell'erogatore, che in realtà si rappresenta correttamente solo l'esistenza della formale dichiarazione del richiedente e il reato configurato è quello di cui all'art. 316-*ter* c.p.

Qualora invece si verifichi l'induzione in errore, il reato sarà quello di cui all'art. 640-*bis* c.p. (si legga la motivazione di **Cass. pen., sez. un., 19 aprile 2007, cit.**).

Per contributi si intendono le erogazioni a fondo perduto; per finanziamenti, le cessioni di credito a condizioni vantaggiose per impieghi determinati; i mutui agevolati, invece, presentano la maggiore ampiezza dei tempi di restituzione e vanno ricompresi nella generica accezione di sovvenzione, che si concretizza in un'attribuzione pecuniaria che trova fondamento e giustificazione nell'attuazione di un interesse pubblico (cfr. **Cass. pen., sez. II, 25 febbraio 2011, n. 19539**).

2.5 Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato contro il patrimonio della P.A.

TABELLA RISCHI REATI CONTRO IL PATRIMONIO DELLA PA

Attività	Comportamento richiesto	Rischio-reato
Ottenimento di erogazioni pubbliche per una o più determinate finalità	Impiego del denaro per le finalità per cui è concesso e nei termini previsti	Reato di malversazione di erogazioni pubbliche <i>ex art. 316-bis</i> c.p.
Richiesta di rimborso al servizio sanitario nazionale	Effettiva vendita e consegna dei farmaci per i quali si richiede il rimborso	Reato di truffa ai danni di ente pubblico <i>ex art. 640</i> comma 2 n. 1 c.p.
Richiesta di finanziamenti non agevolati a enti pubblici	Dichiarazioni vere e documenti che rappresentano correttamente la realtà	Reato di truffa ai danni di ente pubblico <i>ex art. 640</i> comma 2 n. 1 c.p.
Presentazione di istanze volte al rilascio di provvedimenti della P.A. comportanti vantaggi economico-patrimoniali	Dichiarazioni vere e documenti che rappresentano correttamente la realtà	Reato di truffa ai danni di ente pubblico <i>ex art. 640</i> comma 2 n. 1 c.p.

Richiesta di finanziamenti non agevolati	Dichiarazioni vere e che documenti rappresentano correttamente la realtà	Reato di truffa aggravato per il conseguimento di erogazioni pubbliche ex art. 640-bis Se manca l'induzione in errore indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato ex art. 316-ter
--	--	--

3. I reati contro la Pubblica amministrazione (art. 25 d.lgs. n. 231 del 2001)

Si può discutere se i dipendenti e gli amministratori di Farmacap abbiano qualifiche pubblicistiche che portino a ritenerli pubblici ufficiali o, forse più correttamente, incaricati di un pubblico servizio.

Le indicazioni provenienti dalla giurisprudenza, sul punto, sono scarse, non sempre univoche e comunque di poco aiuto. Vi è una sentenza risalente della Suprema Corte (v. **Cass. pen., sez. VI, 4 giugno 2014, n. 1979**) che ha ritenuto che integrasse il delitto di peculato l'appropriazione di denaro da parte di un direttore di farmacia, ritenuto soggetto avente un ruolo rilevante ai sensi degli artt. 357 e 358 c.p., decisione presa però in tempi in cui la normativa sulle farmacie era diversa dall'attuale.

Più recentemente, un Tribunale di merito (**Trib. Lecce, 27 settembre 2016, n. 688**) ha ritenuto che una tale condotta, tenuta dall'amministratore delegato di una farmacia comunale a capitale misto (49% a carico del privato), integri invece gli estremi dell'appropriazione indebita aggravata, escludendo con ciò la qualifica pubblicistica del soggetto agente.

In realtà, sia la tipologia di una parte importante dell'attività di tali esercizi (ad es. la somministrazione di medicinali per conto del servizio sanitario nazionale e delle unità sanitarie locali, la collaborazione nello svolgimento di alcuni servizi come quelli del centro unico di prenotazione, la riscossione di ticket dei farmaci di spettanza della regione di appartenenza), che la disciplina pubblicistica di parte di essa, portano a ritenere che all'interno dell'organizzazione aziendale possano trovarsi soggetti dotati di qualifiche rilevanti ai sensi degli artt. 357 e 358 c.p.

Per quanto appaia difficile che i reati di corruzione passiva o di concussione possano essere commessi nell'interesse o a vantaggio della Società, saranno comunque contemplati nel modello organizzativo.

La corruzione per l'esercizio delle funzioni o per il compimento di un atto contrario ai doveri di ufficio sono atti di infedeltà che vedono la Società di appartenenza come soggetto danneggiato e dunque non rilevanti ai sensi dell'art. 25 D. Lgs. n. 231 del 2001, per mancanza del requisito di cui all'art. 5 del suddetto decreto.

Come accennato, è difficilmente ipotizzabile la realizzazione di una concussione o di un'induzione da parte di un appartenente a Farmacap (non sembra che abbiano qualità e poteri che gli consentano di tenere comportamenti costrittivi o induttivi) e, meno che mai, nell'interesse o a vantaggio della Società.

Ciò detto, il qui presente Modello si occuperà comunque dei reati di corruzione passiva o istigazione alla corruzione attiva (cioè l'istigazione da parte del pubblico ufficiale o dell'incaricato di pubblico servizio che chiede denaro o altra utilità al privato), nonché della concussione e dell'induzione o dare e promettere denaro o altra utilità ai sensi dell'art. 319-*quater* comma 1 c.p. (si occuperà invece dell'induzione subita ai sensi dell'art. 391-*quater* comma 2 c.p.). Infine, come noto, il **D. Lgs. n. 75 del 2020** ha introdotto nel catalogo dei reati presupposto i reati di cui agli artt. 314 comma 1 (peculato), 316 (peculato mediante profitto di errore altrui) e 323 c.p. (abuso di ufficio) quando il fatto offende gli interessi della comunità europea. Non si ritiene tuttavia che si tratti di una modifica rilevante per Farmacap.

3.1 I reati contro la Pubblica Amministrazione per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio della Società

Alla luce di quanto detto, le disposizioni che rilevano sono le seguenti:

Art. 317 c.p. Concussione
Il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio che, abusando della sua qualità o dei suoi poteri, costringe taluno a dare o promettere indebitamente, a lui o a un terzo, denaro o altra utilità, è punito con la reclusione da sei a dodici anni.

Art. 318 c.p. Corruzione per l'esercizio della funzione
Il pubblico ufficiale che, per l'esercizio delle sue funzioni o dei suoi poteri, indebitamente riceve, per sé o per un terzo, denaro o altre utilità o ne accetta la promessa è punito con la reclusione da tre a otto anni.

Art. 319 c.p. Corruzione per un atto contrario ai doveri di ufficio
Il pubblico ufficiale, che, per omettere o ritardare o per aver omesso o ritardato un atto del suo ufficio, ovvero per compiere o per aver compiuto un atto contrario ai doveri di ufficio, riceve, per sé o per un terzo, denaro od altre utilità, o ne accetta la promessa, è punito con la reclusione da sei a dieci anni. [da tenere in considerazione anche al fine di comprendere la condotta punita dall'art. 321, con cui deve essere letto in combinato disposto].

Art. 319-bis c.p. Circostanze aggravanti
La pena è aumentata se il fatto di cui all'articolo 319 ha per oggetto il conferimento di pubblici impieghi o stipendi o pensioni o la stipulazione di contratti nei quali sia interessata l'amministrazione alla quale il pubblico ufficiale appartiene nonché il pagamento o il rimborso di tributi. [da tenere in considerazione anche al fine di comprendere la condotta punita dall'art. 321, con cui deve essere letto in combinato disposto].

Art. 319-ter c.p. Corruzione in atti giudiziari
Se i fatti indicati negli articoli 318 e 319 sono commessi per favorire o danneggiare una parte in un processo civile, penale o amministrativo, si applica la pena della reclusione da sei a dodici anni. Se dal fatto deriva l'ingiusta condanna di taluno alla reclusione non superiore a cinque anni, la pena è della reclusione da sei a quattordici anni; se deriva l'ingiusta condanna alla reclusione superiore a cinque anni o all'ergastolo, la pena è della reclusione da otto a venti anni. [tale reato, pur rilevando ai sensi del D. Lgs. 231/2001, non si ritiene sia di interesse della Società, e viene riportato solo al fine di comprendere qual è la condotta punita dall'art. 321 con cui dev'esser letto in combinato disposto].

Art. 319-quater c.p. Induzione indebita per dare o promettere
Salvo che il fatto costituisca più grave reato, il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio che, abusando della sua qualità o dei suoi poteri, induce taluno a dare o a promettere indebitamente, a lui o a un terzo, denaro o altra utilità è punito con la reclusione da sei anni a dieci anni e sei mesi. Nei casi previsti dal primo comma, chi dà o promette denaro o altra utilità è punito con la reclusione fino a tre anni ovvero con la reclusione fino a quattro anni quando il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione europea e il danno o il profitto sono superiori a euro 100.000.

[da tenere in considerazione anche al fine di comprendere la condotta punita dall'art. 321, con cui deve essere letto in combinato disposto].

Art. 320 c.p.

Corruzione di una persona incaricata di un pubblico servizio

Le disposizioni degli artt. 318 e 319 si applicano anche all'incaricato di un pubblico servizio. In ogni caso, le pene sono ridotte in misura non superiore a un terzo.

Art. 321 c.p.

Pene per il corruttore

Le pene stabilite nel primo comma dell'articolo 318, nell'articolo 319, nell'articolo 319-bis, nell'articolo 319-ter, e nell'articolo 320 in relazione alle suddette ipotesi degli articoli 318 e 319, si applicano anche a chi dà o promette al pubblico ufficiale o all'incaricato di un pubblico servizio il denaro od altra utilità.

Art. 322 c.p.

Istigazione alla corruzione

Chiunque offre o promette denaro od altra utilità non dovuti ad un pubblico ufficiale o ad un incaricato di un pubblico servizio, per l'esercizio delle sue funzioni o dei suoi poteri, soggiace, qualora l'offerta o la promessa non sia accettata, alla pena stabilita nel comma 1 dell'articolo 318, ridotta di un terzo.

Se l'offerta o la promessa è fatta per indurre un pubblico ufficiale o un incaricato di un pubblico servizio ad omettere o a ritardare un atto del suo ufficio, ovvero a fare un atto contrario ai suoi doveri, il colpevole soggiace, qualora l'offerta o la promessa non sia accettata, alla pena stabilita nell'articolo 319, ridotta di un terzo.

La pena di cui al primo comma si applica al pubblico ufficiale o all'incaricato di un pubblico servizio che sollecita una promessa o dazione di denaro o altra utilità per l'esercizio delle sue funzioni o dei suoi poteri.

La pena di cui al secondo comma si applica al pubblico ufficiale o all'incaricato di un pubblico servizio che sollecita una promessa o dazione di denaro od altra utilità da parte di un privato per le finalità di cui all'art. 319.

Art. 322-bis c.p.

Peculato, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione e istigazione alla corruzione di membri delle Corti internazionali o degli organi delle Comunità europee o di assemblee parlamentari internazionali o di organizzazioni internazionali e di funzionari delle Comunità europee e di Stati esteri

Le disposizioni degli articoli 314, 316, da 317 a 320 e 322, terzo e quarto comma, si applicano anche:

- 1) ai membri della Commissione delle Comunità europee, del Parlamento europeo, della Corte di Giustizia e della Corte dei conti delle Comunità europee;
 - 2) ai funzionari e agli agenti assunti per contratto a norma dello statuto dei funzionari delle Comunità europee o del regime applicabile agli agenti delle Comunità europee;
 - 3) alle persone comandate dagli Stati membri o da qualsiasi ente pubblico o privato presso le Comunità europee, che esercitino funzioni corrispondenti a quelle dei funzionari o agenti delle Comunità europee;
 - 4) ai membri e agli addetti a enti costituiti sulla base dei Trattati che istituiscono le Comunità europee;
 - 5) a coloro che, nell'ambito di altri Stati membri dell'Unione europea, svolgono funzioni o attività corrispondenti a quelle dei pubblici ufficiali e degli incaricati di un pubblico servizio.
- 5-bis) ai giudici, al procuratore, ai procuratori aggiunti, ai funzionari e agli agenti della Corte penale internazionale, alle persone comandate dagli Stati parte del Trattato istitutivo della Corte penale internazionale le quali esercitino funzioni corrispondenti a quelle dei funzionari

o agenti della Corte stessa, ai membri ed agli addetti a enti costituiti sulla base del Trattato istitutivo della Corte penale internazionale;

5-ter) alle persone che esercitano funzioni o attività corrispondenti a quelle dei pubblici ufficiali e degli incaricati di un pubblico servizio nell'ambito di organizzazioni pubbliche internazionali;

5-quater) ai membri delle assemblee parlamentari internazionali o di un'organizzazione internazionale o sovranazionale e ai giudici e funzionari delle corti internazionali.

5-quinquies) alle persone che esercitano funzioni o attività corrispondenti a quelle dei pubblici ufficiali e degli incaricati di un pubblico servizio nell'ambito di Stati non appartenenti all'Unione europea, quando il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione.

Le disposizioni degli articoli 319-quater, secondo comma, 321, 322, primo e secondo comma, si applicano anche se il denaro o altra utilità è dato, offerto o promesso:

1) alle persone indicate nel primo comma del presente articolo;

2) a persone che esercitano funzioni o attività corrispondenti a quelle dei pubblici ufficiali e degli incaricati di un pubblico servizio nell'ambito di altri Stati esteri o organizzazioni pubbliche internazionali.

Le persone indicate nel primo comma sono assimilate ai pubblici ufficiali, qualora esercitino funzioni corrispondenti, e agli incaricati di un pubblico servizio negli altri casi.

Art. 346-bis c.p. Traffico di influenze illecite

Chiunque, fuori dei casi di concorso nei reati di cui agli articoli 318, 319, 319-ter e nei reati di corruzione di cui all'articolo 322-bis, sfruttando o vantando relazioni esistenti o asserite con un pubblico ufficiale o un incaricato di un pubblico servizio o uno degli altri soggetti di cui all'articolo 322-bis, indebitamente fa dare o promettere, a se' o ad altri, denaro o altra utilità, come prezzo della propria mediazione illecita verso un pubblico ufficiale o un incaricato di un pubblico servizio o uno degli altri soggetti di cui all'articolo 322-bis, ovvero per remunerarlo in relazione all'esercizio delle sue funzioni o dei suoi poteri, è punito con la pena della reclusione da un anno a quattro anni e sei mesi.

La stessa pena si applica a chi indebitamente dà o promette denaro o altra utilità.

La pena è aumentata se il soggetto che indebitamente fa dare o promettere, a se' o ad altri, denaro o altra utilità riveste la qualifica di pubblico ufficiale o di incaricato di un pubblico servizio.

Le pene sono altresì aumentate se i fatti sono commessi in relazione all'esercizio di attività giudiziarie o per remunerare il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio o uno degli altri soggetti di cui all'articolo 322-bis in relazione al compimento di un atto contrario ai doveri d'ufficio o all'omissione o al ritardo di un atto del suo ufficio.

Se i fatti sono di particolare tenuità, la pena è diminuita.

Se le condotte sono commesse nell'interesse o a vantaggio dell'Azienda, si applica l'art. 25 del D. Lgs. 231/2001:

Art. 25 d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 Concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità e corruzione

1. In relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 318, 321, 322, commi primo e terzo, e 346-bis del Codice penale, si applica la sanzione pecuniaria fino a duecento quote. La medesima sanzione si applica, quando il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione europea, in relazione alla commissione dei delitti di cui agli artt. 314, primo comma, 316 e 323 del Codice penale.
2. In relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 319, 319-ter, comma 1, 321, 322, commi 2 e 4, del Codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da duecento a seicento quote.
3. In relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 317, 319, aggravato ai sensi dell'articolo 319-bis quando dal fatto l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, 319-ter, comma 2, 319-quater e 321 del Codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da trecento a ottocento quote.
4. Le sanzioni pecuniarie previste per i delitti di cui ai commi da 1 a 3, si applicano all'ente anche quando tali delitti sono stati commessi dalle persone indicate negli artt. 320 e 322-bis.
5. Nei casi di condanna per uno dei delitti indicati nei commi 2 e 3, si applicano le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, per una durata non inferiore a quattro anni e non superiore a sette anni, se il reato è stato commesso da uno dei soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a), e per una durata non inferiore a due anni e non superiore a quattro, se il reato è stato commesso da uno dei soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, lettera b).

5-bis. Se prima della sentenza di primo grado l'ente si è efficacemente adoperato per evitare che l'attività delittuosa sia portata a conseguenze ulteriori, per assicurare le prove dei reati e per l'individuazione dei responsabili ovvero per il sequestro delle somme o altre utilità trasferite e ha eliminato le carenze organizzative che hanno determinato il reato mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi, le sanzioni interdittive hanno la durata stabilita dall'articolo 13, comma 2.

3.2. Corruzione per l'esercizio della funzione (artt. 318, 320, 321, 322-bis c.p.), per un atto contrario ai doveri di ufficio (artt. 319, 319-bis, 320, 321, 322 c.p.), istigazione alla corruzione (artt. 322, 322-bis c.p.)

I reati di corruzione contemplati in questo paragrafo possono ravvisarsi allorché un dipendente o amministratore di Farmacap compia atti di corruzione attiva, cioè dia o prometta denaro o altre utilità al pubblico funzionario, sia esso pubblico ufficiale (definito dall'art. 357 c.p.) o incaricato di pubblico servizio (art. 358 c.p.), a cui sono equiparati i soggetti indicati nell'art. 322-bis c.p. (membri della Commissione europea, funzionari comunitari, pubblici ufficiali stranieri, ecc.).

La corruzione è un accordo tra un soggetto estraneo alla Pubblica amministrazione (si parla anche di privato o *extraneus*) e un soggetto che invece vi appartiene (c.d. *intraneus*). Oggetto dell'accordo è la dazione o la promessa di dazione di denaro oppure di *altra utilità*: a tale ultima espressione si riconosce un significato molto ampio che abbraccia ogni bene o prestazione (un dare o un *facere*) che possa rappresentare un vantaggio materiale o morale, patrimoniale o non patrimoniale (così **Cass. pen., sez. un., 11 maggio 1993, n. 7**; più di recente v. **Cass. pen., sez. VI, 30 gennaio 2002, n. 7669, Zulian, in Riv. pen., 2002, p. 352**).

Sono state ritenute utilità penalmente rilevanti i **favori sessuali** per il funzionario che ne ottenga la promessa o l'effettiva prestazione (v. **Cass. pen., sez. un., 11 maggio 1993, n. 7 cit.**), la **promessa di una progressione di carriera** (**Cass. pen., sez. VI, 27 giugno 2014, n. 29789**), la **raccomandazione** per un importante incarico di dirigenza pubblica (**Cass. pen., 9 febbraio 2016, n. 18707**), il **procacciamento di voti** per le elezioni comunali oppure il **procacciamento di un impiego lavorativo per persona legata al politico corrotto** (cfr. **Cass. pen., sez. VI, 13 luglio 2018, n. 51765**). Oggetto dell'accordo potrà essere l'esercizio della funzione in generale e nel suo complesso (come accade ad esempio quando il politico viene trovato a libro paga degli imprenditori oppure quando il denaro o utilità viene dato a c.d. futura memoria), ed allora si integrerà il reato di cui all'art. 318 c.p., oppure un atto contrario ai doveri di ufficio, che può consistere semplicemente anche in un'omissione o un ritardo del compimento di un atto dovuto, e allora avremo la consumazione dell'ipotesi di cui all'art. 319 c.p. Se poi l'atto contrario ai doveri d'ufficio riguarda uno dei casi indicati dall'art. 319-bis, la corruzione per atto contrario ai doveri d'ufficio sarà aggravata.

Non rileva solo la dazione o promessa di denaro, ma anche la semplice offerta (con riferimento genericamente alla funzione oppure per atti contrari ai doveri di ufficio); in questi casi, se l'offerta non viene accettata, il reato sarà quello di istigazione di cui all'art. 322 c.p. L'art. 1 comma 44 della L. 6 novembre 2012 n. 190 (c.d. Legge Severino) che ha modificato i reati dei pubblici ufficiali, stabilisce che, nella redazione del nuovo Codice di comportamento dei dipendenti delle P.A., si preveda

espressamente che essi possano ricevere solamente regali d'uso di modico valore che rientrino nel normale espletamento delle relazioni di cortesia (il Codice di comportamento è stato approvato col D.P.R. 16 aprile 2013 n. 62, che ha fissato un limite massimo di €. 150,00). Solo queste dazioni o promesse garantiscono da ogni rischio di coinvolgimento in un procedimento penale.

3.3 La corruzione in atti giudiziari (art. 319-ter c.p.)

La condotta di corruzione può essere posta anche per favorire o danneggiare una parte in un processo civile, penale o amministrativo. In questo caso si configurerà il delitto di corruzione in atti giudiziari.

Il processo di cui parla la disposizione in parola può anche essere il procedimento davanti al Giudice fallimentare o tributario: ne rimangono esclusi solamente i procedimenti disciplinari e gli arbitrati, perché privi del carattere giurisdizionale. Non è richiesto che il processo sia in corso.

La corruzione in atti giudiziari sussiste se la dazione o la promessa di dazione sono fatti in favore di un magistrato, ma anche di tutti coloro che compiono atti la cui conoscenza è indispensabile per il magistrato onde consentirgli di emettere una serena, corretta e legale pronuncia rendendo giustizia a chi la deve.

In quest'ottica si è riconosciuto un tale ruolo, infatti, a tutti quei pubblici ufficiali che si trovano a compiere atti, direttamente o indirettamente, idonei a influire sul processo, così come il **testimone** (in questo senso **Cass. Pen., sez. I, 7 febbraio 2023, n. 6274**).

Si tratta di un reato che può interessare l'Azienda qualora sia commesso nell'interesse della medesima o questa possa trarre in tal modo vantaggio da un procedimento giudiziario che la riguarda direttamente o indirettamente.

3.4 Il reato di induzione indebita a dare o promettere (art. 319- quater c.p.)

La dazione di denaro o altra utilità o la loro promessa non necessariamente integrano gli estremi del reato di corruzione. Qualora ciò avvenga perché il pubblico funzionario, utilizzando il ruolo e abusando della sua posizione o del suo ufficio, induce o addirittura costringe l'*extraneus* a dare o promettere denaro o altra utilità si integrano reati diversi: nel primo caso l'induzione a dare o promettere utilità ai sensi dell'art. 319-*quater* c.p.; nel caso di costrizione, invece, la concussione ex art. 317 c.p.

La differenza non è di poco conto.

In caso di semplice induzione, infatti, a rispondere sarà anche il privato (e se ciò avviene nell'interesse o a vantaggio dell'ente, anche quest'ultimo ai sensi dell'art. 25 D. Lgs. 231/2001); se invece si configura il reato di concussione, solo il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio saranno responsabili, mentre il privato e la società di appartenenza saranno vittima e non subiranno alcuna conseguenza giudiziaria.

Nel caso in cui la richiesta di dazione proviene dall'appartenente alla P.A., stabilire quando la dazione integra la corruzione oppure l'induzione o la costrizione non sempre è semplice.

Recentemente la Cassazione ha avuto modo di precisare che nel delitto di induzione indebita, la

condotta si configura come persuasione, suggestione, inganno, pressione morale con più tenue valore condizionante – rispetto all'abuso costringitivo tipico del delitto di concussione – della libertà di autodeterminazione del destinatario, il quale, disponendo di più ampi margini decisionali, finisce col prestare acquiescenza alla richiesta della prestazione non dovuta, perché motivato dalla prospettiva di conseguire un tornaconto personale, che giustifica la previsione di una sanzione a suo carico nello schema descrittivo della fattispecie in esame (v. da ultimo **Cass. pen., sez. VI, 8 marzo 2018, n. 27723**).

3.5. Il reato di traffico di influenze illecite (art. 346-*bis* c.p.)

Ultimo reato di questa categoria che prevede la responsabilità dell'ente ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001 è il reato di traffico di influenze illecite di cui all'art. 346-*bis* c.p. È stato riscritto e inserito nel catalogo della responsabilità degli enti con la L. n. 3 del 2019. Si tratta di un delitto che viene commesso sia da chi sfrutta o vanta relazioni vere o presunte con un pubblico ufficiale o un incaricato di pubblico servizio e si fa dare denaro o altra utilità come prezzo della mediazione illecita in favore del pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio, sia di chi dà o promette.

La norma contempla una clausola di riserva, prevedendo che la disposizione non si applichi in caso di concorso con i reati di cui agli artt. 318, 319 e 319-*ter*; e quindi nel caso in cui la mediazione non vada a buon fine o il soggetto eserciti effettivamente l'influenza, perché altrimenti si configurerà il reato di corruzione.

Se dunque un appartenente di Farmacap, sfruttando o vantando relazioni con un pubblico funzionario, si fa dare o promettere denaro per concludere un affare vantaggioso per la Società, il reato di cui all'art. 346-*bis* c.p. si accompagnerà alla responsabilità dell'ente.

3.6. Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato contro la P.A.

TABELLA RISCHI REATI CONTRO LA P.A.

Attività	Comportamento vietato	Rischio-Reato
Partecipazione a gare di appalto o comunque a negoziazione per la stipula di contratti con enti pubblici	Dazione di denaro o altra utilità al pubblico funzionario per ottenere favori all'interno della procedura	Reato di corruzione di cui agli artt. 319-319-ter c.p. Istigazione alla corruzione ai sensi art. 322 c.p.
	Richiesta di denaro o di altra utilità da parte del pubblico funzionario abusando della posizione	Induzione indebita a dare o promettere ai sensi art. 319-quater comma 2 c.p.
Attivazione di procedimenti per ottenere autorizzazioni, concessioni, rimborsi da parte della P.A.	Pagamenti di denaro o altra utilità per agevolare l'evasione della pratica	Reato di corruzione di cui agli artt. 319-319-ter c.p. Istigazione alla corruzione ai sensi art. 322 c.p.
	Richiesta di denaro o di altra utilità da parte del pubblico funzionario abusando della posizione	Induzione indebita a dare o promettere ai sensi art. 319-quater comma 2 c.p.
Assunzione di personale	Assunzione di persona vicina a pubblico ufficiale per comprarne i favori o per remunerarlo per atti contrari ai doveri di ufficio	Reato di corruzione di cui agli artt. 318, 319-319-ter c.p.
	Richiesta di denaro o di altra utilità da parte del pubblico funzionario abusando della posizione	Istigazione alla corruzione ai sensi art. 322 c.p.
Svolgimento di attività ispettiva, di controllo o di accertamento	Pagamenti di denaro o altra utilità per ottenere favori	Reato di corruzione di cui agli artt. 319-319-ter c.p.
		Istigazione alla corruzione ai sensi art. 322 c.p.
	Richiesta di denaro o di altra utilità da parte del pubblico funzionario abusando della posizione	Induzione indebita a dare o promettere ai sensi art. 319-quater comma 2 c.p.
Processo le cui sorti interessano la società o dal quale possa trarne vantaggio	Dazione di denaro o altra utilità al Magistrato testimone o altro soggetto che compie atti rilevanti all'interno del procedimento	Corruzione in atti giudiziari di cui all'art. 319-ter c.p.

Principi generali di comportamento in tema di reati in danno delle pubbliche amministrazioni

Comportamenti vietati:

- Promettere denaro o altra utilità a chiunque che vanti relazioni con un P.U. o un Incaricato di

pubblico servizio in cambio della sua mediazione illecita presso di loro, al fine di fare l'interesse della società;

- Tenere rapporti con la pubblica amministrazione a meno di non esserne incaricati sulla base dell'organizzazione aziendale, di una delega o procura, o comunque di autorizzazione di soggetto a ciò deputato;
- Destinare somme ricevute dalla P.A. a titolo di erogazioni, finanziamenti, contributi, ecc., a scopi diversi da quelli cui erano destinati;
- Favorire, con il proprio comportamento, una situazione di conflitto di interessi nei confronti della pubblica amministrazione;
- Promettere o dare (anche per interposta persona) denaro o altra utilità ad un pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio al fine di ottenere agevolazioni nell'esecuzione di un'attività di questi, rientrando tra le sue funzioni (ad esempio, al fine di velocizzare la gestione di una pratica amministrativa);
- Costringere qualcuno, con abuso della propria qualità o funzione o dei propri poteri, a dare o promettere a sé o a un terzo denaro o altra utilità;
- Redigere, esibire e/o consegnare ad un pubblico ufficiale o incaricato di un pubblico servizio dichiarazioni, informazioni o documenti falsi, artefatti, volutamente errati e/o incompleti, nell'ambito dell'attività dell'ente e al fine di ottenere così un indebito vantaggio;
- Dare somme di denaro o altra utilità ad un pubblico ufficiale o a un incaricato di pubblico servizio nonché a figure affini, operanti all'interno della pubblica amministrazione statale, di un ente pubblico, dell'amministrazione dell'Unione europea o di altro Stato (sono invece ammessi doni di modico valore, e quindi meramente simbolici o di cortesia);
- Redigere, esibire e/o consegnare ad un pubblico ufficiale o incaricato di un pubblico servizio dichiarazioni, informazioni o documenti falsi, artefatti, volutamente errati e/o incompleti, nell'ambito dell'attività dell'ente e al fine di ottenere certificazioni, licenze, permessi o autorizzazioni, o ancora il conseguimento di erogazioni pubbliche;
- Sottostare a indebite richieste di un pubblico ufficiale o incaricato di un pubblico servizio volte al conseguimento di denaro o altra utilità a loro o a soggetto dagli stessi indicato;
- Servirsi ufficiosamente, nei rapporti con la pubblica amministrazione, di altro soggetto esterno alla compagine aziendale, e quindi al relativo sistema organizzativo e di deleghe e procure, nonché di soggetto che, per quanto formalmente autorizzato, non sia adeguatamente formato, o comunque di soggetto in posizione di conflitto di interesse;
- Promettere o conferire vantaggi di qualsiasi tipo, all'interno o in relazione all'attività aziendale, a pubblici ufficiali o incaricati di un pubblico servizio o ad altre persone o enti riconducibili agli interessi dei primi;
- Influenzare impropriamente le determinazioni dei soggetti che rappresentano la pubblica amministrazione in occasione di qualsiasi rapporto con essi detenuto nell'ambito dell'attività e comunque nell'interesse della società;
- Effettuare prestazioni in favore di terzi al di fuori e in spregio di quanto contrattualmente pattuito con essi;

- Effettuare pagamenti a soggetti diversi dalla controparte contrattuale;
- Riconoscere ai professionisti incaricati di collaborazioni e consulenze somme sproporzionate rispetto ai compiti conferiti.

4. I reati di falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori in bollo e in strumenti o segni di riconoscimento e delitti contro l'industria e il commercio (artt. 25-bis e 25-bis.1 D. Lgs. n. 231/2001) – I reati che non sono compatibili con l'oggetto delle attività di Farmacap

Completamente fuori dall'oggetto di attività di Farmacap si collocano tutti i reati previsti dall'art. 25-bis (ad eccezione del reato di quelli di cui all'art. 474 c.p., su cui *infra*).

Appare difficile immaginare anche una realizzazione, nell'interesse o a vantaggio della società, dei reati di cui agli artt. 513 e 513-bis c.p., la cui condotta tipica consiste nell'esercizio della violenza o minaccia, rispettivamente, per impedire o turbare l'esercizio di un'industria o di un commercio oppure per compiere atti di concorrenza. Si tratta di fattispecie che riguardano contesti criminologici che non appartengono certo a Farmacap.

Neppure ipotizzabile la commissione del reato di cui all'art. 514 c.p., che richiede l'evento del nocumento all'industria nazionale, una dimensione che non appare compatibile con il volume di attività dell'azienda.

4.1. I reati di falsità in strumenti o segni di riconoscimento e i delitti contro l'industria e il commercio per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio dell'Azienda

Alla luce di quanto detto, le disposizioni che rilevano sono le seguenti:

Art. 474 Introduzione nello Stato e commercio di prodotti con segni falsi
Fuori dei casi di concorso nei reati previsti dall'articolo 473, chiunque introduce nel territorio dello Stato, al fine di trarne profitto, prodotti industriali con marchi o altri segni distintivi, nazionali o esteri, contraffatti o alterati è punito con la reclusione da uno a quattro anni e con la multa da euro 3.500 a euro 35.000.
Fuori dei casi di concorso nella contraffazione, alterazione, introduzione nel territorio dello Stato, chiunque detiene per la vendita, pone in vendita o mette altrimenti in circolazione, al fine di trarne profitto, i prodotti di cui al primo comma è punito con la reclusione fino a due anni e con la multa fino a euro 20.000.
I delitti previsti dai commi primo e secondo sono punibili a condizione che siano state osservate le norme delle leggi interne, dei regolamenti comunitari e delle convenzioni internazionali sulla tutela della proprietà intellettuale o industriale.

Art. 515 Frode nell'esercizio del commercio
--

Chiunque, nell'esercizio di una attività commerciale, ovvero in uno spaccio aperto al pubblico, consegna all'acquirente una cosa mobile per un'altra, ovvero una cosa mobile, per origine, provenienza, qualità o quantità, diversa da quella dichiarata o pattuita, è punito, qualora il fatto non costituisca un più grave delitto, con la reclusione fino a due anni o con la multa fino a 2.065 euro.
[...].

Art. 516

Vendita di sostanze alimentari non genuine come genuine

Chiunque pone in vendita o mette altrimenti in commercio come genuine sostanze alimentari non genuine è punito con la reclusione fino a sei mesi o con la multa fino a 1.032 euro.

Art. 517

Vendita di prodotti industriali con segni mendaci

Chiunque pone in vendita o mette altrimenti in circolazione opere dell'ingegno o prodotti industriali, con nomi, marchi o segni distintivi nazionali o esteri, atti a indurre in inganno il compratore sull'origine, provenienza o qualità dell'opera o del prodotto, è punito, se il fatto non è previsto come reato da altra disposizione di legge, con la reclusione fino a due anni e con la multa fino a ventimila euro.

Art. 517-ter

Fabbricazione e commercio di beni realizzati usurpando titoli di proprietà industriali

Salva l'applicazione degli articoli 473 e 474 chiunque, potendo conoscere dell'esistenza del titolo di proprietà industriale, fabbrica o adopera industrialmente oggetti o altri beni realizzati usurpando un titolo di proprietà industriale o in violazione dello stesso è punito, a querela della persona offesa, con la reclusione fino a due anni e con la multa fino a euro 20.000.

Alla stessa pena soggiace chi, al fine di trarne profitto, introduce nel territorio dello Stato, detiene per la vendita, pone in vendita con offerta diretta ai consumatori o mette comunque in circolazione i beni di cui al primo comma.

[...].

I delitti previsti dai commi primo e secondo sono punibili sempre che siano state osservate le norme delle leggi interne, dei regolamenti comunitari e delle convenzioni internazionali sulla tutela della proprietà intellettuale o industriale.

Se le condotte sono commesse nell'interesse o a vantaggio della Società, si applica l'art. 25-bis o 25-bis.1 D. Lgs. 231/2001:

Art. 25-bis D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231

Falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori di bollo e in strumenti o segni di riconoscimento

1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal Codice penale in materia di falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori di bollo e in strumenti o segni di riconoscimento, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:
[...]
f-bis) per i delitti di cui agli articoli 473 e 474, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.
2. Nei casi di condanna per uno dei delitti di cui agli articoli [...] e 474 del Codice penale, si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, per una durata non superiore ad un anno.

Art. 25-bis.1 D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231

Delitti contro l'industria e il commercio

1. In relazione alla commissione dei delitti contro l'industria e il commercio previsti dal Codice penale, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:
 - a) per i delitti di cui agli articoli 513, 515, 516, 517, 517-ter e 517-quater, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
 - b) per i delitti di cui agli artt. 513-bis e 514 la sanzione pecuniaria fino a ottocento quote.
- [...]

4.2.1 reati di frode nell'esercizio del commercio (art. 515 c.p.) e vendita di sostanze alimentari non genuine come genuine (art. 516 c.p.)

Un primo gruppo di reati che vengono in rilievo sono quelli di cui all'art. 515 e art. 516 c.p.

Si tratta di reati che vengono commessi da chi esercita il commercio e che consistono nella consegna (l'art. 515 c.p.) oppure nella posa in vendita (l'art. 516 c.p., che anticipa così la soglia di consumazione del reato) del c.d. *aliud pro alio*, cioè di una cosa diversa da quella dichiarata.

Sono entrambi reati dolosi, per cui per il loro configurarsi è necessaria la consapevolezza della diversità da parte di chi vende o pone in vendita.

Nel primo caso, nell'illecito di frode in commercio l'oggetto materiale è rappresentato da qualunque cosa mobile diversa per provenienza, qualità o quantità da quella dichiarata o pattuita. Vi rientrano dunque tutti gli oggetti in vendita diversi dai farmaci per i quali vige invece una disciplina diversa (v. *infra*, paragrafo che segue).

Nelle ipotesi previste dall'art. 516 c.p., invece, si parla di sostanze alimentari poste in vendita come genuine senza essere tali.

La giurisprudenza è solita accogliere due concetti di genuinità, uno naturale ed uno formale.

Una sostanza alimentare non è genuina da un punto di vista **naturale** quando i prodotti sono alterati nella loro essenza e nella loro normale composizione mediante commistione di sostanze estranee o sottrazione di principi nutritivi caratteristici; non è genuina da un punto di vista **formale** quando i prodotti contengono sostanze diverse da quelle che la legge prescrive per la loro composizione attraverso precisa indicazione delle caratteristiche e dei requisiti essenziali per qualificare un determinato tipo di prodotto come alimentare (così **Cass. pen., sez. III, 21 novembre 1997, n. 3968**; v. anche **Cass. pen., sez. III, 10 febbraio 2004, n. 23276**).

Il reato potrebbe sussistere se una delle farmacie di Farmacap vende sostanze alimentari contenenti ingredienti diversi rispetto a quelli riportati o ottenuti con procedure diverse rispetto a quelle dichiarati. Il rischio è minimo, ma sussiste.

Occorre ricordare che un tale reato potrebbe essere integrato nel caso in cui le sostanze alimentari vengano poste in vendita dopo la loro scadenza. La giurisprudenza ritiene che la posa in vendita di alimenti dopo la scadenza, che è autonomamente sanzionata dalla L. 30 aprile 1962, n. 283, non integri automaticamente il reato in parola, ma è necessario che il superamento della scadenza abbia inciso sulla genuinità della sostanza alimentare come sopra precisata (v. **Cass. pen., sez. un., 25 ottobre 2000, n. 28**).

4.3. Commercio o somministrazione di medicinali guasti (artt. 443 e 452 c.p.) e somministrazione di medicinali in modo pericoloso per la salute pubblica (art. 445 c.p.)

La somministrazione di un medicinale diverso per qualità o quantità da quello indicato nell'ordinazione medica oppure da quello dichiarato o pattuito non integra il reato di cui all'art. 515 c.p., bensì quello delineato dall'art. 445 c.p. (anch'esso doloso) che non costituisce però presupposto

per la responsabilità dell'ente. Espone dunque a procedimento penale il farmacista, senza coinvolgere la Società ai sensi del D. Lgs. 231/2001.

Con riferimento alla vendita di farmaci diversi, occorre ricordare che esiste una disciplina specifica in merito alla consegna di farmaci equivalenti rispetto a quello, per così dire, originale, ai sensi dell'art. 15 comma 11-*bis* D.L. n. 95/2012, convertito con modificazione nella L. n. 135 del 2012.

Alla luce anche di un parere dell'Ufficio legislativo del Ministero si ritiene che quando il paziente è curato per la prima volta per una patologia cronica o curato per un nuovo episodio di patologia non cronica mediante l'impiego di un determinato principio attivo ed esistono sul mercato più medicinali equivalenti a base del principio attivo scelto per il trattamento, il medico può prescrivere il solo principio attivo, ovvero il principio attivo più il nome di un medicinale a base del medesimo principio attivo.

Il farmacista, se nella prescrizione è indicato il solo principio attivo, dopo aver informato il paziente, dovrà consegnare il medicinale avente il prezzo più basso e, qualora più medicinali abbiano un prezzo corrispondente al prezzo più basso, il farmacista deve tener conto dell'eventuale preferenza del paziente medesimo: qualora il paziente richieda, invece, espressamente un medicinale a prezzo più alto, il farmacista potrà dispensare il medicinale richiesto, ma dovrà richiedere al paziente di corrispondere la somma pari alla differenza fra il prezzo del medicinale richiesto e quello del medicinale erogabile con onere a totale carico del Servizio sanitario nazionale.

Se nella prescrizione, oltre alla denominazione di un medicinale specifico, risulta apposta dal medico l'indicazione della non sostituibilità del medicinale (prosecuzione di trattamenti in corso o lo specifico obbligo di motivazione di cui al secondo periodo del comma 11-*bis* dell'articolo 15 del decreto-legge n. 95 del 2012 e successive modificazioni), il farmacista non potrà sostituire il farmaco.

Se nella prescrizione è indicata, oltre al principio attivo, la denominazione di uno specifico medicinale, il farmacista, qualora nella ricetta non risulti apposta dal medico l'indicazione di non sostituibilità, è tenuto a fornire il medicinale prescritto quando nessun medicinale equivalente ha prezzo più basso; in caso di esistenza in commercio di medicinali a minor prezzo rispetto a quello prescritto, il farmacista è tenuto a fornire il medicinale avente il prezzo più basso, fatta salva l'espressa richiesta del paziente di ricevere il farmaco prescritto dal medico, previo pagamento della differenza di prezzo.

Il mancato rispetto di questa disciplina potrebbe integrare il reato in parola.

Con riferimento alla scadenza dei farmaci, qualora venga posto in vendita un medicinale oltre il termine di scadenza, se il comportamento è volontario, verrà integrato il reato di cui all'art. 443 c.p. (il medicinale scaduto viene considerato guasto nel senso fatto proprio dalla norma indicata), se invece è semplicemente colposo (il farmacista non ne è consapevole ma ciò è dovuto a disattenzione), il reato più mite previsto dall'art. 452 c.p.

Non sorge responsabilità a carico dell'ente perché sfuggono al catalogo degli illeciti presupposto.

4.4. I reati di introduzione nello Stato o commercio di prodotti con segni falsi (art. 474 c.p.), vendita di prodotti industriali con segni mendaci (art. 517) e fabbricazione e commercio di beni realizzati usurpando titoli di proprietà industriale

(art. 517-ter c.p.)

Un terzo gruppo di reati che interessano l'attività del farmacista e anche quella dell'ente sono quelli previsti dagli artt. 474, 517 e 517-ter c.p.

L'art. 474 c.p. punisce la condotta di colui che detiene per la vendita o pone in vendita o comunque mette in circolazione prodotti industriali con marchi o altri segni distintivi contraffatti.

Il reato di cui all'art. 517 c.p. punisce, invece, chi detiene per la vendita o pone in vendita o comunque mette in circolazione opere dell'ingegno o prodotti industriali atti a trarre in inganno il compratore sull'origine, provenienza o qualità dell'opera o del prodotto.

Si tratta di due fattispecie molto simili, la cui differenza è data dal fatto che la prima richiede la contraffazione di un marchio registrato, la seconda, invece, la semplice imitazione del marchio, anche non registrato o riconosciuto, purché tale imitazione sia tale da trarre in inganno gli acquirenti.

Il rischio, minimo, riguarda tutti i beni venduti dalle farmacie gestite da Farmacap. Il reato di cui all'art. 517-ter c.p. punisce due condotte: la prima riguarda la fabbricazione o l'uso industriale di oggetti o beni realizzati usurpando un titolo di proprietà industriale; la seconda l'introduzione all'interno dello Stato, la detenzione per la vendita, la posa in vendita con offerta ai consumatori o la messa in circolazione degli stessi beni.

Il concetto di "titolo di proprietà industriale" lo si ricava dagli artt. 1 e 2 del D. Lgs. 30/2005 e con esso si intende il diritto su marchi ed altri segni distintivi, indicazioni geografiche, denominazioni di origine, disegni e modelli, invenzioni, modelli di utilità, topografie dei prodotti a semiconduttori, segreti commerciali e nuove varietà vegetali che si acquisisce mediante brevettazione o registrazione.

Una tale fattispecie può venire in rilievo con riferimento allo svolgimento da parte del farmacista dell'attività di preparazione galenica qualora non vengano rispettati i confini entro cui detta attività è normativamente ristretta.

L'art. 68, comma 1. lett. c), D. Lgs. 10 febbraio 2005, n. 30 (c.d. Codice della proprietà industriale) prevede dei limiti alla tutela del brevetto che non si estende «*alla preparazione estemporanea, e per unità, di medicinali nelle farmacie su ricetta medica, e ai medicinali così preparati, purché non si utilizzino principi attivi realizzati industrialmente*».

Quindi il singolo farmacista può derogare alla disciplina in materia di tutela dei brevetti (la tutela del brevetto per i medicinali dura 15 anni) preparando prodotti galenici c.d. magistrali che devono avere le seguenti caratteristiche: essere estemporanei (cioè per l'occasione, senza predisposizione di apparati idonei a consentire una produzione standardizzata e su vasta scala del prodotto), allestiti per unità e dietro presentazione medica (c.d. garanzia sanitaria).

Lo scopo dell'eccezione è quella di consentire al farmacista di preparare e vendere al paziente un medicinale brevettato con diverso dosaggio o con diverso eccipiente rispetto a quello del medicinale posto in vendita dal titolare del brevetto per ogni caso in cui il paziente necessita appunto di un diverso dosaggio o è allergico all'eccipiente utilizzato per il medicinale commercializzato dal titolare del brevetto o dai suoi licenziatari (v. in motivazione **Cass. pen., sez. II, 6 novembre 2008, n. 2422**; cfr. anche **Cass. pen., sez. II, 18 novembre 2011, n. 5573**).

Quindi non si possono fabbricare prodotti che abbiano lo stesso dosaggio e le stesse caratteristiche di composizione del medicinale coperto dal brevetto, pena la realizzazione di quella fabbricazione di beni realizzati usurpando un titolo di proprietà industriale punita dall'art. 517-ter c.p. (che ha sostituito i precedenti reati di cui all'art. 88 R.D. n. 1127 del 1939 e all'art. 127 D. Lgs. 30/2005: cfr. in

motivazione §3.5 Cass. pen., sez. fer., 29 agosto 2013, n. 39187).

Se invece si acquista un principio attivo coperto dal brevetto da soggetto che si trova all'estero che non è titolare della licenza, si commette sempre il reato di cui all'art. 517-ter c.p., nella forma però dell'introduzione all'interno del territorio dello Stato di beni realizzati usurpando un titolo di proprietà industriale.

Se, infine, si acquista il principio da soggetto non autorizzato (che lo ha fabbricato oppure lo ha acquistato all'estero ed è quindi lui responsabile del reato di cui all'art. 517-ter c.p.) si commette il reato di ricettazione (per cui v. *infra*, parte dedicata ai reati di cui all'art. 25-octies del D. Lgs. 231/2001).

4.5. Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato contro l'industria e il commercio e introduzione nello stato e commercio di prodotti con segni falsi

DELITTI CONTRO L'INDUSTRIA E IL COMMERCIO

E INTRODUZIONE E COMMERCIO DI PRODOTTI CON SEGNI FALSI

Attività	Comportamento richiesto	Rischio-reato in caso di violazione
Vendita e consegna di beni diversi dai farmaci	Corrispondenza tra quanto consegnato e pattuito o dichiarato Beni aventi marchi originali e non contraffatti Beni con marchi che non traggano in inganno sulla provenienza, qualità e quantità	Reato di frode in commercio ex art. 515 c.p. Reato di introduzione nello Stato e commercio di prodotti con segni ex art. 474 c.p. Reato di vendita di prodotti industriali con segni mendaci ex art. 517 c.p.
Posa in commercio di sostanze alimentari	Sostanze effettivamente genuine Vendita entro il termine di scadenza	Reato di vendita di sostanze alimentari non genuine come genuine ex art. 516 c.p.
Vendita e consegna di farmaci	Corrispondenza con quanto prescritto dal medico oppure con quanto dichiarato o pattuito Vendita entro il termine di scadenza del farmaco	Reato di somministrazione di medicinali in modo pericoloso per la salute pubblica ex art. 445 c.p. (non è reato-presupposto ex D. Lgs. 231/2001) Reati di cui agli artt. 443 e 452 c.p. (non sono reati-presupposti ex D. Lgs. 231/2001)
Fabbricazione di medicinale coperto da brevetto industriale	Rispetto dei limiti di cui all'art. 68, lett. c), D. Lgs. 30/2005: 1) natura estemporanea; 2) limite quantitativo; 3) garanzia sanitaria	Reato di fabbricazione di beni realizzati usurpando un titolo di proprietà industriale di cui all'art. 517-ter c.p.
Introduzione dall'estero di medicinale coperto da	Acquisto dal titolare del brevetto o soggetto	Reato di introduzione nel territorio dello Stato di beni

brevetto	comunque autorizzato	realizzati usurpando un titolo di proprietà industriale di cui all'art. 517-ter c.p.
----------	----------------------	--

5. I reati societari (art. 25-ter D. Lgs. 231/2001) – Una prima selezione: i reati che non riguardano Farmacap

Con riferimento ai reati societari, molti di questi non riguardano Farmacap, in alcuni casi perché non realizzabili nell'ambito delle attività dell'Azienda che non ha le caratteristiche contemplate dalla norma, in altri perché comunque sono stati abrogati e la loro previsione in altra disposizione non è sufficiente a giustificare la responsabilità degli enti, in altri ancora perché Farmacap non appartiene al contesto criminologico in cui gli stessi normalmente trovano origine.

Il riferimento è al reato di false comunicazioni delle società quotate (Farmacap non è quotata), al reato di cui all'art. 2631 c.c., perché le dimensioni della Società sono più ampie di quelle indicate da detta disposizione, oppure ai reati di falso in prospetto e di falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni delle società di revisione, che sono stati abrogati rispettivamente dall'art. 34 comma 2 della L. 28 dicembre 2005, n. 262 e dall'art. 37 comma 34 del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

5.1 I reati societari per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio della Società

Alla luce di quanto detto, le disposizioni che rilevano sono le seguenti:

Art. 2621 c.c. False comunicazioni sociali
Fuori dai casi previsti dall'art. 2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da uno a cinque anni. La stessa pena si applica anche se le falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.

Art. 2635 c.c. Corruzione tra privati
Salvo che il fatto costituisca più grave reato, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, di società o enti privati che, anche per interposta persona, sollecitano o ricevono, per sé o per altri, denaro o altre utilità non dovuti, o ne accettano la promessa, per compiere o per omettere un atto in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio o degli obblighi di fedeltà, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni. Si applica la stessa pena se il fatto è commesso da chi nell'ambito organizzativo della società o dell'ente privato esercita funzioni direttive diverse da quelle proprie dei soggetti di cui al precedente periodo. <i>[reato per cui non è contemplata la responsabilità ex D. Lgs. 231, riportato per comprendere la condotta tipica dell'ipotesi di cui al comma 3]</i> Si applica la pena della reclusione fino a un anno e sei mesi se il fatto è commesso da chi è sottoposto alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti indicati al primo comma. <i>[reato per cui non è contemplata la responsabilità ex D. Lgs. 231, riportato per comprendere la condotta tipica dell'ipotesi di cui al comma 3]</i> Chi, anche per interposta persona, offre, promette o dà denaro o altra utilità non dovuti alle

persone indicate nel primo e nel secondo comma, è punito con le pene ivi previste.

[...]

Art. 2635-bis c.c.

Istigazione alla corruzione tra privati

Chiunque offre o promette denaro o altra utilità non dovuti agli amministratori, a direttori generali, ai dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, ai sindaci e ai liquidatori, di società o enti privati, nonché a chi svolge in essi un'attività lavorativa con l'esercizio di funzioni direttive, affinché compia od ometta un atto in violazione degli obblighi inerenti al proprio ufficio o degli obblighi di fedeltà, soggiace, qualora l'offerta o la promessa non sia accettata, alla pena stabilita nel primo comma dell'articolo 2635, ridotta di un terzo. [...].

Se le condotte sono commesse nell'interesse o a vantaggio della Società, si applica l'art. 25-ter D. Lgs. n. 231 del 2001:

Art. 25-ter D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231

Reati societari

1. In relazione ai reati in materia societaria previsti dal Codice civile o da altre leggi speciali, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

- a) per il delitto di false comunicazioni sociali previsto dall'articolo 2621 del codice civile, la sanzione pecuniaria da duecento a quattrocento quote;
- a-bis) per il delitto di false comunicazioni sociali previsto dall'articolo 2621-bis del codice civile, la sanzione pecuniaria da cento a duecento quote;

[...]

- s-bis) per il delitto di corruzione tra privati, nei casi previsti dal terzo comma dell'articolo 2635 del codice civile, la sanzione pecuniaria da quattrocento a seicento quote e, nei casi di istigazione di cui al primo comma dell'articolo 2635-bis del codice civile, la sanzione pecuniaria da duecento a quattrocento quote. Si applicano altresì le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2.

3. Se, in seguito alla commissione dei reati di cui al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

5.2 Il reato di false comunicazioni sociali (art. 2621 c.c.)

La norma in analisi è stata modificata dalla L. 27 maggio 2015, n. 69 (c.d. Legge Anticorruzione). A seguito della novella le false comunicazioni sociali si configurano come un delitto precedibile d'ufficio e non più a querela come nella precedente versione, integrato a prescindere dalla causazione di un danno a soci e creditori. Per il resto, la fattispecie ripropone in buona parte il profilo strutturale dell'ipotesi contravvenzionale contenuta nel precedente testo dell'art. 2621 c.c.

Si tratta, anche nella versione attuale, di un reato proprio; esso, infatti, è realizzabile esclusivamente da amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, sindaci e liquidatori, ossia dalle categorie di soggetti indicati dalla fattispecie incriminatrice, attraverso l'impiego di elementi normativi, a cui si aggiungono i c.d. "soggetti di fatto", ai sensi dell'art. 2639 c.c.

Come anticipato, la cerchia degli autori dell'illecito in questione si restringe per espressa previsione dell'art. 25-ter D. Lgs. 231/2001; invero, il reato in questione non potrà essere realizzato dai sindaci e, nel caso dei dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili, trattandosi di una figura dirigenziale, collocata a livello apicale o quasi-apicale (A. Perini, *Sub art. 2621 c.c., in Commentario Romano al nuovo diritto delle società*, vol. III, *I reati e gli illeciti amministrativi societari*, a cura di V. Napoleoni, Padova, 2010, p. 70), occorrerà che essi siano comunque inquadrabili in una delle figure soggettive menzionate dalla norma in esame.

L'art. 2621 c.c. prevede due condotte alternativamente rilevanti, una attiva e l'altra omissiva. La condotta attiva consiste nella falsa esposizione – nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni

sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico – di fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero sulla situazione economica, patrimoniale, o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore.

Merita richiamare l'attenzione sulla precisazione normativa secondo cui la condotta è tipica anche quando le informazioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto terzi. Tale circostanza, infatti, fuga ogni dubbio sulla rilevanza penale delle false comunicazioni concernenti il denaro che, ad esempio, le imprese di investimento gestiscono nell'interesse dei clienti.

La fattispecie di cui all'art. 2621 c.c. può realizzarsi anche con una condotta omissiva. Si prevede, infatti, la punizione dei summenzionati soggetti qualificati che *“omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge”*.

Rispetto alla precedente formulazione, la nuova fattispecie di false comunicazioni sociali non richiede più la necessità che si verifichi un danno e non prevede, come nella previgente norma, la punibilità dei c.d. falsi valutativi (sul punto, ha preso specificamente posizione la Suprema Corte che ha accolto *“l'interpretazione che esclude la rilevanza penale ai fatti derivanti da procedimento valutativo [...] è chiaro che ora l'impiego dell'aggettivo ‘materiali’ finisce per inequivocabilmente escludere ogni sorta di valutazione dalla sfera applicativa della fattispecie”*. V. **Cass. pen., sez. V, 30 luglio 2015, n. 3374**).

Sono state, inoltre, eliminate le soglie di rilevanza penale previste nella precedente formulazione.

Vi sono comunicazioni sociali obbligatorie, il cui contenuto non è stabilito in modo preciso dalla legge civile (ad esempio la relazione ex art. 2428, comma 2, n. 5 c.c. sui fatti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio). Ad ogni modo, resta confermata l'irrilevanza penale delle condotte che riguardano comunicazioni “atipiche”, comunicazioni interorganiche e quelle dirette ad un unico destinatario, sia esso un soggetto privato o pubblico. Queste ultime, sussistendone le condizioni, potranno eventualmente configurare, a seconda dei casi, i reati di truffa ovvero quelli previsti dagli artt. 2625, 2637 e 2638 c.c. o quello di cui all'art. 185 T.U.I.F.

Ai sensi dell'art. 2621 c.c. sono sanzionate anche le eventuali falsità inerenti al bilancio consolidato. L'obbligo del bilancio consolidato, espressamente introdotto dagli artt. 25 e ss. del D. Lgs. 127/1991 per i gruppi di società, grava sulla società controllante ed è finalizzato a fotografare la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'intero gruppo, la quale non potrebbe evincersi con completezza dal solo bilancio di esercizio della società controllante.

Con riguardo ai profili di rilevanza penale occorre distinguere a seconda che le falsità del bilancio consolidato siano “originarie”, ossia consistano nella violazione dei criteri di redazione di detto bilancio stabiliti dalla legge, o “derivate”, allorquando vengano recepite nel bilancio consolidato le falsità contenute nel bilancio di esercizio delle società controllate.

Nel caso delle falsità “originarie”, esse sono imputabili agli amministratori della società controllante che le hanno realizzate nel momento del consolidamento. Nel caso delle falsità “derivate”, invece, occorre tenere presente che gli amministratori della controllante hanno un obbligo di rettifica nel solo caso di bilanci redatti in violazione delle norme di legge. Al di fuori di questa ipotesi, essi non sono tenuti ad effettuare un'opera di supervisione, né hanno poteri di intervento in tal senso; per converso il consolidamento costituisce un preciso obbligo giuridico, con la conseguenza che agli amministratori della società controllante non residuerebbe l'alternativa di un comportamento lecito rispetto a quello che si assume penalmente rilevante (E. Musco, *I nuovi reati societari*, 3ª ediz., Milano, 2007, p. 101). In ogni caso, è richiesto in capo all'amministratore della società controllante il dolo delle false comunicazioni sociali, con la conseguenza che il mero dubbio che il bilancio della controllata sia falso

non è di per sé sufficiente.

Proprio con riferimento all'elemento soggettivo, la novella legislativa ha confermato la necessità che il delitto venga commesso con dolo specifico, caratterizzato dal fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto. L'aggiunta dell'avverbio "consapevolmente" esclude la rilevanza del dolo eventuale.

Giova ricordare che, di recente, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto la responsabilità dell'ente per il delitto di false comunicazioni sociali, sebbene nella precedente formulazione, qualora l'appostazione nel bilancio di una società di dati infedeli sia finalizzata a far conseguire alla medesima illeciti risparmi fiscali; in questo caso, invero, ad avviso della Suprema Corte, il reato deve ritenersi commesso nell'interesse della persona giuridica (Cass. pen., sez. V, 15 ottobre 2012, n. 40380).

5.3 Delitto di corruzione tra privati (art. 2635, co. 3, c.c.) e di istigazione alla corruzione tra privati (art. 2635-bis c.c.)

L'art. 25-ter del D. Lgs. 231/2001 prevede la responsabilità dell'ente soltanto nel caso in cui venga violato il disposto dell'art. 2635, comma 3, c.c., di recente modificato dalla L. n. 190/2012 ed oggi rubricato "*Corruzione fra privati*".

La disposizione anzidetta prevede che "*chi dà o promette denaro o altra utilità alle persone indicate nel primo e nel secondo comma è punito con le pene ivi previste*".

In particolare, il primo comma dell'art. 2635 c.c. prevede che "*Salvo che il fatto costituisca più grave reato, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, che, a seguito della dazione o della promessa di denaro o altra utilità, per sé o per altri, compiono o omettono atti, in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio o degli obblighi di fedeltà, cagionando nocimento alla società, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni*"; il secondo comma stabilisce che "*si applica la pena della reclusione fino a un anno e sei mesi se il fatto è commesso da chi è sottoposto alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti indicati al primo comma*".

La disposizione incriminatrice viene in rilievo soltanto nella parte in cui incrimina la condotta del corruttore, ossia del soggetto che dà o promette denaro o altre utilità ad amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione di documenti contabili societari, sindaci e liquidatori e anche soggetti subordinati alle figure apicali. La condotta incriminata nella dazione o promessa di denaro o altre utilità per far compiere atti di infedeltà. A titolo esemplificativo, la fattispecie in esame può realizzarsi qualora l'intraneo di Farmacap dia o prometta qualunque tipo di utilità ad uno dei soggetti indicati nel primo o secondo comma del 2635 c.c., appartenenti ad altra società, per ottenere un vantaggio, come ad esempio la rimessione di un credito liquido ed esigibile.

È punita ai sensi dell'art. 2635-bis comma 1 anche la semplice istigazione.

Le due fattispecie di reato, in virtù delle modifiche operate dalla L. n. 3 del 2019, non sono più procedibili a querela, bensì di ufficio.

5.4 Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato societari

TABELLA DEI REATI SOCIETARI

Attività	Comportamento richiesto	Rischio-reato
Flusso di dati e di informazioni all'amministrazione che si occupa di contabilità	Informazioni vere, precise e complete Predisposizione di moduli di trasmissione delle informazioni in cui il responsabile dichiara veridicità e completezza dei dati e la possibilità di fornire documenti a richiesta	Reato di false comunicazioni sociali ex art. 2621 c.c.
Redazione bilancio	Rispetto dei criteri di legge e dei principi contabili riconosciuti o, in caso di discostamento, massima trasparenza nella motivazione di una tale scelta	Reato di false comunicazioni sociali ex art. 2621 c.c.
Partecipazione a bandi di gara o negoziazione di contratti attivi (cioè da cui derivano ricavi alla Società) con privati Rapporti con fornitori e creditori in generale	Astenersi dall'offerta o dalla promessa di denaro e altre utilità per far compiere alla controparte atti pregiudizievoli nei confronti della Società di appartenenza	Reato di corruzione di privati o anche di semplice istigazione ai sensi degli artt. 2635 e 2635-bis c.c.

Principi generali di comportamento in tema di reati societari:

- Nella conclusione di contratti con altre società, astenersi dal dare o promettere denaro o altra utilità al fine di indurre gli amministratori, i direttori generali, i sindaci, i dirigenti contabili, i liquidatori, o comunque qualsiasi altro soggetto facente tali funzioni o funzioni assimilate, sottoposto alla loro direzione e vigilanza, a violare gli obblighi inerenti al loro ufficio.
- Mettere a disposizione degli organi sociali tutta la documentazione inerente alla gestione dell'azienda affinché possano compiere le attività di controllo cui sono legittimati e, in ogni caso, astenersi da comportamenti atti ad impedire o anche solo interferire con la succitata attività.
- In tutti i casi previsti da leggi e regolamenti, inviare le comunicazioni richieste dalle Autorità di vigilanza in modo corretto e tempestivo, secondo buona fede. Più precisamente:
 - inviando alle succitate Autorità le informazioni richieste nei tempi previsti, oltre che in modo corretto e completo;
 - indicare nei documenti o comunque fornire dati rispondenti al vero, indicando ogni fatto rilevante relativo alla situazione sulla quale sono state domandate le informazioni;
 - non ostacolare l'Autorità di vigilanza in alcun modo, ad esempio, fornendo informazioni o documenti incompleti o errati, assumendo un contegno reticente o mettendo in atto ritardi ingiustificati.
- L'attività di acquisizione, elaborazione, gestione e comunicazione di dati e informazioni da fornire agli organi sociali e a terzi, quando previsto dalle leggi e/o regolamenti, dev'essere improntata ai principi di correttezza, trasparenza e collaborazione, al fine di fornire informazioni e dati corretti sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società. È dunque vietato:

- redigere e/o trasmettere dati o documenti inesatti, errati o incompleti, tali da descrivere in modo errato, lacunoso o non veritiero la situazione economica, patrimoniale o finanziaria dell'Azienda;
 - alterare o riportare in modo errato i dati e le informazioni necessari alla redazione dei documenti aziendali di natura economica, patrimoniale e finanziaria;
 - illustrare dati e informazioni errati o incompleti, tali da rappresentare una situazione economica, patrimoniale o finanziaria non rispondente al vero.
- Garantire il regolare funzionamento dell'ente e dei suoi organi, agevolando e assicurando tutte le forme di controllo interno eventualmente previste e le procedure volte alla deliberazione e attuazione delle decisioni aziendali. A tal fine:
 - è vietato qualsiasi comportamento tale da alterare il regolare procedimento di formazione della volontà assembleare;
 - è vietata qualsiasi condotta volta ad impedire o anche soltanto ostacolare, ad esempio occultando documenti, lo svolgimento dell'attività di controllo da parte del Collegio sindacale o dei soci;
 - è fatto obbligo di trasmettere tempestivamente al Collegio sindacale i documenti inerenti alle deliberazioni su cui deve fornire il proprio parere;
 - è fatto obbligo di trasmettere tempestivamente al Collegio sindacale i documenti inerenti alla gestione aziendale;
 - è fatto obbligo di rispettare rigorosamente tutte le previsioni di legge poste a tutela del capitale sociale.

6. I reati in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro (art. 25-septies D. Lgs. n. 231 del 2001)

I reati che rilevano sono i seguenti:

Art. 589 c.p. Omicidio colposo
Chiunque cagiona per colpa la morte di una persona è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni. Se il fatto è commesso con violazione delle norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro la pena è della reclusione da due a sette anni. [...] [ai sensi del decreto 231, quel che rileva è la condotta sopra descritta commessa rispettivamente in violazione dell'art. 55, co. 2, del D. Lgs. 81/2008 e in violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro].

Art. 590 c.p. Lesioni personali colpose
Chiunque cagiona ad altri per colpa una lesione personale è punito con la reclusione fino a tre mesi o con la multa fino a 309 euro. Se la lesione è grave la pena è della reclusione da uno a sei mesi o della multa da euro 123 a euro 619, se è gravissima, della reclusione da tre mesi a due anni o della multa da euro 309 a euro 1.239. Se i fatti di cui al secondo comma sono commessi con violazione delle norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro la pena per le lesioni gravi è della reclusione da tre mesi a un anno o della multa da euro 500 a euro 2.000 e la pena per le lesioni gravissime è della reclusione da uno a tre anni. [...] Nel caso di lesioni di più persone si applica la pena che dovrebbe infliggersi per la più grave delle violazioni commesse, aumentata fino al triplo; ma la pena della reclusione non può superare gli anni cinque. Il delitto è punibile a querela della persona offesa, salvo nei casi previsti nel primo e secondo capoverso, limitatamente ai fatti commessi con violazione delle norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro o relative all'igiene del lavoro o che abbiano determinato una malattia professionale. [la fattispecie 231 rilevante è quella del fatto commesso con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro].

Art. 583 c.p. Circostanze aggravanti
La lesione personale è grave, e si applica la reclusione da tre a sette anni: 1) se dal fatto deriva una malattia che metta in pericolo la vita della persona offesa, ovvero una malattia o un'incapacità di attendere alle ordinarie occupazioni per un tempo superiore ai quaranta giorni; 2) se il fatto produce l'indebolimento permanente di un senso o di un organo. La lesione personale è gravissima, e si applica la reclusione da sei a dodici anni, se dal fatto deriva: 1) una malattia certamente o probabilmente insanabile; 2) la perdita di un senso;

- 3) la perdita di un arto, o una mutilazione che renda l'arto inservibile, ovvero la perdita dell'uso di un organo o della capacità di procreare, ovvero una permanente e grave difficoltà della favella.

Se sono commessi nell'interesse o a vantaggio dell'Azienda, si applica l'art. 25-septies del D. Lgs. 231/2001:

**Art. 25-septies D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231
Omicidio colposo o lesioni gravi o gravissime commesse con violazione delle norme
sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro**

- [...]
2. Salvo quanto previsto dal comma 1, in relazione al delitto di cui all'articolo 589 del codice penale, commesso con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro, si applica una sanzione pecuniaria in misura non inferiore a 250 quote e non superiore a 500 quote. Nel caso di condanna per il delitto di cui al precedente periodo si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, per una durata non inferiore a tre mesi e non superiore ad un anno.
 3. In relazione al delitto di cui all'articolo 590, terzo comma, del codice penale, commesso con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro, si applica una sanzione pecuniaria in misura non superiore a 250 quote. Nel caso di condanna per il delitto di cui al precedente periodo si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, per una durata non superiore a sei mesi.

6.1. Il reato di omicidio colposo commesso con violazione delle norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro (art. 589 comma 2 c.p.) e lesioni colpose gravi e gravissime commesse con violazione delle norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro (art. 590 comma 3 c.p.)

La condotta dei reati di cui agli artt. 589 e 590 viene descritta con una formula molto semplice: chiunque cagiona per colpa la *morte di un uomo* (art. 589 c.p.) oppure *una lesione personale* (artt. 590).

Il richiamo alla colpa comporta però che, al fine di ritenere sussistente il reato, non è sufficiente che il comportamento tenuto dal soggetto attivo abbia in qualche modo provocato la morte o la lesione del soggetto passivo, ma è necessario che si ponga in contrasto con una serie di regole comportamentali che trovano la loro fonte in usi sociali (si parla di colpa generica per inosservanza dei comuni canoni di prudenza, diligenza o perizia) o in specifiche disposizioni (contenute in leggi, regolamenti ordini o discipline: si parla di colpa specifica) la cui osservanza ha lo scopo di evitare che si verifichino proprio gli eventi morte e lesioni che sono puniti dai due articoli citati.

Affinché sorga la responsabilità dell'ente ai sensi dell'art. 25-septies del D. Lgs. 231/2001, è necessario, però, che le lesioni siano gravi o gravissime (le lesioni lievi e lievissime non rilevano) e che la morte e le lesioni di tale entità siano state causate a seguito di violazioni di norme che sono poste per la prevenzione degli infortuni sul lavoro. Tali disposizioni sono contenute nell'art. 2087 c.c. secondo il quale «L'imprenditore è tenuto ad adottare nell'esercizio dell'impresa le misure che secondo la particolarità del lavoro, l'esperienza e la tecnica, sono necessarie a tutelare l'integrità fisica

e la *personalità morale dei prestatori di lavoro*» e, soprattutto, in quell'importante intervento legislativo attuato con il D. Lgs. 81/2008, che ha sostituito ed assorbito il D. Lgs. 626/1994 e tutta un'altra serie di leggi che disciplinavano il settore.

Il D. Lgs. 81 del 2008 contiene un imponente sistema di disposizioni speciali che regolano ogni aspetto del lavoro e della sua organizzazione, quali: l'attività preliminare di valutazione dei rischi e di predisposizione delle misure di prevenzione, la creazione di strutture di ausilio al datore di lavoro (*id est* servizio di prevenzione e protezione), la formazione, l'informazione e l'addestramento del personale, la sorveglianza sanitaria e la gestione delle emergenze, la consultazione dei rappresentanti dei lavoratori, l'organizzazione e le caratteristiche dei luoghi di lavoro, l'uso delle attrezzature di lavoro e dispositivi di protezione individuale, ecc.

I reati in parola possono interessare ogni contesto operativo di Farmacap, e al riguardo non sembra sussistere la necessità di ulteriori spiegazioni.

Nel 2020 si è verificata un'epidemia a livello mondiale dovuta alla diffusione del virus denominato *Sars cov2*.

Tenuto conto che D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. **Cura Italia**), convertito in legge 24 aprile 2020, n. 27 ha definito il *Covid-19*, la patologia prodotta dal virus, quando questa è accertata sul luogo di lavoro, come infortunio sul lavoro, e che a vari livelli sono stati prodotti protocolli da seguire per contenere il rischio di diffusione del virus anche sul luogo di lavoro, particolare importanza ha rivestito il rispetto di tali protocolli. Qualora un evento simile dovesse nuovamente verificarsi, sarebbe dunque prudente seguire, in quanto compatibili, i protocolli in parola, senza indugi; in caso contrario, all'eventuale contagio di un lavoratore potrebbe seguire l'applicazione dell'art. 25-septies del D. Lgs. 231/2001.

6.2. Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato in materia di sicurezza sul lavoro – Tabella

TABELLA REATI IN MATERIA DI SICUREZZA SUL LAVORO

Adempimenti richiesti	Criteri da seguire
Valutazione dei rischi collegati allo svolgimento delle attività lavorative e predisposizione delle misure di prevenzione e protezione	Rispetto delle disposizioni di cui agli artt. 42-59, D. Lgs. 81/2008 e di quelle di cui all'art. 2087 c.c
Rispetto degli standard tecnico-strutturali di legge relativi ad attrezzature, impianti, luoghi di lavoro, agenti fisici e chimici	
Attività di natura organizzativa (emergenze, primo soccorso, gestione degli appalti, riunioni periodiche di sicurezza, consultazioni dei rappresentanti dei lavoratori per la sicurezza)	
Attività di sorveglianza sanitaria	
Attività di informazione e formazione dei lavoratori	
Attività di vigilanza con riferimento al rispetto delle procedure e delle istruzioni di lavoro in sicurezza da parte dei lavoratori	
Acquisizione di documentazione e certificazioni obbligatorie di legge	

7. I reati di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio (art. 25-*octies* D. Lgs. 231/2001)

Art. 648 c.p. Ricettazione

Fuori dei casi di concorso nel reato, chi, al fine di procurare a sé o ad altri un profitto, acquista, riceve od occultare denaro o cose provenienti da un qualsiasi delitto, o comunque si intromette nel farle acquistare, ricevere od occultare, è punito con la reclusione da due ad otto anni e con la multa da euro 516 a euro 10.329. La pena è aumentata quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da delitti di rapina aggravata ai sensi dell'articolo 628, terzo comma, di estorsione aggravata ai sensi dell'articolo 629, secondo comma, ovvero di furto aggravato ai sensi dell'articolo 625, primo comma, n. 7-bis).

La pena è della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 300 a euro 6.000 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

[...]

Se il fatto è di particolare tenuità, si applica la pena della reclusione fino a sei anni e della multa sino ad euro 1.000 nel caso di denaro o cose provenienti da delitto e la pena della reclusione sino a tre anni e della multa sino a euro 800 nel caso di denaro o cose provenienti da contravvenzione.

Le disposizioni di questo articolo si applicano anche quando l'autore del reato da cui il denaro o le cose provengono non è imputabile [c.p. 85, 88, 91, 93, 96, 97] o non è punibile ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale reato.

Art. 648-*bis* c.p. Riciclaggio

Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, 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 5.000 a euro 25.000.

La pena è della reclusione da due a sei anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

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'articolo 648.

Art. 648-*ter* c.p. Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita

Chiunque, fuori dei casi di concorso nel reato e dei casi previsti dagli articoli 648 e 648-*bis*, impiega in attività economiche o 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 5.000 a euro 25.000.

La pena è della reclusione da due a sei anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

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

La pena è diminuita nell'ipotesi di cui al quarto comma dell'articolo 648.

La pena è diminuita nell'ipotesi di cui al secondo comma dell'articolo 648. Si applica l'ultimo

comma dell'articolo 648.

**Art. 648-ter.1 c.p.
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, 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.

La pena è della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

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 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 416-bis.1.

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.

Se i reati sono commessi nell'interesse o a vantaggio della Società, si applica l'art. 25-*octies* del D. Lgs. n. 231 del 2001:

Art. 25-*octies* D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231

Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio

In relazione ai reati di cui agli articoli 648, 648-*bis*, 648-*ter*, 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.

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.

[...].

7.1. Ricettazione (art. 648 c.p.)

Il primo reato del gruppo previsto dall'art. 25-*octies* d.lgs. n. 231 del 2001 è la ricettazione, delitto che viene commesso da chi dolosamente (cioè consapevolmente) e per fine di profitto, acquista, riceve o occulta denaro o cose provenienti da qualsiasi delitto (o si intromette per farle acquistare, ricevere o occultare) a cui non ha partecipato.

La giurisprudenza fornisce un'interpretazione molto ampia sia dell'espressione "acquisto o ricezione", ritenendo che in tali concetti rientri ogni trasferimento della disponibilità del bene da un soggetto ad un altro, anche per una durata molto limitata (v. **Cass. pen., sez. II, 7 aprile 2011, n. 17718**), sia di quella "proveniente da qualsiasi delitto", che la porta a ravvisare tale requisito in beni che abbiano una qualche attinenza con un delitto presupposto, non necessariamente commesso contro il patrimonio, cui non ha partecipato il soggetto che riceve o acquista. La giurisprudenza della Cassazione chiarisce che il reato di ricettazione può sussistere anche in caso di acquisto di beni che sono il prodotto del reato di cui all'art. 473 c.p. (produzione di beni con marchio contraffatto: v. **Cass. pen., sez. II, 20 marzo 2019, n. 21469**; non invece nel caso dell'acquirente finale, per il quale sussiste un semplice illecito amministrativo: v. **Cass. pen., sez. un., 19 gennaio 2012, n. 22225**).

Il principio, dunque, può valere anche con riferimento ai reati di cui agli artt. 517 e 517-ter c.p., nel caso in cui si acquistino beni che sono il frutto di tali reati (v. *infra* per l'acquisto di principi attivi in violazione della normativa sui brevetti) e sempre che ad acquistarli sia il farmacista che poi li utilizza per fini commerciali e non l'acquirente finale.

Con riferimento alle attività che interessano in questa sede, la disposizione in parola è stata sovente applicata per punire il farmacista che, per realizzare le preparazioni galeniche, abbia acquistato il principio attivo necessario da società non titolare del brevetto o comunque non autorizzata alla sua distribuzione. Il legale rappresentante di quest'ultima viene ritenuto responsabile del reato di cui all'art. 517-ter c.p. (oppure dei previgenti ed oramai abrogati reati di cui all'art. 88 R.D. n. 1127 del 1939 o art. 127 comma 1 del D. Lgs. n. 30 del 2005 che sono stati sostituiti dall'art. 517-ter c.p.), mentre il farmacista, che acquista il principio attivo proveniente da reato presupposto (l'art. 517-ter appunto), del delitto di cui all'art. 648 (v. Cass. pen., sez. fer., 29 agosto 2013, n. 39187; Cass. pen., sez. II, 18 novembre 2011, n. 5573; Cass. pen., sez. II, 7 gennaio 2011).

Il rischio reato può riguardare l'acquisto di qualunque prodotto proveniente dal reato di cui all'art. 473 c.p. (produzione di beni con marchi contraffatti), 517 (vendita di prodotti industriali con segni mendaci) o 517-ter (fabbricazione e commercio di beni realizzati usurpando titoli di proprietà industriale).

7.2 Riciclaggio (art. 648-bis c.p.), impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-ter), autoriciclaggio (art. 648-ter.1)

La fattispecie incriminatrice del riciclaggio si differenzia dalla ricettazione in ragione del suo presupposto applicativo, in quanto per aversi riciclaggio deve essere stato commesso in precedenza un delitto, nonché per l'elemento soggettivo, trattandosi di un reato a dolo generico.

La condotta incriminata si articola in due diverse modalità: 1) la sostituzione o il trasferimento di denaro, beni o altre utilità di provenienza illecita; 2) il compimento di altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della provenienza illecita.

Come anticipato, il presupposto per la commissione del delitto di riciclaggio di cui all'art. 648-bis c.p. è che esista un soggetto terzo che abbia la disponibilità di una somma di denaro provento di delitto e che stringa un accordo con la società al fine di riciclarlo.

L'art. 648-ter c.p. prevede una fattispecie residuale rispetto ai reati di ricettazione (art. 648 c.p.) e riciclaggio (art. 648-bis c.p.), dal momento che esso si configura solo qualora questi ultimi non siano applicabili. La *ratio* della norma, infatti, è quella di sanzionare una fase delittuosa successiva rispetto a quella presa in considerazione dagli articoli precedenti, ovvero quella costituita dall'investimento di capitali o beni già riciclati. Anche in questo caso, è necessario che il denaro o altra cosa mobile provenga da un precedente delitto. La fattispecie descritta si caratterizza per la specifica finalità di far perdere le tracce dell'origine illecita della cosa – comune anche al reato di riciclaggio – attraverso l'impiego delle risorse in attività economico-finanziarie. L'art. 648-bis c.p. e l'art. 648-ter c.p., dunque, si pongono tra loro in un rapporto di specialità. Il reato in esame può astrattamente configurarsi nel caso in cui l'azienda impieghi nell'espletamento della sua attività economica finanziamenti costituiti da

denaro proveniente da delitto (ad esempio riciclaggio).

Più in generale, l'ipotesi di cui all'art. 648-ter c.p. si realizzerà tutte le volte in cui l'azienda utilizzi capitali di provenienza illecita per coprire crisi di liquidità, onorare gli impegni assunti con le banche e i fornitori ed incrementare l'attività aziendale (Cass. pen., sez. I, 21 dicembre 2010, n. 2737, in *Ced*, rv. 249178).

L'introduzione, nel Codice penale, del nuovo delitto di autoriciclaggio (art. 648-ter.1 c.p.), si inserì nel quadro di una serie di interventi finalizzati all'emersione e al rientro di capitali detenuti all'estero e alla lotta all'evasione. In particolare, con la legge 15 dicembre 2014, n. 186, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 17 dicembre 2014, n. 292, da un lato, venne introdotta una procedura di "collaborazione volontaria" finalizzata all'emersione di capitali detenuti all'estero, alla quale è agganciata una causa di non punibilità per i connessi reati tributari e di riciclaggio/reimpiego; dall'altro lato, vennero inasprite le pene per i delitti di riciclaggio (art. 648-bis c.p.) e di reimpiego (art. 648-ter c.p.).

La fattispecie incriminatrice punisce l'impiego, la sostituzione e il trasferimento in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative di denaro, beni o altre utilità di provenienza illecita. A differenza del delitto di riciclaggio, presupposto del delitto di autoriciclaggio è che il soggetto agente abbia commesso o concorso a commettere un delitto.

Occorre segnalare che la giurisprudenza ritiene che anche i reati fiscali possano costituire il presupposto del delitto di riciclaggio e autoriciclaggio. A tal proposito la Suprema Corte, con riferimento al reato di cui all'art. 648-bis c.p., ha affermato che *"soltanto le contravvenzioni ed i delitti colposi non possono costituire il presupposto di quello di riciclaggio; ne consegue che tutti i delitti dolosi, e quindi anche quello di frode fiscale, sono idonei a fungere da reato presupposto del riciclaggio"* (Cass. pen., sez. II, 17 gennaio 2012, n. 6061). In particolare, appare utile sottolineare come si ritenga che possa costituire presupposto del reato di cui all'art. 648-ter.1 anche il risparmio di imposta indebito ottenuto dai reati tributari (v. in tal senso M. Galli, *sub art. 648-ter1*, in *Codice penale, a cura di T. Padovani, Milano, 2019, p. 4752*). Chiaramente Farmacap non appartiene a contesti criminologici che si caratterizzano per la reimmissione di beni di provenienza illecita nei circuiti economici, e tuttavia non è possibile escludere a priori la possibilità che si possano verificare reati di questo tipo, soprattutto con riferimento all'autoriciclaggio di risparmi di spesa ottenuti da reati fiscali, potenzialmente realizzabili.

7.3 Sintesi delle attività di Farmacap e rischi-reato di ricettazione e riciclaggio – Tabella

TABELLA REATI RICETTAZIONE E RICICLAGGIO

Attività	Comportamento richiesto	Rischio-reato in caso di violazione
Acquisto di beni	Provenienza lecita, con marchi originali e venduti da soggetti autorizzati	Reato di ricettazione di cui all'art. 648 c.p.
Acquisto di principi attivi	Provenienza lecita, venduti dal titolare del brevetto oppure da soggetto autorizzato alla distribuzione	Reato di ricettazione di cui all'art. 648 c.p.
Finanziamento da parte terzi	Utilizzo di canali istituzionali o soggetti, comunque affidabili con finanze di	Reato di riciclaggio di cui all'art. 648-bis c.p. oppure impiego di denaro di provenienza illecita di

-----	provenienza lecita	cui all'art. 648-ter c.p.
Impiego di risorse dell'azienda	Provenienza lecita	Reato di autoriciclaggio di cui all'art. 648-ter.1 c.p.

Principi generali di comportamento in tema di ricettazione, riciclaggio, autoriciclaggio

- Assicurare la trasparenza dell'attività aziendale nei rapporti con i terzi e, in particolare, nella scelta dei partner commerciali e finanziari, dei quali va verificata l'attendibilità e la correttezza.
- Informare tempestivamente le autorità competenti ove si abbia conoscenza, sospetto o comunque motivi ragionevoli per ritenere che siano in corso o che siano state tentate attività di riciclaggio.
- Tenere un comportamento trasparente, corretto e improntato al rispetto delle norme di legge in tutte le attività aziendali e in particolare di quelle maggiormente rilevanti in correlazione al rischio reato in oggetto, anche e soprattutto attraverso l'aggiornamento su eventuali novità normative.
- Verificare la regolarità degli incassi e dei pagamenti, in particolare con riferimento alla corrispondenza tra i soggetti ordinanti e i destinatari dei pagamenti, e più in generale tra le parti effettivamente coinvolte nelle transazioni.
- Assicurare la tracciabilità delle eventuali fasi del processo decisionale attinente ai rapporti finanziari e societari con i terzi, e conservare la relativa documentazione.

Conseguentemente, è fatto divieto di:

- acquistare o vendere beni, o ricevere, elargire o trasferire denaro o altra utilità nel dubbio della loro provenienza illecita;
- utilizzare, sostituire o trasferire, in attività economiche e/o finanziarie di qualsiasi tipo e/o in attività imprenditoriali denaro, beni o altre utilità di provenienza illecita, o comunque compiere azioni tali da occultarne la suddetta provenienza;
- instaurare rapporti di qualsiasi tipo con enti, società, associazioni, ecc., sia direttamente per il tramite di interposta persona, sulle quali vi sia anche solo il sospetto di appartenere o comunque di avere rapporti con associazioni criminali, o delle quali non si sia accertato o non si sia potuto accertare, anche per fatto di tali soggetti, l'identità, l'integrità e la correttezza.

8. I reati in materia di violazione del diritto di autore (art. 25-*novies* D. Lgs. 231/2001) – I reati che non sono compatibili con l'oggetto delle attività di Farmacap

La maggior parte dei reati contemplati nella disposizione dettata dall'articolo 25-*novies* non appare compatibile con l'oggetto delle attività di Farmacap, come:

- il reato di cui all'art. 171 comma 1 lett. *a-bis*) e terzo comma l. n. 633 del 1941 che punisce l'immissione in un sistema di reti telematiche opere dell'ingegno protette o non destinate alla pubblicazione, che riguarda quindi attività non rientranti nell'oggetto sociale di Farmacap;
- il reato di cui all'art. 171-bis che punisce la duplicazione, la vendita, la detenzione a scopo commerciale o imprenditoriale, a fini di profitto, di programmi per elaboratore privi del contrassegno SIAE, di programmi volti alla rimozione o all'elusione di dispositivi di protezione di programmi per elaboratori, o i contenuti di banche dati;
- quello di cui all'art. 171-*ter* che contempla l'abusiva duplicazione, riproduzione, trasmissione o diffusione in pubblico di un'opera dell'ingegno destinata al circuito televisivo, cinematografico, della vendita o del noleggio, dischi, nastri o supporti analoghi, che sfuggono al catalogo dei beni venduti da Farmacap o comunque possono al limite rappresentare una quota assolutamente marginale;
- quello di cui all'art. 171-*septies* che riguarda il reato dei produttori o importatori dei supporti non soggetti al contrassegno SIAE che non effettuano le comunicazioni ivi contemplate, comunicazioni che non competono a Farmacap;
- quello di cui all'art. 171-*octies* che punisce la posa in vendita, importazione, installazione, promozione, modifica di apparati atti alla decodificazione, che non sono oggetto di vendita da parte della Società.

8.1. I reati in materia di violazione del diritto di autore per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio della Società

Seguono i reati maggiormente rilevanti:

Art. 171- <i>bis</i> l. 22 aprile 1941, n. 633
Chiunque abusivamente duplica, per trarne profitto, programmi per elaboratore o ai medesimi fini importa, distribuisce, vende, detiene a scopo commerciale o imprenditoriale o concede in locazione programmi contenuti in supporti non contrassegnati dalla Società italiana degli autori ed editori (SIAE), è soggetto alla pena della reclusione da sei mesi a tre anni e della multa da euro 2.582 a euro 15.493. La stessa pena si applica se il fatto concerne qualsiasi mezzo inteso unicamente a consentire o facilitare la rimozione arbitraria o l'elusione funzionale di dispositivi applicati a protezione di un programma per elaboratori. La pena non è inferiore nel minimo a due anni di reclusione e la multa a lire trenta milioni se il fatto è di rilevante gravità.

Chiunque, al fine di trarne profitto, su supporti non contrassegnati SIAE riproduce, trasferisce su altro supporto, distribuisce, comunica, presenta o dimostra in pubblico il contenuto di una banca dati in violazione delle disposizioni di cui agli artt. 64-quinquies e 64-sexies, ovvero esegue l'estrazione o il reimpiego della banca di dati in violazione delle disposizioni di cui agli artt. 102-bis e 102-ter, ovvero distribuisce, vende o concede in locazione una banca di dati, è soggetto alla pena della reclusione da sei mesi a tre anni e della multa da euro 2.582 a euro 15.493. La pena non è inferiore nel minimo a due anni di reclusione e la multa a euro 15.493 se il fatto è di rilevante gravità.

Art. 171-ter L. 22 aprile 1941, n. 633

È punito, se il fatto è commesso per uso non personale, con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da euro 2.582 a euro 15.493 chiunque a fini di lucro:

a) abusivamente duplica, riproduce, trasmette o diffonde in pubblico con qualsiasi procedimento, in tutto o in parte, un'opera dell'ingegno destinata al circuito televisivo, cinematografico, della vendita o del noleggio, dischi, nastri o supporti analoghi ovvero ogni altro supporto contenente fonogrammi o videogrammi di opere musicali, cinematografiche o audiovisive assimilate o sequenze di immagini in movimento;

b) abusivamente duplica, riproduce, trasmette o diffonde in pubblico con qualsiasi procedimento, opere o parti di opere letterarie, drammatiche, scientifiche o didattiche, musicali o drammatico-musicali, ovvero multimediali, anche se inserite in opere collettive o composite o banche dati;

c) pur non avendo concorso alla duplicazione o riproduzione, introduce nel territorio dello Stato, detiene per la vendita o la distribuzione, distribuisce, pone in commercio, concede in noleggio o comunque cede a qualsiasi titolo, proietta in pubblico, trasmette a mezzo della televisione, trasmette a mezzo della radio, fa ascoltare in pubblico le duplicazioni o riproduzioni abusive di cui alle lett. a) e b);

d) detiene per la vendita o la distribuzione, pone in commercio, vende, noleggia, cede a qualsiasi titolo, proietta in pubblico, trasmette a mezzo della radio o della televisione, videocassette, musicassette, qualsiasi supporto contenente fonogrammi o videogrammi di opere musicali, cinematografiche o audiovisive o sequenze di immagini in movimento, od altro supporto per il quale è prescritta, ai sensi della presente legge, l'apposizione di contrassegno SIAE, privi del contrassegno medesimo o dotati di contrassegno contraffatto o alterato;

e) in assenza di accordo con il legittimo distributore, ritrasmette o diffonde con qualsiasi mezzo un servizio criptato ricevuto per mezzo di apparati o parti di apparati atti alla decodificazione di trasmissioni ad accesso condizionato;

f) introduce nel territorio dello Stato, detiene per la vendita o la distribuzione, distribuisce, vende, concede in noleggio, cede a qualsiasi titolo, promuove commercialmente, installa dispositivi o elementi di decodificazione speciale che consentono l'accesso ad un servizio criptato senza il pagamento del canone dovuto;

f-bis) fabbrica, importa, distribuisce, vende, noleggia, cede a qualsiasi titolo, pubblicizza per la vendita o per il noleggio, o detiene per scopi commerciali, attrezzature, prodotti o componenti o presta servizi che abbiano la prevalente finalità o l'uso commerciale di eludere efficaci misure tecnologiche di cui all'art. 102-quater ovvero siano principalmente progettati, prodotti, adattati o realizzati con la finalità di rendere possibile o facilitare l'elusione di predette misure. [...];

h) abusivamente rimuove o altera le informazioni elettroniche di cui all'art. 102-quinquies, ovvero distribuisce, importa a fini di distribuzione, diffonde per radio per televisione, comunica o mette a disposizione del pubblico opere o altri materiali protetti dai quali siano state rimosse o alterate le informazioni elettroniche stesse;

h-bis) abusivamente, anche con le modalità indicate al c. 1 dell'art. 85-bis del TU delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al R.D. 773/1931, esegue la fissazione su supporto digitale, audio, video o audiovisivo, in tutto o in parte, di un'opera cinematografica, audiovisiva o editoriale ovvero effettua la riproduzione, l'esecuzione o la comunicazione al pubblico della fissazione abusivamente eseguita.

[...].

Se il reato è commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente, si applica l'art. 25-novies del D. Lgs. n. 231 del 2001:

**Art. 25-novies D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231
Delitti in materia di violazione del diritto d'autore**

In relazione alla commissione dei delitti previsti dagli articoli [...], 171-bis, [...] della legge 22 aprile 1941, n. 633, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

Nel caso di condanna per i delitti di cui al comma 1 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'art. 9, co. 2, per una durata non superiore ad 1 anno. Resta fermo quanto previsto dall'art. 174-*quinquies* della cit. L. 633/1941.

8.2. Il reato di cui all'art. 171-bis L. n. 633 del 1941

L'unico reato che potrebbe interessare Farmacap nello svolgimento della sua attività è quello delineato dall'art. 171-*bis* L. n. 633 del 1941 che punisce, tra le altre cose, la duplicazione per fini di profitto di programmi per elaboratori, spesso invocata dalla giurisprudenza per punire l'utilizzo di *software* non originali (si pensi ad es. Microsoft Office o comunque programmi per la videoscrittura) nei personal computer delle aziende. È sufficiente che a seguito di un'ispezione venga rinvenuto un *software* non originale in un computer dell'Azienda perché sorga il rischio di responsabilità per l'illecito amministrativo dipendente dal reato di cui all'art. 25-*novies* D. Lgs. n. 231 del 2001.

8.3. Sintesi attività di Farmacap e rischio reato di cui all'art. 171-*bis* L. n. 633 del 1941

TABELLA RISCHIO REATO DI CUI ALL'ART. 171-BIS, L. 633/1941

Attività	Comportamento richiesto	Rischio-reato
Installazione dei <i>software</i> nei computer aziendali	Possesso di licenze rilasciate dal produttore	Reato di cui all'art. 171- <i>bis</i> L. n. 633 del 1944

Principi generali di comportamento in tema di diritto d'autore

È fatto divieto di:

- riprodurre o distribuire abusivamente fonogrammi o videogrammi di opere musicali o audiovisive;
- riprodurre, trasferire su un supporto distribuire, comunicare, presentare in pubblico il contenuto di una banca dati senza aver preventivamente ottenuto la necessaria autorizzazione dal legittimo titolare del diritto d'autore e/o del diritto di sfruttamento economico della banca dati;
- effettuare download illegali o trasmettere a terzi contenuti protetti dal diritto d'autore.

Con specifico riferimento all'acquisto, da parte dell'azienda, di qualsiasi bene tutelato dal diritto d'autore, è fatto obbligo di ottenere sempre, dai rispettivi titolari del diritto e/o dai proprietari delle relative licenze, dichiarazioni attestanti:

- la titolarità dei diritti di sfruttamento economico sui beni oggetto di cessione o l'autorizzazione dei legittimi titolari della loro concessione in uso a terzi;
- la garanzia che i beni oggetto di cessione o concessione non violino il diritto di proprietà intellettuale di terzi;
- l'impegno a manlevare e a tenere indenne l'ente da qualsiasi pregiudizio patrimoniale e non le potesse derivare a causa della falsità, incompletezza o inesattezza di tali dichiarazioni.

9. Il reato di cui all'art. 25-*decies* del D. Lgs. 231/2001

Art. 377-<i>bis</i> c.p. Induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria
Salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque, con violenza o minaccia, o con offerta o promessa di denaro o di altra utilità, induce a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci la persona chiamata a rendere davanti all'autorità giudiziaria dichiarazioni utilizzabili in un procedimento penale, quando questa ha la facoltà di non rispondere, è punito con la reclusione da due a sei anni.

Se il reato viene commesso nell'interesse o a vantaggio della Società si applica l'art. 25-*decies* D. Lgs. n. 231 del 2001:

Art. 25-<i>decies</i> D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 Induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria
In relazione alla commissione del delitto di cui all'art. 377- <i>bis</i> del codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

9.1. Il reato di induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria (art. 377-*bis* c.p.)

Il reato punisce il compimento di condotte violente (violenza sia di natura fisica che morale, cioè minaccia) o corruttive (offerta di doni o promessa di denaro o altra utilità) dirette nei confronti di un soggetto che ha facoltà di non rispondere in un procedimento penale (imputato/indagato sia nello stesso procedimento che in procedimento collegato) per indurlo a non rendere dichiarazioni o rendere dichiarazioni mendaci davanti all'autorità giudiziaria, quindi giudice o pubblico ministero (non invece davanti alla polizia giudiziaria).

Un tale reato può riguardare Farmacap nella misura in cui è interessata da un procedimento penale e uno dei soggetti che ha facoltà di non rispondere in tale procedimento subisce minaccia o violenza, offerta di denaro o altra utilità per astenersi dal compiere qualsiasi dichiarazione o dichiarare il falso.

9.2. Sintesi attività di Farmacap e rischio-reato di induzione a non rendere dichiarazioni – Tabella

TABELLA RISCHIO REATO INDUZIONE A NON RENDERE DICHIARAZIONI

Attività	Condotta vietata	Rischio-reato
Procedimento penale che interessa la Farmacap	Violenza o minaccia oppure offerta di denaro o altra utilità per indurre a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci persona chiamata a renderle innanzi all'autorità giudiziaria, nell'ambito di un procedimento penale, quando la stessa ha la facoltà di non rispondere	Reato di cui all'art. 377- <i>bis</i> c.p.

10.I rischi di commissione dei reati ambientali (art. 25-undecies D. Lgs. 231/2001) – I reati che non sono compatibili con l'oggetto delle attività di Farmacap

Se si escludono quelle disposizioni di scarsa applicazione pratica e per le quali appare già *ictu oculi* la loro inconferenza rispetto alle attività poste in essere da Farmacap (ad es. inquinamento doloso o colposo del Comandante di una nave ai sensi degli artt. 8 e 9 del D. Lgs. 202/2007 oppure traffico e abbandono di materiale ad alta radioattività di cui all'art. 452-*sexies* c.p.) e ci si concentra solo su quei reati ambientali la cui realizzazione è più frequente nella prassi quotidiana (reati contravvenzionali in materia di scarichi, rifiuti ed emissioni o delitti codicistici di inquinamento e disastro ambientale doloso o colposo), occorre evidenziare come i rischi di commissione nell'interesse o a vantaggio della Società si riducono a pochissimi illeciti, posto che la medesima non svolge attività di produzione di beni, ma di commercializzazione di beni farmaceutici e altri prodotti e prestazioni di servizi sanitari per i quali i rischi di commissione dei reati ambientali sono molto contenuti:

- a) Farmacap non possiede scarichi ed emissioni e dunque non sussiste in alcun modo il rischio di commissione degli illeciti delineati dagli artt. 137 e 279 del D. Lgs. 3 aprile 2006, n. 152;
- b) non gestisce stabilimenti industriali ed appare dunque assolutamente difficile pensare che nell'interesse della Società si possano commettere i delitti di inquinamento o disastro ambientale di cui agli artt. 452-*bis*, 452-*ter*, 452-*quater*, 452-*quinqüies* c.p., men che mai realizzabili in forma associativa ai sensi dell'art. 452-*octies* c.p.

Rimangono solamente i reati in materia di gestione dei rifiuti, da cui è ulteriormente possibile escludere:

- a) il reato di omessa bonifica dei siti inquinati di cui all'art. 257 del D. Lgs. 6 aprile 2006, n. 152, il cui presupposto è l'inquinamento del suolo, sottosuolo, delle acque superficiali o sotterranee con il superamento delle soglie di concentrazione soglia rischio che, considerando il business di Farmacap, appare difficilmente ipotizzabile;
- b) il traffico illecito di rifiuti di cui all'art. 259 del D. Lgs. 6 aprile 2006, n. 152 che punisce il trasporto in violazione dell'art. 26 del Regolamento Cee 1° febbraio 1993, n. 229 e si riferisce al trasporto transfrontaliero di rifiuti che, è facilmente intuibile, non riguarda Farmacap;
- c) il reato di attività organizzata per il traffico illecito di rifiuti di cui all'art. 452-*quaterdecies* c.p. che mira a colpire attività professionali e sistematiche di gestione dei rifiuti estranei al contesto in cui opera la Società;
- d) il falso in certificato di analisi o il suo uso in fase di trasporto ai sensi dell'art. 258 comma 4 ultimo periodo D. Lgs. 6 aprile 2006, n. 152.

10.1.I reati ambientali per cui sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio dell'Azienda

Alla luce di quanto detto, le disposizioni che rilevano sono le seguenti:

Art. 256 D. Lgs. 152/2006 Attività di gestione di rifiuti non autorizzata
<p>Fuori dai casi sanzionati ai sensi dell'articolo 29-<i>quattordices</i>, comma 1, chiunque effettua una attività di raccolta, trasporto, recupero, smaltimento, commercio ed intermediazione di rifiuti in mancanza della prescritta autorizzazione, iscrizione o comunicazione di cui agli articoli 208, 209, 210, 211, 212, 214, 215 e 216 è punito:</p> <p>a) con la pena dell'arresto da tre mesi a un anno o con l'ammenda da duemilaseicento euro a ventiseimila euro se si tratta di rifiuti non pericolosi;</p> <p>b) con la pena dell'arresto da sei mesi a due anni e con l'ammenda da duemilaseicento euro a ventiseimila euro se si tratta di rifiuti pericolosi.</p> <p>[...]</p> <p>Fuori dai casi sanzionati ai sensi dell'articolo 29-<i>quattordices</i>, comma 1, chiunque realizza o gestisce una discarica non autorizzata è punito con la pena dell'arresto da sei mesi a due anni e con l'ammenda da duemilaseicento euro a ventiseimila euro. Si applica la pena dell'arresto da uno a tre anni e dell'ammenda da euro cinquemiladuecento a euro cinquantaduemila se la discarica è destinata, anche in parte, allo smaltimento di rifiuti pericolosi. [...].</p> <p>Le pene di cui ai commi 1, 2 e 3 sono ridotte della metà nelle ipotesi di inosservanza delle prescrizioni contenute o richiamate nelle autorizzazioni, nonché nelle ipotesi di carenza dei requisiti e delle condizioni richiesti per le iscrizioni o comunicazioni.</p> <p>Chiunque, in violazione del divieto di cui all'articolo 187, effettua attività non consentite di miscelazione di rifiuti, è punito con la pena di cui al comma 1, lettera b).</p> <p>Chiunque effettua il deposito temporaneo presso il luogo di produzione di rifiuti sanitari pericolosi, con violazione delle disposizioni di cui all'articolo 227, comma 1, lettera b), è punito con la pena dell'arresto da tre mesi ad un anno o con la pena dell'ammenda da duemilaseicento euro a ventiseimila euro [...].</p> <p>[...].</p>

Art. 258 comma 4 D. Lgs. 152/2006 Violazione dell'obbligo di comunicazione, di tenuta dei registri obbligatori e dei formulari
<p>[...]</p> <p>Salvo che il fatto costituisca reato, chiunque effettua il trasporto di rifiuti senza il formulario di cui all'art. 193 o senza i documenti sostitutivi ivi previsti, ovvero riporta nel formulario stesso dati incompleti o inesatti è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da milleseicento euro a diecimila euro. Si applica la pena di cui all'art. 483 del codice penale nel caso di trasporto di rifiuti pericolosi. Tale ultima pena si applica anche a chi nella predisposizione di un certificato di analisi di rifiuti, fornisce false indicazioni sulla natura, sulla composizione e sulle caratteristiche chimico-fisiche dei rifiuti e a chi fa uso di un certificato falso durante il trasporto.</p> <p>[...]</p>

Se le condotte di cui sopra sono commesse nell'interesse o a vantaggio della Società, si applica l'art. 25-*undecies* D. Lgs. n. 231 del 2001:

Art. 25-<i>undecies</i> D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 Reati ambientali
<p>[...]</p> <p>In relazione alla commissione dei reati previsti dal decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:</p> <p>[...]</p> <p>b) per i reati di cui all'articolo 256:</p> <ol style="list-style-type: none">1) per la violazione dei commi 1, lettera a), e 6, primo periodo, la sanzione pecuniaria fino a duecentocinquanta quote;2) per la violazione dei commi 1, lettera b), 3, primo periodo, e 5, la sanzione pecuniaria da centocinquanta a duecentocinquanta quote;

3) per la violazione del comma 3, secondo periodo, la sanzione pecuniaria da duecento a trecento quote;
[...].
c) per la violazione dell'articolo 258, comma 4, secondo periodo, la sanzione pecuniaria da centocinquanta a duecentocinquanta quote.
[...]
Nei casi di condanna per i delitti indicati al comma 2, lettere [...], b), [...], si applicano le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, per una durata non superiore a sei mesi.
[...]

10.2. Le tipologie di rifiuti gestiti dalle farmacie di Farmacap

Lo svolgimento di attività di somministrazione di farmaci nonché di vendita di apparecchiature elettriche di vario tipo, sia per la diagnostica (come misuratori di pressione, termometri elettrici, ecc.) che di altra natura (spazzolini e bilance elettroniche), nonché lo svolgimento di servizi sanitari (test per la misurazione di glicemia, colesterolo, emoglobina, ecc.) comportano la necessità di gestire varie tipologie di rifiuti rispetto alle quali appare rilevante la possibile applicazione dell'art. 256 D. Lgs. n. 152/2006.

I rifiuti prodotti dalle farmacie possono consistere in:

- **rifiuti speciali non pericolosi**, quali imballaggi di cartone, documenti cartacei triturati, farmaci scaduti (si ricorda che la posa in commercio o la somministrazione di farmaci scaduti integra gli estremi dei reati di cui agli artt. 443 e 452 c.p., che non sono però rilevanti ai sensi del D. Lgs. n. 231 del 2001);
- **rifiuti speciali pericolosi a rischio non infettivo**, quali stampanti, computer, telefoni, fax, apparecchiature elettroniche e monitor, medicinali citotossici e citostatici del settore sanitario o da attività di ricerca (come sono ad esempio i farmaci chemioterapici), soluzioni fissative, soluzioni di sviluppo e attivanti a base acquosa, acque di lavaggio per preparati galenici;
- **rifiuti speciali a rischio infettivo** come tutti gli strumenti, gli indumenti, le attrezzature che sono venuti a contatto con i pazienti, medici e in generale con l'uomo.

Tra questi rifiuti, che richiedono accorgimenti particolari (ad es., contenitori specifici), molti sono qualificabili anche come rifiuti sanitari ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 15 luglio 2003, n. 254 (ad es., contenuti nell'all. I sono ricompresi i pungidito per autotest diagnostici e la maggioranza dei farmaci scaduti; contenuti nell'allegato II sono compresi i medicinali citotossici e citostatici).

Inoltre la farmacia, nella misura in cui vende **apparecchiature elettroniche** di cui all'art. 4 D. Lgs. 14 marzo 2014, n. 49 (termometri e bilance elettriche, misuratori di pressione, ecc.), deve considerarsi distributore ai sensi dell'art. 11 D. Lgs. n. 49 del 2014 cit., ed è dunque obbligata, all'atto di vendita di un apparecchiatura elettronica, al ritiro dell'apparecchiatura equivalente eventualmente consegnata dal cliente (ritiro c.d. "uno contro uno": v. art. 11 comma 1), mentre ha facoltà di ritiro di dette apparecchiature di piccolissime dimensioni anche senza vendita (c.d. ritiro "uno contro zero",) che il decreto del Ministero dell'Ambiente 31 maggio 2016, n. 121, impone di ritirare solamente a distributori che abbiano superfici di vendita uguali o superiori a 400 mq. (Farmacap non gestisce alcuna farmacia di tale ampiezza, la più grande è il punto vendita di via dei Mille che ha un'ampiezza di poco superiore ai 200 mq).

Per lo svolgimento di tale attività vi è necessità di iscrizione nell'Albo nazionale dei gestori ambientali.

10.3. Il ritiro di apparecchiature elettriche: il reato di raccolta illecita di rifiuti di cui all'art. 256 comma 1 D. Lgs. 152/2006

Come appena detto le farmacie, nella misura in cui vendono apparecchiature elettriche, sono distributori ai sensi dell'art. 11 D. Lgs. 49 del 2014 e dunque sono tenute, in caso di vendite di tali apparecchi, ad effettuare il ritiro "uno contro uno".

Per poter correttamente adempiere a tale obbligo di legge (che comporta l'irrogazione di una sanzione amministrativa), l'art. 3 comma 1 del D.M. 8 marzo 2010, n. 65 impone l'iscrizione in un'apposita sezione dell'Albo nazionale dei gestori ambientali di cui all'articolo 212 del D. Lgs. n. 152 del 2006.

Se si effettua una tale attività in assenza di iscrizione e quindi in divieto di quanto prevede l'art. 212 D. Lgs. n. 152 del 2006 si configura il reato di **raccolta illecita di rifiuti di cui all'art. 256 comma 1 D. Lgs. 152 del 2006**.

Qualora una delle farmacie gestite da Farmacap non abbia l'iscrizione o l'iscrizione sia scaduta si configurerebbe, a carico del responsabile del singolo punto vendita che raccoglie l'apparecchio elettronico, il reato sopra indicato, che coinvolgerebbe la responsabilità dell'ente ai sensi dell'art. 25-undecies D. Lgs. n. 231 del 2001.

10.4. Il raggruppamento dei rifiuti da avviare allo smaltimento: la configurabilità dei reati di divieto di miscelazione (art. 256, co. 6) raccolta illecita (art. 256, co. 1) o discarica abusiva (art. 256, co. 3), deposito di rifiuti sanitari in violazione dell'art. 227 lett. b) (art. 256, co. 6)

Prima dell'affidamento a soggetti terzi, tutti i rifiuti prodotti dai vari esercizi commerciali, ma anche dagli uffici, devono essere raggruppati in attesa di essere avviati allo smaltimento.

La prima regola che deve essere seguita in questa operazione preliminare è quello di conservare i rifiuti pericolosi in appositi contenitori e tenerli separati tra di loro oltre che da quelli non pericolosi. La **miscelazione di rifiuti** pericolosi aventi differenti caratteristiche di pericolosità o di rifiuti pericolosi con rifiuti non pericolosi in violazione dell'art. 187 D. Lgs. 152/2006 integra infatti gli estremi del reato di cui all'art. 256, comma 5, D. Lgs. 152/2006. Per miscelazione di rifiuti si intende l'unione, volontaria o involontaria, di due o più tipi di rifiuti aventi codici identificativi diversi, in modo da dare origine ad una miscela per la quale non è previsto uno specifico codice identificativo (così **Cass. pen., sez. III, 18 ottobre 2018, n. 4976**). Il raggruppamento dei rifiuti prende il nome di **deposito temporaneo**, che trova la sua definizione in generale nell'art. 183, comma 1, lett. b), D. Lgs. 152/2006, il quale lo definisce come <<il raggruppamento dei rifiuti e il deposito preliminare alla raccolta ai fini del trasporto di detti rifiuti in un impianto di trattamento, effettuati, prima della raccolta, nel luogo in cui gli stessi sono prodotti, da intendersi quale l'intera area in cui si svolge l'attività che ha determinato la produzione dei rifiuti>>.

Affinché il deposito temporaneo possa definirsi “controllato” e regolare è necessario rispettare le seguenti condizioni:

- 1) I rifiuti contenenti gli inquinanti organici persistenti di cui al regolamento (CE) 850/2004, e successive modificazioni, devono essere depositati nel rispetto delle norme tecniche che regolano lo stoccaggio e l'imballaggio dei rifiuti contenenti sostanze pericolose e gestiti conformemente al suddetto regolamento.
- 2) I rifiuti devono essere raccolti ed avviati alle operazioni di recupero o di smaltimento secondo una delle seguenti modalità alternative, a scelta del produttore dei rifiuti:
 - con cadenza almeno trimestrale, indipendentemente dalle quantità in deposito;
 - quando il quantitativo di rifiuti in deposito raggiunga complessivamente i 30 metri cubi di cui al massimo 10 metri cubi di rifiuti pericolosi.
- 3) In ogni caso, allorché il quantitativo di rifiuti non superi il predetto limite all'anno, il deposito temporaneo non può avere durata superiore ad un anno.
- 4) Il “deposito temporaneo” deve essere effettuato per categorie omogenee di rifiuti e nel rispetto delle relative norme tecniche, nonché, per i rifiuti pericolosi, nel rispetto delle norme che disciplinano il deposito delle sostanze pericolose in essi contenute.
- 5) Devono essere rispettate le norme che disciplinano l'imballaggio e l'etichettatura delle sostanze pericolose.
- 6) Per alcune categorie di rifiuto, individuate con decreto del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministero per lo sviluppo economico, sono fissate le modalità di gestione del deposito temporaneo.

Regole particolari sono dettate (cfr. art. 227 D. Lgs. n. 152 del 2006) per i **rifiuti sanitari**, per cui occorre far riferimento all'art. 8 D.P.R. 15 luglio 2003, n. 254.

Qualora le condizioni dettate in generale dall'art. 183 comma 1 lett. b e normativa collegata non vengano rispettate, si può configurare il reato di abbandono o deposito incontrollato di cui all'art. 256 comma 2 D. Lgs. n. 152 del 2006, che NON costituisce presupposto per la responsabilità dell'ente (l'art. 25-undecies del D. Lgs. 231/2001 non contempla l'art. 256 comma 2 tra le disposizioni la cui violazione può far sorgere la responsabilità della *societas*). Tuttavia, le attività di raggruppamento al di fuori delle condizioni di legge possono integrare il reato di raccolta non autorizzata, ai sensi di quanto previsto dall'art. 256 comma 1 D. Lgs. n. 152 del 2006 oppure, se la quantità dei rifiuti è considerevole e lo spazio occupato dai rifiuti ampio o il deposito si protrae per più di un anno (v. art. 2 lett. g d.lgs. n. 36 del 2003), anche il reato di discarica abusiva di cui all'art. 256 comma 3 D. Lgs. n. 152 del 2006 (cfr. **Cass. pen., sez. III, 20 aprile 2018, n. 39027**), entrambi (raccolta illecita di rifiuti e discarica abusiva) presupposto della responsabilità dell'ente.

Se si guarda la giurisprudenza che si è formata sul punto ci si rende anzi conto che la configurabilità del reato di deposito incontrollato – che non comporta la responsabilità dell'ente – è residuale, rispetto a quella delle due altre fattispecie, sussistendo solo nel caso in cui i rifiuti raggruppati non siano destinati a operazioni di smaltimento e l'abbandono di rifiuti non sia reiterato o rilevante in termini spaziali e quantitativi (v. ad esempio **Cass. pen., sez. III, 6 aprile 2018, n. 46699**: per una ricostruzione dei vari orientamenti in ordine alla delimitazione delle tre ipotesi di reato anche con riferimento alla precedente normativa e a quella in parola v. **C. Bernasconi, sub art. 256, co. 2 d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, in Aa.Vv., Codice commentato dei reati e degli illeciti ambientali, a cura di F.**

Giunta, Padova, 2007, p. 254 ss.).

Se nella realizzazione dei depositi temporanei di **rifiuti sanitari pericolosi** non si rispettano le regole particolari dettate dall'art. 227 lett. b) D. Lgs. n. 152 del 2006, che a sua volta richiama il D.P.R. n. 254 del 2003, si potrebbe commettere il reato di cui all'art. 256 comma 6 D. Lgs. n. 152 del 2006, purché però il quantitativo di rifiuti sanitari sia superiore a 200 litri o quantità equivalenti, altrimenti verrà irrogata una sanzione amministrativa (v. art. 256 comma 6 ultimo periodo D. Lgs. n. 152 del 2006).

Il reato, se commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente, è presupposto della sua responsabilità.

10.5. L'affidamento del rifiuto al trasportatore per lo smaltimento: il possibile concorso nel trasporto illecito o comunque nella gestione illecita ai sensi dell'art. 256, co. 1, D. Lgs. 231/2001

I rifiuti devono essere avviati allo smaltimento. Il trasporto degli stessi deve essere posto in essere da soggetti dotati delle necessarie autorizzazioni previste dalla Legge e destinati a soggetti dotati dei titoli autorizzativi necessari per riceverli. Farmacap, per tali adempimenti, si affida a ditte specializzate esterne dotate delle necessarie autorizzazioni.

Il rischio, in questi casi, è che l'affidamento avvenga a soggetti che non hanno un'autorizzazione in regola o comunque scaduta, per rifiuti diversi da quelli affidati per i quali vale l'autorizzazione o in dispregio delle prescrizioni ivi contenute.

Qualora ciò accadesse, il Responsabile del singolo punto vendita risponderebbe di concorso nella violazione della disciplina del trasporto ai sensi dell'art. 256 D. Lgs. n. 231 del 2001.

La Corte di Cassazione è infatti orientata nel senso di ritenere che chi conferisce i rifiuti a terzi per il recupero o lo smaltimento ha il dovere di accertare che questi ultimi siano debitamente autorizzati allo svolgimento delle operazioni, con la conseguenza che l'inosservanza di tale regola di cautela imprenditoriale è idonea a configurare la responsabilità per il reato di illecita gestione di rifiuti in concorso con coloro che li hanno ricevuti in assenza del prescritto titolo abilitativo (v. ad esempio Cass. pen., sez. III, 4 giugno 2013, n. 29727).

10.6. Sintesi attività di Farmacap e il rischio reati ambientali

TABELLA RISCHIO REATI AMBIENTALI

Attività	Adempimento	Rischio-reato
Ritiro di apparecchiature elettroniche	Iscrizione Albo nazionale gestori ambientali D.M. 65/2010	Raccolta illecita di cui all'art. 256 comma 1 D. Lgs. n. 152/2006
Raggruppamento di rifiuti in attesa di smaltimento	Separazione dei rifiuti pericolosi tra di loro e da quelli non pericolosi Rispetto delle prescrizioni di cui all'art. 227, D. Lgs. 152/2006 e di cui al D.P.R. 254/2003 per rifiuti sanitari Rispetto delle condizioni di	Miscelazione illecita di cui all'art. 256, co. 5, D. Lgs. 152/2006 Deposito temporaneo illecito di rifiuti sanitari per quantitativi superiori ai 200 litri o quantitativi equivalenti Raccolta illecita di rifiuti di cui all'art. 256, co. 1, D. Lgs.

	cui all'art. 183 lett. bb) D. Lgs. 152/2006	152/2006 Se il quantitativo di rifiuti è considerevole e si protrae per lungo tempo si potrebbe configurare – anche se molto difficilmente – la “discarica abusiva” di cui all'art. 256, co. 3, D. Lgs. 152/2006
Avviamento dei rifiuti per lo smaltimento	Affidamento a soggetto specificamente autorizzato al trasporto per la tipologia di rifiuto considerato	Concorso in trasporto illecito di cui all'art. 256, co. 1, D. Lgs. 152/2006

Principi generali di comportamento in tema di reati ambientali

- Agire conformemente ai poteri conferiti e nel solco delle proprie precipue responsabilità, osservando le disposizioni e/o istruzioni ricevute ai fini della protezione dell'ambiente.
- Svolgere controlli periodici sugli impianti e le attrezzature sensibili, in quanto suscettibili, a causa dell'usura o di malfunzionamenti, di recare danno all'ambiente.
- Segnalare tempestivamente le criticità eventualmente riscontrate, adoperandosi anche direttamente, ove necessario a cagione della gravità e/o urgenza della situazione, e pur sempre nel limite delle proprie capacità e/o competenze, per eliminare o ridurre le conseguenze dannose verificatesi o in procinto di verificarsi.
- Contribuire, ciascuno in ragione del proprio ruolo, all'adempimento di tutti gli obblighi imposti dalle autorità competenti o comunque necessari per la tutela dell'ambiente.

Conseguentemente, è vietato:

- instaurare rapporti con terzi che non abbiano le adeguate competenze tecnico-professionali in materia o siano privi delle necessarie autorizzazioni (ad esempio in materia di raccolta, trasporto e smaltimento di rifiuti);
- stipulare o continuare a intrattenere, a seconda delle circostanze, rapporti con soggetti che violano le norme in materia ambientale;
- gestire direttamente o indirettamente la raccolta, il trasporto, lo smaltimento, il commercio o qualsiasi altra attività attinente ai rifiuti, in assenza delle debite autorizzazioni o comunicazioni.

11.1. I reati di impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare (art. 25-duodecies D. Lgs. 231/2001) – L'esclusione dei reati di favoreggiamento

Appare veramente difficile ritenere che nello svolgimento dell'attività di Farmacap possano essere commessi reati di favoreggiamento dell'immigrazione clandestina di cui all'articolo 12 commi 3 e 5 del T.U. Immigrazione. Sicuramente non il primo dei due reati che è commesso da colui che trasporta, promuove, dirige, organizza, finanzia o effettua «il trasporto di stranieri nel territorio dello Stato ovvero compie altri atti diretti a procurarne illegalmente l'ingresso nel territorio dello Stato, ovvero di altro Stato del quale la persona non è cittadina o non ha titolo di residenza permanente». È pur vero che la giurisprudenza assume verso una tale disposizione un comportamento di estremo rigore, ritenendo che la stessa punisca non solo il comportamento dei c.d. scafisti, ma anche chi agevola l'ingresso di stranieri in maniera regolare da un punto di vista formale (ad es. permesso di soggiorno per fini turistici) per finalità in realtà diverse (motivi di lavoro: così **Cass. pen., sez. II, 11 dicembre 2003, n. 3406**). Tuttavia, si tratta di condotte inconferenti rispetto alle attività poste in essere dall'Azienda. Ma non appare ipotizzabile neppure la commissione, nell'interesse o a vantaggio di Farmacap, del reato di cui all'art. 12 comma 5 D. Lgs. n. 286 del 1998, che punisce chi favorisce la permanenza dello straniero irregolare, al fine di trarre un ingiusto profitto dalle condizioni di illegalità in cui si trova il cittadino extracomunitario. L'unico reato che può avere una qualche rilevanza nello svolgimento delle attività di Farmacap, ancorché molto modesta, è quello di cui all'art. 22 comma 12-bis D. Lgs. 25 luglio 1998, n. 286.

11.1.1. Il reato di illecito impiego di cittadini di paesi terzi per il quale sussiste il rischio di commissione del reato nell'interesse o a vantaggio della Società

Alla luce di quanto sopra detto il reato che può interessare Farmacap è il seguente:

Art. 22 D. Lgs. 25 luglio 1998, n. 286
[...] 12. Il datore di lavoro che occupa alle proprie dipendenze lavoratori stranieri privi del permesso di soggiorno previsto dal presente articolo, ovvero il cui permesso sia scaduto e del quale non sia stato chiesto, nei termini di legge, il rinnovo, revocato o annullato, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa di 5.000 euro per ogni lavoratore impiegato. [tale reato non rileva ai sensi del D. Lgs. 231/2001, e viene riportato solo al fine di comprendere qual è la condotta punita dal comma successivo]. 12-bis. Le pene per il fatto previsto dal comma 12 sono aumentate da un terzo alla metà: a) se i lavoratori occupati sono in numero superiore a tre; b) se i lavoratori occupati sono minori in età non lavorativa; c) se i lavoratori occupati sono sottoposti alle altre condizioni lavorative di particolare sfruttamento di cui al terzo comma dell'articolo 603-bis del codice penale. [...].

Se il reato è commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente si applicherà l'art. 25-*duodecies* D. Lgs. n. 231 del 2001:

Art. 25- <i>duodecies</i> D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 Impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare
1. In relazione alla commissione del delitto di cui all'articolo 22 comma 12- <i>bis</i> , del decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da 100 a 200 quote, entro il limite di 150.000 euro. [...].

11.2. Impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare (art. 22 comma 12-*bis* D. Lgs. 298/1998)

L'art. 22 comma 12 del D. Lgs. 286/1998 vieta al datore di lavoro di impiegare alle proprie dipendenze lavoratori extracomunitari che non abbiano titolo per lo svolgimento di attività lavorativa in Italia, rappresentato dal permesso di soggiorno per fini lavorative o equivalenti (ad es. per motivi familiari o per assistenza a minori). Qualora ciò avvenga il datore di lavoro commette il reato in parola, che si configura prescindendo dal numero dei lavoratori assunti (è sufficiente anche uno v. **Cass. pen., sez. VII, 13 gennaio 2017, n. 23258**), dal tipo di lavoro e dalla delimitazione temporale dello stesso (cfr. **Cass. pen., sez. II, 15 settembre 2015, n. 48651**).

Ciò non è sufficiente però per il configurarsi della responsabilità dell'ente, in quanto è necessario che si verifichi una delle tre condizioni previste dal comma 12-*bis*:

- a) occupazione di quattro o più lavoratori stranieri;
- b) minori che non superano l'età per poter lavorare;
- c) ipotesi di sfruttamento previste dall'art. 603-*bis* comma 3 c.p. (retribuzione palesemente difforme dai contratti collettivi nazionali, sussistenza di violazioni in materia di sicurezza e igiene nei luoghi di lavoro, sottoposizione del lavoratore a condizioni di lavoro degradanti, ecc.).

Ipotizzabile (anche se il rischio è bassissimo) la possibile assunzione di lavoratori extracomunitari privi di regolare permesso di soggiorno in numero superiore a 3. Da escludere le altre due ipotesi.

11.3. Sintesi attività di Farmacap e rischio-reato di impiego di lavoratori extracomunitari irregolari

TABELLA RISCHIO REATO DI IMPIEGO DI LAVORATORI EXTRACOMUNITARI
IRREGOLARI

Attività	Adempimento	Rischio-reato
Assunzione di lavoratori extracomunitari	Possesso da parte dei lavoratori di permesso di soggiorno che consenta lo svolgimento dell'attività lavorativa	Commissione del reato di cui all'art. 22, co. 12- <i>bis</i> se i lavoratori irregolari impiegati sono più di tre o minori con età che non consenta lavoro, oppure se sfruttati ai sensi dell'art. 603- <i>bis</i> , co. 3, c.p.

Principi generali di comportamento in tema di impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare

- Assumere il personale dell'ente con regolare contratto di lavoro, in conformità alle leggi e ai CCNL di riferimento.
- Rispettare le norme relative all'assunzione di lavoratori extracomunitari.
- Ove si ricorra al lavoro interinale, assicurarsi che l'agenzia che presta il relativo servizio sia a sua volta in regola con le norme in materia di permesso di soggiorno, richiedendole l'espressa accettazione del qui presente Modello.
- Assicurarsi che i terzi con i quali vengano intrattenuti rapporti commerciali o di altra natura, e che dunque a qualsiasi titolo collaborino con l'azienda, si avvalgano di lavoratori in regola con la normativa in materia di permesso di soggiorno, anche per mezzo di specifiche clausole contrattuali e sempre richiedendo l'espressa visione e accettazione del qui presente Modello.

È quindi fatto divieto di:

- stabilire rapporti di qualsiasi natura con soggetti dei quali si ha la consapevolezza o il sospetto che non rispettino le norme in materia di permesso di soggiorno o che violino i diritti dei lavoratori;
- impiegare manodopera, anche per mezzo di agenzie interinali, sottoponendola a condizioni di sfruttamento o approfittando dello stato di bisogno;
- violare reiteratamente le norme in materia di orario di lavoro, riposi, ferie, ecc.;
- sottoporre i lavoratori a condizioni di lavoro e/o alloggiative degradanti o sottoporli a simili metodi di sorveglianza;
- effettuare il trasporto di stranieri irregolari;
- compiere qualsiasi atto volto a consentire l'ingresso irregolare di stranieri nel territorio dello Stato.

12.1 reati tributari (art. 25-*quinquiesdecies* D. Lgs. 231/2001) – Non solo i reati presupposto della responsabilità dell'ente

Come è noto, il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, entrato in vigore il 27 ottobre, ha introdotto nell'elenco dei reati presupposto della responsabilità degli enti il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. D. Lgs. n. 231 del 2001.

In sede di conversione, con la legge 19 dicembre 2019, n. 157, entrata in vigore il 25 dicembre 2019, il catalogo è stato ampliato anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 D. Lgs. n. 74 del 2000, di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8, di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10, nonché di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11. Questi reati, se commessi dopo il 26 ottobre (dichiarazione fraudolenta) o il 24 dicembre 2019 (gli altri delitti), nell'interesse o a vantaggio dell'ente, comportano l'applicazione a carico della *societas* dell'art. 25-*quindecies* D. Lgs. n. 231 del 2001, e le sanzioni da essa previste. Tuttavia, la commissione anche degli altri reati esclusi dal novero dei reati presupposto non è comunque neutra rispetto alla responsabilità dell'ente. Da diversi anni, oramai, la giurisprudenza è costante nel ritenere che «*la locuzione 'altra utilità' [contemplata dall'art. 648-bis c.p.] è talmente ampia che in esse devono farsi rientrare tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile*», con il risultato, ad avviso della Corte, di ricomprendervi «*non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente ma anche tutto ciò che costituisca il frutto di quelle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce che il patrimonio s'impoverisca*» (in tal senso **Cass. pen., sez. II, 17 gennaio 2012, n. 6061**, che ha ammesso che il risparmio di spesa derivante dai reati tributari possa essere l'utilità del riciclaggio; successivamente **Cass. pen., sez. II, 11 novembre 2014, n. 47436**; con riferimento all'autoriciclaggio v. **Cass. pen., sez. II, 1° aprile 2019, n. 14101**). Anche se è vero che la casistica mostra che il presupposto del reato di riciclaggio è prevalentemente rappresentato dai reati di frode fiscale (artt. 2, 3 e 8 d.lgs. n. 74 del 2000), da tali affermazioni giurisprudenziali se ne trae che non si può escludere che il reimpiego dei risparmi di spesa ottenuti dalla commissione di qualunque reato tributario, anche da quelli diversi da quelli contemplati dall'art. 25-*quindecies* D. Lgs. n. 231 del 2001, possa integrare gli estremi dei delitti di riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita o di autoriciclaggio (se ci sono anche tutti gli altri elementi di queste fattispecie), che sono comunque autonomi presupposti della responsabilità dell'ente ai sensi dell'art. 25-*octies* D. Lgs. n. 231 del 2001.

Da qui la necessità di analizzare tutti i reati contemplati dal D. Lgs. n. 74 del 2000, perché dagli stessi possono comunque derivare comportamenti da cui trae origine la responsabilità dell'azienda.

Occorre ricordare che recentemente il Governo ha emanato il **D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75** con cui, in attuazione della direttiva UE 2017/1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, ha esteso il catalogo dei reati di cui all'art. 25-*quindecies* D. Lgs. n. 231 del 2001 ai **reati di infedele e omessa dichiarazione e di indebita compensazione** (artt. 4, 5 e 10-quater D. Lgs. n. 74 del 2000) quando sono commessi nell'ambito di

sistemi fraudolenti transfrontalieri e finalizzati ad evadere l'IVA quando l'importo è superiore a 10 milioni (v. per alcune considerazioni D. Piva, *Reatri tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in SP, 2020).

Si tratta di un importo che non interessa la Società, ma che tuttavia mostra la tendenza dell'ordinamento ad includere tutto il catalogo dei reati tributari tra quelli che costituiscono presupposto della responsabilità degli enti e come l'organizzazione aziendale debba tenerne conto.

12.1. I reati tributari per i quali sussiste il rischio di commissione nell'interesse o a vantaggio di Farmacap

I delitti tributari che rientrano nel catalogo dei reati che costituiscono presupposto per la responsabilità dell'ente sono i seguenti:

Art. 2 D. Lgs. 74/2000 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
<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 di altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</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>

Art. 3 D. Lgs. 74/2000 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici
<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 o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con 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 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.</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>3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.</p>

Art. 8 D. Lgs. 74/2000 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
<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. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.</p>

2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

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

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.

Art. 11 D. Lgs. 74/2000
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

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 relative a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simultaneamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altri beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.
2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Se questi reati sono commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente verrà applicato l'art. 25-quindecies D. Lgs. n. 231 del 2001:

Art. 25-quindecies D. Lgs. 231/2001
Reati tributari

1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal D. Lgs. 74/2000, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:
 - a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 2, co. 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
 - b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 2, co. 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
 - c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
 - d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8, co. 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
 - e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8, co. 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
 - f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
 - g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'art. 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.
- 1-bis. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal D. Lgs. 74/2000, quando sono commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:
 - a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'art. 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;

- b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'art. 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'art. 10quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.
2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati ai co. 1 e 1-bis, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.
3. Nei casi previsti dai commi 1, 1-bis e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9, co. 2, lett. c), d) ed e).

Gli altri reati tributari che possono produrre risparmi di spesa il cui impiego potrebbe a sua volta comportare la commissione dei reati di cui agli artt. 648-*bis*, 648-*ter*, 648-*ter*.1 c.p. sono i seguenti:

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

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, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro due milioni.

1-*bis*. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-*ter*. Fuori dei casi di cui al comma 1-*bis*, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).

Art. 5 D. Lgs. 74/2000
Omessa dichiarazione

1. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1-*bis*. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-*bis* non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

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

1. 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 dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Art. 10-*ter* D. Lgs. 74/2000
Omesso versamento di IVA

1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

**Art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000
Indebita compensazione**

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

Per completezza si indica anche quest'ultima disposizione che non costituisce presupposto per la responsabilità dell'ente ed ha anche scarsa applicazione:

**Art. 11 d.l. 6 dicembre 2011, n. 201
convertito in modificazioni nella l. 22 dicembre 2011, n. 214 Il delitto di esibizione di falsa
documentazione
e di fornitura di notizie non rispondenti al vero**

1. Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.
[...].

12.2.1 reati in materia di dichiarazioni: le dichiarazioni la cui infedeltà od omessa presentazione assumono rilevanza penale

Passando all'esame delle singole fattispecie, il primo gruppo di reati che si vogliono analizzare sono i reati di cui agli artt. 2 e 3 (contemplati dall'art. 25-*quindecies* D. Lgs. n. 231 del 2001) e 4 e 5 D. Lgs. n. 74 del 2000.

Appare logico che un sistema fiscale come quello contemplato dall'ordinamento italiano, che si basa sulla autodeterminazione e autoliquidazione del tributo, ritenga anzitutto di dover porre l'attenzione sulle dichiarazioni del contribuente, sulle quali conseguentemente va ad incentrarsi il disvalore meritevole dell'intervento del giudice penale.

Questo primo gruppo di reati delineati dal D. Lgs. n. 74 del 2000 (precisamente dagli artt. 2, 3, 4 e 5) riguarda le condotte di infedele od omessa presentazione delle dichiarazioni previste ai fini delle imposte.

La dichiarazione, di scienza e di giudizio, è quell'atto con cui il contribuente porta a conoscenza dell'amministrazione finanziaria una situazione rilevante ai fini tributari. Non tutte le dichiarazioni sono però rilevanti ai fini che interessano, ma solo quelle che riguardano alcune tipologie di imposte, quali quelle sui redditi e ai fini IVA, e – a seguito della riforma operata con il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 – (solo per le fattispecie di cui agli artt. 5 e 10-*bis*) anche le dichiarazioni del sostituto di imposta. Prima del 2015, oggetto delle varie fattispecie erano solo quelle annuali; a seguito della riforma, rilevano anche le dichiarazioni aventi ad oggetto un periodo di imposta di durata inferiore all'anno (ad eccezione della fattispecie di cui all'art. 4 D. Lgs. n. 231 del 2001, in cui l'infedeltà punita è solo quella relativa alla dichiarazione annuale).

Vi rientrano quindi:

- la **dichiarazione annuale I.R.PE.F. o I.R.PE.G.** ai sensi degli artt. 1 ss. D.P.R. n. 600 del 1973;
- la **dichiarazione annuale I.V.A.** ai sensi art. 8 D.P.R. n. 322 del 1998;
- la **dichiarazione unificata annuale** prevista dall'art. 3 comma 1 D.P.R. n. 322 del 1998.

Per quanto riguarda le **dichiarazioni relative al reddito**, rilevano tutte le categorie di reddito, quale quello fondiario, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa, nonché i redditi diversi tra cui vanno considerati anche i compensi in natura (art. 50 D.P.R. n. 917/1986) e i redditi illeciti ex art. 14 comma 4 L. n. 537 del 1993. NON ricadono nell'ambito applicativo, dunque:

- 1) la **dichiarazione IRAP**, trattandosi quest'ultima di un'imposta avente natura reale, il cui presupposto impositivo è dato dall'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione ovvero allo scambio di beni o prestazione di servizi (v. art. 2 L. n. 446 del 1997);
- 2) le **dichiarazioni presentate una tantum di inizio, variazione, cessazione di attività relative all'IVA** regolate dall'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 che il contribuente deve effettuare per portare a conoscenza dell'Ufficio finanziario questi accadimenti e i dati identificativi ad essi relativi (così *Soana, I reati tributari, Milano, 2018, p. 25*);
- 3) le **comunicazioni IVA** ai sensi degli artt. 21 e 21-bis L. n. 78 del 2010;
- 4) le comunicazioni all'Agenzia delle entrate degli **elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti delle operazioni intracomunitarie (c.d. Intrastat)** ai sensi dell'art. 50 D.L. n. 331 del 1993 come convertito con modificazioni nella L. n. 427 del 1993, che anche esse hanno come fine quello di comunicare i propri dati identificativi oppure compiere una determinata operazione, senza che abbiano la funzione di determinare le imposte (così sempre *Soana, I reati tributari, cit., p. 25*).

Come detto, prima della riforma del 2015, le dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato erano solo quelle **annuali**. L'abrogazione dell'espressione "annuali" ha portato ad estendere l'ambito operativo della disposizione all'indicazione di elementi passivi fittizi in ogni dichiarazione, anche avente una cadenza temporale diversa.

Vi rientrano, dunque, adesso:

- 1) le **dichiarazioni periodiche IVA**, siano esse mensili o trimestrali, nonché quelle relative alle richieste di rimborso per periodi inferiori all'anno ai sensi dell'art. 38-bis D.P.R. n. 633 del 1972;
- 2) le **dichiarazioni straordinarie** regolate dagli artt. 5 e 5-bis D.P.R. n. 322 del 1998 presentate a seguito di eventi anomali nella vita della società quale liquidazione, fallimento, trasformazione, fusione o scissione, che consistono:
 - nella dichiarazione da presentare in occasione della fusione avente ad oggetto il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla data in cui ha effetto la fusione (art. 5-bis comma 2);
 - nella dichiarazione che la società designata deve presentare in caso di scissione (art. 5-bis comma 3);
 - nella dichiarazione che deve presentare la società oggetto di trasformazione per il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla data in cui ha effetto la trasformazione (art. 5-bis comma 1);
 - nella dichiarazione da presentare per il periodo antecedente alla liquidazione per i soggetti IRES (art. 5 comma 1);
 - nella dichiarazione da presentare per il periodo che va dall'inizio del periodo di imposta alla

dichiarazione di insolvenza (art. 5 comma 4).

12.3. Il superamento della soglia di punibilità: l'importo della imposta evasa

Per i reati di cui agli artt. 3, 4 e 5 (non per quello delineato dall'art. 2) sono previste delle soglie di punibilità per il verificare il superamento delle quali appare decisivo calcolare l'ammontare dell'imposta evasa.

A tal fine soccorre l'art. 1, lett. *f*, che stabilisce che per **imposta evasa** debba intendersi la *differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione ovvero l'imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione*.

Appare utile evidenziare che la determinazione dell'imposta a fini penali compete unicamente al giudice penale e che il nostro ordinamento, diversamente dal passato, non accoglie più l'istituto della c.d. pregiudiziale tributaria. La Suprema Corte, in diverse occasioni, lo ha precisato, spiegando che *«incombe esclusivamente sul giudice penale il compito di procedere al fine di verificare l'avvenuto o meno superamento della soglia di punibilità, all'accertamento e quindi alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa attraverso una verifica che può venirsi a sovrapporre ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria»* (ex multis **Cass. pen., sez. III, 26 febbraio 2008, n. 21213**).

La nozione penalistica di imposta evasa è dunque **autonoma** rispetto a quella rilevante a fini tributari e soprattutto deve essere individuata sulla base dei criteri e nel rispetto dei principi che presidono l'accertamento penale, dovendosi bandire le **limitazioni di prova** tipiche del diritto tributario e non potendo utilizzarsi *tout court* neppure gli **strumenti presuntivi** a cui fa ampiamente ricorso il legislatore fiscale (si pensi ad esempio agli accertamenti induttivi).

Con riferimento alle limitazioni di prova la Suprema Corte spiega come *«in tema di reati tributari, l'indagine che il giudice penale è tenuto a compiere deve essere volta all'accertamento autonomo e diretto degli elementi costitutivi del reato secondo i canoni propri del processo penale e, quindi, secondo il criterio di giudizio 'dell'oltre ragionevole dubbio' che costituisce il corollario della presunzione di innocenza costituzionalmente imposto dall'articolo 27, comma 2 Cost. Per l'effetto, il giudice non può fare ricorso alle presunzioni tributarie semplici, che, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono alla radice il principio di presunzione di innocenza dell'imputato»* (**Cass. pen., sez. III, 15 marzo 2019, n. 36302**).

Con riferimento invece al secondo aspetto afferma che *«le presunzioni legali previste dalle norme tributarie non possono costituire di per sé sole fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, potendo solamente esser fondamento di elementi indiziari atti a giustificare l'adozione di misure cautelari reali a carico del soggetto interessato. Tali presunzioni, quindi, con riferimento alla prova del reato, possono assumere esclusivamente il valore di dati di fatto che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad altri elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa»* (così **Cass. pen., sez. III, 30 ottobre 2018, n. 7242**; per la rilevanza degli strumenti presuntivi in materia cautelare v. **Cass. pen., sez. III, 15 marzo 2019, n. 36302 cit.**).

Ai fini dell'individuazione dell'entità dell'evasione occorre anche tenere conto dei cc.dd. **costi in nero o**

non documentati (v. ad esempio Cass. pen., sez. III, 4 giugno 2009, n. 39711), nonché calcolarla al netto delle **somme versate** dal contribuente o da un terzo a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del termine (v. art. 1 lett. f).

12.4. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D. Lgs. 74/2000)

Il reato più grave tra quelli in materia di dichiarazioni, ma anche in generale con riferimento a tutti gli illeciti contemplati dal D. Lgs. n. 74 del 2000, è rappresentato dall'illecito delineato dall'art. 2 del D. Lgs. n. 74 del 2000 denominato "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

Si tratta di una fattispecie che punisce una condotta di infedeltà consistente nella **rappresentazione artefatta della realtà contabile** (semplificando, indicazione di maggiori costi rispetto a quelli reali per pagare meno imposte o imposte in misura inferiore a quella dovuta) accompagnato da ulteriori artifici, consistenti nella creazione di mezzi probatori (trasfusi nelle scritture contabili o anche solo posseduti a fini prova) che tendono a rafforzare e a dare maggiore forza probatoria alla falsa rappresentazione della realtà medesima.

Il disvalore dell'illecito spiega perché si tratti di uno dei pochi reati penal-tributari che non contempla soglie di punibilità che pongano un discrimine tra ciò che è penalmente rilevante e ciò che non lo è. Il reato di cui all'art. 2 si configura, infatti, a prescindere da quello che è l'importo dell'imposta evasa o comunque degli elementi passivi fittizi indicati.

Il D.L. n. 124 del 2019, conv. con modificazioni nella L. n. 157 del 2019, sulla falsariga di quanto previsto prima della riforma del 2011, distingue attualmente a seconda che l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia o meno **non inferiore a euro centomila**, ma solo ai fini della sanzione applicabile:

- nel primo caso, infatti, è prevista una pena più severa, nonché la sanzione pecuniaria per l'ente da un minimo di cento a un massimo di cinquecento quote;
- nel secondo una pena meno grave, nonché la sanzione pecuniaria per l'ente da un minimo di cento a un massimo di quattrocento quote (v. per la determinazione delle quote irrogabili alla persona giuridica artt. 10 e 25-*quindecies* d.lgs. n. 231 del 2001).

Si può dire che la fattispecie sia quella principale tra quelle contemplate dal D. Lgs. n. 74 del 2000 e che sia destinata a prevalere rispetto ai reati di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" di cui all'art. 3 (presupposto della responsabilità dell'ente) e "dichiarazione infedele" di cui all'art. 4 (non rientrante nel catalogo dei reati presupposto). Queste ultime due disposizioni si applicano, infatti, per loro stessa ammissione (contemplano quella che tecnicamente si chiama clausola di sussidiarietà

espressa) se non è applicabile l'art. 2 D. lgs. n. 74 del 2000.

12.4.1. La condotta del reato

La condotta del reato in parola ha una **struttura bifasica**:

- 1) Nella prima fase, vi è una condotta propedeutica che è caratterizzata dall'acquisizione di fatture per operazioni inesistenti o di altra equivalente documentazione fiscale falsa e dalla successiva sua utilizzazione attraverso la registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o nella detenzione a fini della prova nei confronti dell'Amministrazione; si tratta di un *ante factum* strumentale alla successiva dichiarazione in cui si sostanzia l'illecito penale e di per sé, dunque, non punibile. Detto in altri termini, qualora gli elementi contenuti nella documentazione fiscale falsa non venissero trasfusi nelle dichiarazioni, non vi è spazio per il reato in parola (**Cass. pen., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235**).
- 2) Nella seconda fase, la condotta consiste nell'indicazione di elementi passivi fittizi, che trovano corrispondenza e supporto nella documentazione falsa, nelle dichiarazioni relative all'imposta sui redditi o su quella al valore aggiunto e nella loro presentazione che segna il momento consumativo del reato.

12.4.1.1. L'avvalersi di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti

Il primo segmento di condotta, come detto, consiste nell'avvalersi di fatture o di documenti equipollenti a fini fiscali che riguardino operazioni inesistenti.

La definizione di cosa debba intendersi per **avvalersi** viene fornita dall'art. 2 comma 2 che recita: «*Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria*».

Molto semplice il concetto di **registrazione** che sussiste quando la fattura e/o i documenti equiparati vengono annotati nelle scritture contabili obbligatorie, quindi inseriti in contabilità.

Le scritture che rilevano sono solo quelle obbligatorie, tra cui è compreso anche il bilancio, documento espressamente previsto dall'art. 15 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Non sono contemplate quelle facoltative, la cui rilevanza potrà esserci al più con riferimento alla detenzione.

Un po' più complesso il concetto di **detenzione a fini di prova**.

Questa modalità di realizzazione della prima fase della condotta del reato di cui all'art. 2 può dunque riguardare anche i soggetti che non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili e riguardare quei documenti dei quali non è prevista la registrazione come spese mediche, assegni periodici al coniuge, ecc.

Per integrare il reato non è sufficiente la mera detenzione, ma deve essere inserito nella dichiarazione mendace e conservato nella documentazione fiscale dell'azienda nell'ottica di una possibile esibizione degli organi della verifica al fine di dare una giustificazione agli elementi negativi indicati.

12.4.1.2. L'indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni

Come detto, la condotta dell'avvalersi non è sufficiente per il configurarsi del reato, dovendo seguire l'indicazione degli **elementi passivi** fittiziamente rappresentati dalla fattura o dal documento

equipollente in una delle dichiarazioni contemplate dall'art. 2 D. Lgs. n. 74 del 2000.

L'art. 1 lett. b) stabilisce che per "elementi attivi o passivi" si intendono *le componenti, espresse in cifre, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione dei redditi o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta.*

Detto in altri termini, la norma punisce tutti quei comportamenti di falsificazione che si esprimono nell'**indicazione di valori negativi** tali da terminare una base imponibile inferiore rispetto a quella effettiva oppure che incidono sulla quantificazione dell'imposta, operando sul meccanismo della detrazione/deduzione o della rivalsa (v. per detta definizione **G. Forte, Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, in *Diritto penale dell'economia*, diretto da A. Cadoppi – S. Canestrari – A. Manna – M. Papa, Torino, 2017, p. 706).

12.4.2. L'oggetto: le fatture e gli altri documenti

Per quanto riguarda la definizione di **fattura** la si ricava dall'art. 21 comma 1 D.P.R. n. 633 del 1972 secondo il quale «*Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili*», disposizione che indica anche analiticamente i requisiti che deve possedere e i dati che deve riportare (v. anche art. 21-bis D.P.R. n. 633 del 1972).

La fattura è dunque quella **dichiarazione di scienza** che attesta la avvenuta cessione di beni o la prestazione di servizi.

Gli altri **documenti** – secondo quanto stabilisce l'art. 1 lett. a) D. Lgs. n. 74 del 2000 – sono quelli **aventi rilievo probatorio analogo alle fatture in base alle norme tributarie**.

La casistica ha ritenuto che ricadano in questa categoria:

- 1) la **ricevuta fiscale** contemplata dall'art. 8 comma 1 L. n. 249 del 1976 e rilasciata da alcune categorie di soggetti per operazioni per la quale non è obbligatoria l'emissione della fattura;
- 2) lo **scontrino fiscale** che le categorie di contribuenti indicate dall'art. 22 D.P.R. n. 633 del 1972 hanno il dovere di rilasciare in luogo della fattura;
- 3) le **ricevute per spese mediche** o per **interessi di mutui** (v. in motivazione **Cass. pen., sez. III, 6 novembre 2015, n. 5703** che evidenzia che le stesse pur non dovendosi allegare alla dichiarazione sono comunque conservati per eventuali controlli; v. anche **Cass. pen., sez. III, 2 dicembre 2011, n. 5642**);
- 4) le **schede carburanti** di cui all'art. 1 L. n. 444 del 1997 (così **Cass. pen., sez. III, 18 marzo 2014, n. 18698** che evidenzia come le stesse siano soggette a registrazione in base alla normativa fiscale e quindi non si possa discutere della loro equiparazione alle fatture);
- 5) le **note di debito e credito** che hanno una funzione di integrazione delle fatture, qualora ricorra una delle ipotesi di cui all'art. 26 D.P.R. n. 633 del 1972;
- 6) le **distinte di acquisto dei valori bollati** (così **G.L. Soavi, Reati tributari cit., p. 114**);
- 7) i **documenti di trasporto** che legittimano la fatturazione differita ai sensi dell'art. 21 comma 4 D.P.R. n. 633 del 1972 (si veda **Cass. pen., III, 11 ottobre 2017, n. 9453** che ha ritenuto rientrante in questa categoria i **documenti di trasposto internazionale** definiti CMR o lettera di vettura internazionale previsti dalla Convenzione per il commercio per strada, perché considerati avere una funzione integrativa della fattura ed è documento idoneo a comprovare il trasferimento intracomunitario di merci a fini I.V.A.);

-
- 8) la **bolletta doganale** di cui all'art. 36 del D.L. n. 41 del 1995;
- 9) i **prospetti paga** dei dipendenti (così **Cass. pen., sez. III, 27 giugno 2003, n. 27849**).

12.4.3. Le operazioni in tutto o in parte inesistenti

Le fatture o i documenti equipollenti devono riguardare operazioni inesistenti. La definizione di cosa si debba intendere con tale espressione è contenuta nell'**art. 1 lett. a), D. Lgs. n. 74 del 2000** secondo il quale "per fatture o documenti per operazioni inesistenti" *si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono le operazioni a soggetti diversi da quelli effettivi*. Appare utile evidenziare come il concetto di **operazione** sia molto ampio e si riferisca a tutti i rapporti aventi contenuto economico che secondo la normativa tributaria hanno rilevanza ai fini della determinazione delle imposte sui redditi o sull'imposta sul valore aggiunto.

In dottrina si discute sul concetto di inesistenza, e se esso riguardi solamente le fatture **ideologicamente false** (cioè provenienti effettivamente dal soggetto che ne è l'autore, ma con contenuto non vero) oppure anche quelle **materialmente false** (ad es. create *ex novo* dall'utilizzatore che per alcuni autori dovrebbero essere ricondotte nell'ipotesi di cui all'art. 3).

La giurisprudenza invece non ha dubbi e ritiene che entrambe le tipologie di falso rilevino ai fini che ci interessano, perché ciò che conta è che vi sia una divergenza tra la realtà e quanto rappresentato, a prescindere dalle modalità della falsa rappresentazione (v. *ex multis* **Cass. pen., sez. III, 25 ottobre 2018, n. 6360**; **Cass. pen., sez. III, 27 maggio 2016, n. 38544**).

Entrando in *medias res* si può dire che l'inesistenza penalmente rilevante può essere tanto oggettiva che soggettiva (v. **Cass. pen., sez. III, 15 novembre 2019, n. 1998**).

Più precisamente può essere:

- oggettiva e riguardare operazioni non effettuate in tutto o in parte;
- oggettiva e riguardare l'indicazione di corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale;
- soggettiva e riguardare non l'operazione ma i soggetti che ne hanno fatto parte.

12.4.3.1. Inesistenza oggettiva per operazioni in tutto o in parte inesistenti

L'inesistenza rientrante in questa categoria può essere **assoluta**, perché la fattura documenta un'operazione che non si è mai verificata, oppure **relativa**, perché l'operazione c'è stata, ma per quantitativi inferiori. In questo ultimo caso si parla anche di *sovrafatturazione qualitativa*.

Nell'ambito di questa sottocategoria (inesistenza oggettiva per operazioni inesistenti), particolare discussione riguarda le operazioni materialmente poste in essere ma giuridicamente qualificate in modo diverso, perché il negozio giuridico utilizzato e che si vuol far apparire è in realtà diverso da quello realmente posto in essere (si pensi a un mutuo che si vuol far passare per un contratto di *leasing*: si parla in questi casi di **simulazione relativa**). Detto in altri termini, ci si chiede se l'**inesistenza** sia anche quella **giuridica**.

Il problema si pone in virtù della disposizione di cui all'art. 1 lettera *g-bis* del D. Lgs. n. 74 del 2000, riscritta dalla riforma del 2015, secondo la quale per operazioni simulate, rilevanti ai sensi dell'art. 3

del D. Lgs. in parola, si devono intendere quelle poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte.

Una parte della dottrina ritiene che nella disposizione appena sopra richiamata (art. 3 D. Lgs. n. 74 del 2000) rientrino dunque anche le operazioni oggettivamente simulate che quindi ricadono adesso, dopo la novella del 2015, nell'ambito operativo della fattispecie di cui all'art. 3, che, come vedremo, richiede invece il superamento di soglie di punibilità (così **S. Putinati, *La riforma dei reati tributari, a cura di Putinati – Nocerino, Torino, 2015, p. 53***).

In una delle poche pronunce che ci offre la giurisprudenza più recente, si è invece affermato che con l'espressione "operazioni non realmente effettuate" deve intendersi anche quelle giuridicamente inesistenti, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa, almeno quando l'operazione dissimulata è sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello riservato all'operazione formalmente documentata (così in motivazione **Cass. pen., sez. VI, 13 ottobre 2016, n. 52321** che ha ravvisato il reato di cui all'art. 2 nella condotta dell'imprenditore che ha utilizzato, nella dichiarazione, una fattura formalmente emessa per una consulenza che in realtà dissimulava la dazione corruttiva di denaro).

In passato, cioè prima del 2015, la Cassazione aveva ravvisto:

- 1) i reati di cui agli artt. 2 e 8 D. Lgs. n. 74 del 2000, nella ipotesi di somme di denaro effettivamente erogate da una società in favore dell'altra che avevano qualificato come **acconti per forniture** quelli che in realtà erano **finanziamenti** (così **Cass. pen., sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975** che ha spiegato come in questo caso si debba parlare di inesistenza, posto che le due operazioni, quella di finanziamento e di versamento di un acconto, hanno in comune la sola movimentazione dei fondi, ma tutto il testo differente come il regime fiscale, posto che i finanziamenti sono esenti dall'IVA, ai sensi dell'art. 10 n. 1 d.P.R. 633/72, contabile e civilistico);
- 2) ha ravvisato il reato di cui all'art. 2 D. Lgs. n. 74 del 2000, nell'ipotesi di utilizzo di **fatture aventi ad oggetto prestazioni artigianali**, che in realtà celavano una somministrazione illecita di manodopera rilevanti ai sensi dell'art. 18 D. Lgs. n. 276 del 2003 (v. **Cass. pen., sez. III, 26 settembre 2012, n. 38754**).

In dottrina si ritiene che continuino a non ricadere nell'alveo della disposizione dell'art. 2:

- 1) il caso di **inesatta qualificazione giuridica ai fini tributari dell'operazione** (così ha sentenziato anche il **Trib. Modica, 20 settembre 2002** che ha escluso la ravvisabilità del reato in parola nella compravendita di un bene immobile, soggetto dunque all'IVA, che invece l'accusa riteneva più correttamente qualificabile come cessione di ramo di azienda assoggettato all'imposta di registro);
- 2) il caso di **fatture per operazioni risultate nulle** (così anche **Trib. Napoli, 17 aprile 1996** con riferimento al c.d. *lease back*);
- 3) il caso di **fatture per operazioni economicamente non congrue** (così anche **Cass. pen., sez. III, 15 gennaio 2008, n. 1996**).

12.4.3.2. Inesistenza oggettiva riguardante l'indicazione di corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale

Per quanto riguarda i corrispettivi l'inesistenza consiste nella falsa attestazione del prezzo o comunque del pagamento di un importo superiore a quello effettivamente corrisposto. Si parla di c.d. **sovrapproduzione qualitativa**.

Nella casistica è possibile ravvisare il reato in parola:

-
- 1) nel comportamento della **società utilizzatrice di un bene ottenuto in leasing** che si accordava con la società che forniva il bene affinché questa vendesse alla società di leasing (all'oscuro di tutto) a un prezzo superiore a quello reale, facendo poi in modo che la società venditrice restituisse la parte maggiorata del prezzo (depurata del proprio compenso) alla società utilizzatrice che lucrava anche scaricando un canone di locazione finanziaria maggiore rispetto a quello reale (v. **Trib. Torino, 15 maggio 2007**);
 - 2) nel comportamento della società che utilizzava in dichiarazione una fattura in cui erano riportati corrispettivi non interamente riferibili all'annualità della dichiarazione nella quale erano portati costi in detrazione (**Cass. pen., sez. III, 27 gennaio 2016, n. 7878**).

Con riferimento alla indicazione di **IVA in misura superiore a quella reale**, si hanno i due casi in cui l'aliquota IVA viene aumentata rispetto a quella reale oppure quando l'imposta viene applicata ad operazioni esenti, consentendo al cessionario di portare in detrazione somme non spettanti e non corrisposte dal cedente.

Ci si chiede se il reato sussista solo in caso di divergenza tra IVA indicata e quella versata oppure anche tra **IVA indicata e quella invece effettivamente dovuta**. La dottrina ritiene che se si applica erroneamente un'aliquota IVA superiore a quella dovuta, ma l'IVA viene versata dal cedente, nessun reato può dirsi sussistente.

12.4.3.3. Operazioni soggettivamente inesistenti

Considerazioni diverse devono essere formulate con riferimento agli elementi passivi indicati in dichiarazione relativi invece a **operazioni soggettivamente inesistenti**, cioè relative ad operazioni che oggettivamente esistono, ma che riguardano servizi prestati o beni forniti da soggetto diverso da quello che ha emesso la fattura o gli altri documenti oppure il beneficiario degli stessi è diverso rispetto a quello indicato in fattura o nel documento.

In questo caso la giurisprudenza è solita ritenere che il reato di utilizzazione fraudolenta di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 D. Lgs. n. 74 del 2000 in relazione ad elementi riguardanti operazioni soggettivamente inesistenti:

- 1) NON è ravvisabile con riguardo all'evasione delle imposte sui redditi (v. **Cass. pen., sez. III, 24 gennaio 2019, n. 16768** che ha escluso il reato con riferimento ad una dichiarazione che riportava costi per lavoro occasionale effettivamente sostenuti corrisposti nella realtà ad un solo lavoratore, anziché ai quattro come risultava dalla documentazione allegata alla dichiarazione stessa);
- 2) mentre è ravvisabile con riguardo all'evasione dell'IVA (v. **Cass. pen., sez. III, 12 febbraio 2019, n. 29977**; **Cass. pen., sez. III, 23 novembre 2017, n. 6935**; **Cass. pen., sez. III, 14 gennaio 2010, n. 10394** le quali hanno ritenuto invece configurato il reato dopo che era stato accertato che nella compravendita di beni o nella fornitura di servizi si era fittiziamente interposto un terzo soggetto che non era il reale prestatore del bene o del servizio all'acquirente finale).

Questa diversa soluzione si basa sulle conclusioni cui perviene la giurisprudenza tributaria che mette in evidenza come l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha partecipato al rapporto di fornitura di beni o servizi **non è circostanza indifferente ai fini IVA** dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre oppure sulla possibilità di dedurre l'IVA da parte dell'acquirente stesso (cfr. **Cass. civ., sez. trib., 19 gennaio 2010, n. 735**; **Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2007, n. 5719**; **Cass. civ., sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15374**), a differenza invece di quanto accade

con riferimento alla quantificazione dell'imposta sui redditi.

La fattispecie dell'evasione dell'IVA sussiste dunque anche se i costi sono effettivamente sostenuti, in quanto la detrazione dell'imposta è ammessa ai sensi dell'art. 19 d.P.R. n. 633/1972 solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato la cessione o la prestazione.

L'interposizione che rileva è tanto quella fittizia che quella reale (v. **Cass. pen., sez. III, 5 dicembre 1997**).

Il reato sussiste anche nel caso in cui si utilizzano nomi di fantasia (**Cass. pen., sez. III, 27 aprile 2012, n. 27392**).

12.5. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. 74/2000)

La seconda fattispecie in ordine di gravità relativa alle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto è quella prevista dall'art. 3 (anche essa contemplata dall'art. 25-*quindecies* d.lgs. n. 231 del 2001) che punisce l'indicazione in dichiarazione di elementi attivi in misura inferiore a quella effettiva o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi realizzate:

- 1) compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;
- 2) avvalendosi di documenti falsi idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria;
- 3) mediante altri mezzi fraudolenti anch'essi idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Si differenzia dalla precedente, per le modalità di realizzazione della frode (quelle appena indicate), ma anche per la circostanza che mentre la disposizione di cui all'art. 2 si riferisce alla sola indicazione di elementi passivi fittizi, quella in parola punisce l'indicazione di **elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo** nonché, tra gli elementi passivi fittizi, anche di **crediti e ritenute fittizi**.

La disposizione di cui all'art. 3 prevede inoltre una **soglia di punibilità** che sussiste quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

12.5.1. Le operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente

La prima modalità di realizzazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici consiste nel compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente. Cosa debba intendersi con tale espressione lo dice l'art. 1 lett. g-*bis* D. Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal legislatore del 2015, secondo il quale sono **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** quelle «*diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*».

Si tratta di una disposizione che non ha un grande margine operativo, schiacciata dall'interpretazione ampia che la giurisprudenza fornisce della fattispecie di cui all'articolo 2 D. Lgs. n. 74 del 2000,

limitandosi dunque a rilevare di fronte ad operazioni simulate che non sono direttamente riportate nelle fatture o nei documenti equipollenti.

12.5.2. L'avvalersi di documenti falsi idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria

La seconda modalità di realizzazione del reato consiste nell'utilizzo di **documenti ideologicamente o materialmente falsi**.

Anche tale disposizione non ha grandi margini operativi, posto che la giurisprudenza appare uniforme nel ritenere che la falsità delle fatture rilevanti ai fini del delitto di cui all'art. 2 D. Lgs. n. 74 del 2000 può consistere tanto nella falsità materiale, che in quella ideologica (per parte della dottrina, invece la falsità materiale dovrebbe essere ricondotta nell'alveo della fattispecie di cui all'art. 3).

La casistica mostra che la norma in parola sia stata utilizzata per punire ad esempio un caso di sottofatturazione di ricavi confermati dall'utilizzo di **atti notarili di vendite ideologicamente falsi** che si accompagnavano a fatture riportanti lo stesso importo. È pur vero che tali atti non venivano inseriti in contabilità (nella contabilità vi erano le fatture che riportavano elementi attivi inferiori, ma un tale comportamento è irrilevante ai sensi della disposizione in parola per espressa ammissione normativa: v. art. 3 comma 3 D. Lgs. n. 74 del 2000), ma esibiti agli organi del controllo per corroborare la falsa fatturazione confermando il prezzo dell'operazione di vendita (**Trib. Torino, 3 aprile 1997**).

12.5.3. L'avvalersi di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria

La terza modalità contemplata dall'art. 3 è descritta con una formula generica: l'uso di altri (rispetto a quelli precedentemente indicati) mezzi fraudolenti. Il legislatore del 2015 ha voluto fornire la definizione, mediante l'introduzione della lett.g-ter dell'art. 1 che prevede che per **mezzi fraudolenti** si intendono *condotte artificiali attive, nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*.

Non costituiscono mezzi fraudolenti (v. art. 3 comma 3 D. Lgs. n. 74 del 2000) *la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali*.

La norma richiede che i mezzi fraudolenti siano *idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria*, requisito che deve essere valutato *ex ante* e comunque si ritiene sussista anche nel caso in cui la condotta fraudolenta sia stata scoperta sulla base di laboriose indagini svolte dai verificatori (**Cass. pen., sez. III, 18 aprile 2002, n. 20785**).

Non rientra nel concetto di *mezzi fraudolenti*, per ammissione dell'art. 3 comma 3 sopra indicato, la mera sottofatturazione di ricavi realizzata mediante emissione di fatture con corrispettivo inferiore a quello reale (sempre che sia superata la soglia di punibilità). Ma neppure la *violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione*.

Si esclude che la tenuta di una **contabilità in nero**, di per sé sola, possa integrare gli estremi del mezzo fraudolento essendo necessario un *quid pluris* che può consistere:

1) nella presenza di un sistema articolato e complesso per la realizzazione di una contabilità parallela

sia sui ricavi che sui costi con creazione di specifici codici e procedure di accesso, idonei, fra l'altro a fornire fraudolente indicazioni all'esterno in caso di controllo fiscale (Cass. pen., sez. III, 10 aprile 2002, n. 13641);

- 2) nell'accompagnare alla contabilità in nero, la sistematica **emissione di assegni emessi dal beneficiario o all'ordine** o al medesimo al fine di occultare i pagamenti effettuati in relazione ad operazioni di acquisto o di vendita di merci (Cass. pen., sez. III, 26 giugno 2012, n. 36977).

In generale, la casistica ha portato a ravvisare il reato *de quo*:

- 1) nella **frammentazione di ricavi** di una società su conti intestati a persone diverse dalla stessa, non facilmente individuabili (Trib. Torino, 8 giugno 1998);
- 2) **nell'utilizzo di conti o di depositi presenti in luoghi diversi** da quelli ove ha sede il contribuente o addirittura all'estero ed utilizzati per occultare i ricavi evasi;
- 3) nell'utilizzo di **conti correnti intestati a prestanome** non facilmente collegabili con la società (Cass. pen., sez. III, 6 marzo 2002, n. 14722);
- 4) nella creazione di un **magazzino in nero** utile ad alimentare un giro parallelo sottratto alla documentazione fiscale.

12.5.4. L'indicazione nella dichiarazione di elementi attivi inferiori ovvero di elementi passivi o ritenute o crediti fittizi

La condotta del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici si consuma con l'indicazione nella dichiarazione, non solo in quella annuale, ma anche relativa a periodi inferiori (in virtù delle modifiche apportate nel 2015), di elementi attivi di ammontare inferiore a quello reale o di elementi passivi o ritenute o crediti fittizi. Detto in altri termini si punisce il decremento dell'imponibile mediante indicazione di elementi attivi di importo inferiore oppure elementi passivi di importo superiore al reato, nonché il decremento dell'imposta, attraverso l'indicazione in dichiarazione di ritenute o crediti inesistenti.

Il problema non si pone con riferimento agli elementi attivi, bensì a quelli passivi. In particolare, ci si chiede se la natura fittizia riguardi fatti materiali o anche valutazioni. L'opinione prevalente propende per ritenere che con l'espressione elementi passivi fittizi (la disposizione non parla di inesistenti) debba intendersi un significato ampio comprendente anche le componenti negative non inerenti o non spettanti.

12.6. La dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. 74/2000)

Un terzo reato, questo NON rientrante tra i reati presupposto della responsabilità dell'ente, è rappresentato dal delitto di dichiarazione infedele che consiste nel fatto commesso da chi indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'imposta sul valore aggiunto elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, purché però si verifichino congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) l'imposta evasa è superiore con riferimento a taluna delle singole imposte a euro centomila;
- 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 dichiarazioni o, comunque, è superiore a euro due milioni.

Con riferimento alla indicazione di elementi attivi di ammontare inferiore ci si riferisce alla c.d.

sottofatturazione, cioè all'emissione di fatture o documenti equipollenti nei quali viene indicato solo una parte del corrispettivo. Un tale tipo di condotte è adesso espressamente sottratto all'ambito di applicazione della fattispecie di cui all'art. 3 (v. comma 3 dell'art. 3).

Nel calcolo dell'ammontare dell'importo non indicato si deve tenere conto anche:

- 1) dei **compensi in natura** come impongono gli artt. 51 e 54 D.P.R. n. 917 del 1986;
- 2) degli **importi delle ritenute di acconto** operata dal sostituto e da questi non versata (v. **Cass. pen., sez. III, 18 ottobre 2016, n. 2256** che ritiene che tali somme debbano essere dichiarate dal sostituto);
- 3) ma anche dei **redditi illeciti** nella misura in cui questi non siano stati sottoposti a sequestro o confisca penale (v. art. 6 comma 1 D.P.T. n. 917 del 1986 e con i limiti che vengono individuati dalla dottrina: v. **G. Soana, I reati tributari cit.**, p. 211 ss.).

Con riferimento all'indicazione di **elementi passivi inesistenti**, va precisato che si tratta solamente di quelli che non sono stati sostenuti. L'art. 4 comma 1-*bis* precisa, infatti, che ai fini della configurabilità del reato non si deve tenere conto della violazione dei criteri della *non inerenza* e della *non deducibilità* di *elementi passivi reali*.

Sulla base di questa disposizione non hanno rilevanza i **costi non inerenti** oppure **indeducibili** intendendo come tali costi che il contribuente ha effettivamente sostenuto, ma che non poteva inserire nella dichiarazione in quanto non inerenti alla produzione del reddito o comunque non deducibili sulla base della normativa tributaria (**Cass. pen., sez. III, 22 marzo 2017, n. 30686**).

Come è noto, il **concetto di inerenza** si ricava dalla disposizione di cui all'art. 109 comma 5 D.P.R. n. 917 del 1986 secondo il quale «*le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito*».

Non assumono rilevanza ai fini del reato in parola anche l'indicazione di elementi attivi o passivi in misura diversa da quella reale se tale divergenza è dovuta ad una **non corretta classificazione** o nella violazione di **criteri di determinazione dell'esercizio della competenza** (v. sempre art. 4 comma 1-*bis*).

Qualche considerazione in più merita invece la rilevanza delle **c.d. valutazioni estimative** che sono quelle operazioni di stima di poste in bilancio che non sono costituite da valori numerari e che dunque richiedono una determinazione soggettiva in termini quantitativi-monetari.

Per tali valutazioni l'art. 4 comma 1-*bis* prevede che non si debba tenere conto della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, solo se però i **criteri concretamente applicati** sono stati comunque indicati (con un livello di specificazione accettabile) nel bilancio (in particolar modo nella nota integrativa) o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali.

L'art. 4 comma 1-*ter* stabilisce che comunque 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.

12.7. L'omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. 74/2000)

L'ultimo reato previsto nel gruppo degli illeciti che incentrano il disvalore sulle irregolarità della dichiarazione è quello di omessa dichiarazione previsto dall'art. 5 D. Lgs. n. 74 del 2000, che punisce

La mancata presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA (comma 1) e della dichiarazione di sostituto di imposta (comma 1-bis), qualora l'imposta evasa sia superiore a cinquantamila euro. Per espressa ammissione normativa, non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Come è noto, i termini per la presentazione della **dichiarazione annuale dei redditi** sono:

- 1) per le persone fisiche e le società o associazioni di cui all'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e le società e associazioni equiparate) tra il 1° maggio e il 30 giugno dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta se questo avviene tramite banca o posta o entro il 30 novembre se avviene in via telematica (art. 2, comma 1 D.P.R. n. 322 del 1998);
- 2) per le persone giuridiche entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (art. 2, comma 2 D.P.R. n. 322 del 1998).

La **dichiarazione I.V.A. relativa all'anno solare precedente** deve essere inviata in via telematica nel periodo che va dal 1° febbraio al 30 aprile (art. 8 comma 1 D.P.R. n. 322 del 1998).

La **dichiarazione del sostituto di imposta** deve essere presentata per via telematica entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di erogazione della somma o dei valori sui quali è stata effettuata la ritenuta.

Nella prassi il reato viene spesso contestato nei casi cc.dd. di **eterovestizione**, nei casi cioè di società che hanno sede formale all'estero, ma in realtà quella effettiva in Italia o che comunque deve considerarsi in Italia ai sensi di quanto dispone l'art. 73 comma 3 D.P.R. n. 917 del 1986, e che dunque non hanno presentato la dichiarazione nel nostro paese.

12.8. La causa di non punibilità per i reati in materia di dichiarazione (art. 13 comma 2 D. Lgs. 74/2000)

Per i reati in materia di dichiarazione l'art. 13 comma 2 prevede una causa di non punibilità in caso di estinzione del debito tributario (compresi sanzioni e interessi) a seguito di ravvedimento operoso o di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, purché però il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Gli strumenti attraverso i quali si deve provvedere al pagamento del debito tributario sono rappresentati dal **ravvedimento operoso** per i reati di cui agli artt. 2, 3 e 4, e di **presentazione tardiva** per il reato di cui all'art. 5. Sempre che non si abbia **conoscenza formale** (e non invece dovuta, ad esempio, all'attività di accertamento che ha riguardato un terzo) di accessi, ispezioni e verifiche con cui l'agente accertatore si reca nei locali per procedere a ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ogni altra rilevazione utile per l'accertamento dell'imposta ai sensi degli artt. 52 ss. D.P.R.

n. 633 del 1972 e 22 D.P.R. n. 600 del 1973. In questi casi la conoscenza formale si ha quando l'organo dell'accertamento, nel presentarsi presso il contribuente, gli consegna l'atto che legittima l'accesso. Per **altro accertamento amministrativo** si fa riferimento alle notifiche di atti istruttori come gli inviti a comparire, ad esibire o trasmettere atti, a compilare questionari (artt. 32 D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 D.P.R. n. 633 del 1972).

Questa clausola di non punibilità non sembra possa essere invocata in favore della società, chiamata a rispondere dei reati di cui agli artt. 2 o 3 D. Lgs. n. 74 del 2000, stante l'autonomia della responsabilità dell'ente sancita dall'art. 8 D. Lgs. n. 231 del 2001 (v. R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Il Sistema Penale*, n. 3, 2020, *passim* che suggerisce di ovviare a questa evidente irragionevolezza in via interpretativa).

12.9. Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D. Lgs. 74/2000)

Altro reato per cui è prevista la responsabilità dell'ente è quello descritto dall'art. 8, che punisce chi, 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. L'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un unico reato.

È il reato speculare rispetto a quello di cui all'art. 2. Le fatture o documenti equipollenti falsi vengono emessi o rilasciati per consentire a un terzo l'utilizzazione.

Per evitare, però, che in base all'applicazione dell'art. 110 c.p. si abbiano duplicazioni delle incriminazioni, l'art. 9 prevede che chi emette fatture false non risponderà della loro utilizzazione ai sensi dell'art. 2, così come chi invece le usa non risponde del reato di cui all'art. 8 (se però le fatture false vengono emesse e il destinatario non le utilizza si può configurare il concorso di quest'ultimo nel reato di cui all'art. 8 commesso dall'emittente: v. **Cass. pen., sez. III, 22 maggio 2019, n. 41124**).

Le operazioni esistenti sono quelle indicate sopra nella parte dedicata all'analisi della fattispecie di cui all'art. 2 (v. *supra*).

L'**emissione**, ai sensi dell'art. 21 D.P.R. n. 633 del 1972, si ha quando la fattura cartacea o elettronica viene consegnata, spedita, trasmessa o messa a disposizione del cessionario o committente.

Il **rilascio** riguarda le ricevute e gli scontrini fiscali.

Non sono previste soglie di punibilità. Se l'emissione di fatture avviene per un importo inferiore a centomila euro, la pena è da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione, se la supera, invece, la pena va da quattro a otto anni.

12.10. Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D. Lgs. 74/2000)

Altro reato tra quelli inseriti nel catalogo dei reati presupposto è l'illecito delineato dall'art. 10 D. Lgs. n. 74 del 2000, che punisce chi, al fine di evadere l'imposta sui redditi o l'IVA, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge 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.

Si ha **distruzione** in ogni eliminazione fisica del documento ottenuta ora con l'annientamento del supporto cartaceo o magnetico rendendo, in tutto o in parte, non leggibile il suo contenuto attraverso abrasioni, cancellature (**Cass. pen., sez. III, 28 marzo 2018, n. 46049**; **Cass. pen., sez. III, 7 marzo 2006, n. 13716**).

La condotta di **occultamento** comprende il materiale nascondimento dei documenti avvenuto con

qualsiasi modalità purché idonea a renderli irreperibili, anche solo temporaneamente (Cass. pen., sez. III, 7 ottobre 2010, n. 38224).

La distruzione o l'occultamento devono essere realizzati **in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.**

La Corte di cassazione spiega che «*il reato [in parola] è da considerare integrato in tutti i suoi elementi anche nella ipotesi in cui sia stato possibile egualmente ricostruire le operazioni compiute dal contribuente, posto che il legislatore ha inteso sanzionare anche il solo comportamento che abbia reso, sebbene non impossibile, anche soltanto più difficoltosa l'attività di verifica fiscale a causa dell'avvenuta distruzione ovvero occultamento delle scritture contabili obbligatorie*» (Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2019, n. 37348). Il reato, dunque sussiste, anche nel caso in cui è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante (Cass. pen., sez. III, 29 ottobre 2019, n. 50350) oppure nel caso in cui la documentazione contabile era stata **trasferita in luogo diverso dalla sede legale** quando tale circostanza non viene comunicata durante l'accertamento (Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2019, n. 37348). In ultima analisi, in caso di mancanza della documentazione ufficiale, il reato è escluso solo nel caso in cui il risultato possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dallo stesso imprenditore (Cass. pen., sez. III, 2 marzo 2018, n. 41683).

L'oggetto materiale del delitto in esame sono le **scritture contabili** e **gli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione.**

Vengono dunque in rilievo il libro giornale e quello degli inventari imposti dall'art. 2214 comma 1 c.c., ma anche dall'art. 14 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e gli altri documenti di rilievo fiscale indicati dagli artt. 14 ss. D.P.R. n. 600 del 1973 cit. (i registri prescritti a fini IVA, registro beni ammortizzabili, registro riepilogativo di magazzino, ecc.) e dagli artt. 23 ss. D.P.R. n. 633 del 1972 (registro fatture, corrispettivi, acquisti ecc.), nonché le altre scritture contabili di cui all'art. 2214 comma 2 c.c. richieste dalla *natura e dalle dimensioni dell'impresa* e gli originali delle lettere, telegrammi, fatture ricevute ecc. Nella casistica sono stati ritenuti rilevanti i **contratti preliminari di compravendita di immobili da parte di un'agenzia immobiliare** (Cass. pen., 17 gennaio 2012, n. 1377), il **contratto di cessione di un'azienda** (in questo senso Cass. pen., sez. III, 6 dicembre 2012, n. 13212), ma anche le **fatture passive**, perché, pur rappresentando dei costi per chi le ha ricevute, incidono comunque sulla ricostruzione del reddito del destinatario e devono essere obbligatoriamente conservate ai sensi dell'art. 2214 c.c. (in questo senso Cass. pen., sez. III, 16 gennaio 2015, n. 15236).

Affinché si abbia la sussistenza del reato in parola è necessario che i documenti siano stati effettivamente creati, non potendosi distruggere o occultare ciò che non è venuto ad esistenza: l'omissione della tenuta della scrittura contabili non è riconducibile nell'ambito operativo della disposizione di cui all'art. 10 (Cass. pen., sez. III, 12 luglio 2017, n. 1441). Tuttavia, questo non esclude che la creazione della documentazione non possa essere provata per presunzioni: il ritrovamento dell'originale della fattura presso il cessionario o committente e la circostanza che la fattura debba essere emessa in duplice esemplare, porta a far ritenere che il mancato ritrovamento della copia presso il cedente costituisca prova dell'occultamento o della distruzione (Cass. pen., sez. III, 2 marzo 2018, n. 41683).

Non rientrano nell'oggetto materiale del reato in parola le **scrittura facoltative** come prima nota, scadenziari, ecc.

La durata dell'obbligo di conservazione è dettata dall'art. 22 comma 2 D.P.R. n. 600 del 1972.

La giurisprudenza ritiene che anche il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili

 possa generare un risparmio di spesa immediato e di diretta derivazione dalla condotta illecita, ravvisabile «*nell'indebito vantaggio economico commisurato al debito d'imposta - eventualmente maggiorato di interessi e sanzioni dovuti sino al momento della commissione del fatto criminoso - altrimenti ignoto e di cui la condotta di occultamento o distruzione dei documenti contabili ha ostacolato la scoperta così consentendo al contribuente di evitarne l'accertamento e l'esazione*» (cfr. Cass. pen., sez. III, 9 ottobre 2019, n. 166).

12.11. La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 comma 1 D. Lgs. 74/2000)

Ulteriore fattispecie presente nel catalogo dei reati che costituiscono presupposto della responsabilità dell'ente ai sensi del D. lgs. n. 231 del 2001 è quella delineata dall'art. 11 comma 1 D. Lgs. n. 74 del 2000, ovvero la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, che è commessa da chi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte per un ammontare complessivo superiore a cinquantamila euro, 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.

Appare doveroso precisare sin da subito che la giurisprudenza di legittimità ritiene non necessario che sia in atto una procedura di riscossione dei tributi evasi né che l'amministrazione tributaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo (così *ex multis* Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2012, n. 21013).

È bene evidenziare che non è messa in discussione la **libertà di compiere ordinari atti di disposizione** dei beni. Ciò che viene punito è, in primo luogo, **l'alienazione simulata dei propri beni**.

La simulazione, come è noto, è l'apparenza contrattuale creata intenzionalmente dalle parti allorché le stesse, al momento della stipulazione del contratto, si accordano affinché esso non corrisponda alla realtà del rapporto.

La simulazione deve avere ad oggetto il trasferimento della proprietà di un bene e può essere **assoluta** (ove le parti non vogliano in realtà porre in essere alcun rapporto contrattuale, e quindi non effettuare alcun trasferimento) oppure **relativa** (quando viene stipulato un contratto differente).

Sicuramente vi è il reato se l'acquirente è soggetto diverso da quello effettivo oppure non avviene alcuna alienazione, essendo il titolo della detenzione del bene diverso da quello apparente (si concede un bene in comodato ma si fa apparire il trasferimento a seguito di compravendita).

Si discute se il reato sia integrato anche in caso di trasferimento a titolo diverso (donazione invece di compravendita) oppure con un corrispettivo diverso da quello indicato nel contratto.

Il reato in parola punisce anche il **compimento di altri atti fraudolenti** che può essere definito come il compimento di atti attraverso l'**abuso di strumenti giuridici** che rientrano solo apparentemente nella fisiologia della vita aziendale o societaria essendo invece finalizzati a sottrarre garanzie patrimoniali al pagamento delle imposte a mezzo di stratagemmi artificiali del contribuente.

La giurisprudenza di legittimità spiega come nella «*nozione di 'atti fraudolenti', rilevante ai fini della configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, rientrano tutti quei comportamenti, anche se formalmente leciti, che siano connotati da elementi di inganno o di artificio dovendosi cioè ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione*» (in tal senso v. Cass. pen., sez. III, 2 marzo 2018, n. 29636).

Nella casistica l'attività fraudolenta è stata individuata nel **trasferimento all'estero di somme di denaro**, anche se in quantità inferiore alla soglia da dichiarare in occasione dell'espatrio, sulla base della constatazione che «*la possibilità legale di esportare valuta entro certi limiti non esclude che detto trasferimento possa avvenire per sottrarre i beni alla garanzia patrimoniale dell'Erario*» (Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2019, n. 42569) oppure negli atti di **riconoscimento di passività inesistenti** oppure di **costituzione simulata di diritti reali di godimento o di garanzia** (così Cass. pen., 18 aprile 2001, n. 15864).

Ai fini della sussistenza del delitto non è richiesto che ciò abbia reso inefficace la procedura di riscossione, ma è sufficiente che **abbia posto in pericolo la riscossione del credito da parte dell'Erario** (Cass. pen., 9 aprile 2008, n. 14720).

12.12. Il delitto di falso in transazione fiscale (art. 11 comma 2 D. Lgs. 74/2000)

Il reato in parola è disciplinato dall'art. 11 comma 2 D. Lgs. n. 74 del 2000. Presuppone che sia in atto una procedura di **transazione fiscale** ai sensi dell'art. 182-ter R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (l. fall.) possibile nei casi di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti.

La condotta del reato consiste nell'indicare, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a cinquantamila euro.

12.13. L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis D. Lgs. 74/2000)

La condotta di omesso versamento di ritenute si compone di due momenti:

- a) ci deve essere il versamento da parte del sostituto a terzi di un corrispettivo per il quale, in ottemperanza a quanto previsto dalla normativa tributaria, questi **procede ad effettuare la ritenuta**; poi vi deve essere il **rilascio della certificazione** oppure, in modo congiunto od anche alternativo, **l'inserimento delle effettuate ritenute nella dichiarazione annuale** di sostituto di imposta (Cass. pen., sez. III, 8 aprile 2014, n. 40526);
- b) poi vi è l'**omesso versamento** delle ritenute dovute o certificate entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni annuali di sostituto di imposta, sempre che l'ammontare delle stesse sia superiore a centocinquantamila euro per ogni periodo di imposta.

I casi in cui deve essere operata la ritenuta alla fonte sono indicati dal capo III del D.P.R. n. 600 del 1973: a titolo di esempio possiamo ricordare che vi è la **ritenuta sui redditi dei dipendenti o assimilati** (artt. 23 e 24 d.P.R. n. 600 del 1973), sui **redditi di lavoro autonomo e su altri redditi** (art. 25 d.P.R. n. 600 del 1973), sulle **provvigioni inerenti ai rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza, di commercio e di procacciamento di affari** (art. 25-bis), ecc. Effettuata la ritenuta, il sostituto deve rilasciare al soggetto interessato la **certificazione** che deve essere inviata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme ed i valori sono stati corrisposti ovvero entro 12 giorni dalla richiesta in caso di interruzione del rapporto di lavoro (v. art. 4 D.P.R. n. 322 del 1998). Con il D. Lgs. n. 158 del 2015, hanno assunto rilevanza anche gli omessi versamenti aventi ad oggetto ritenute che, pur in assenza di certificazione, sono dovute sulla base della **dichiarazione**

annuale che deve essere presentata entro il 31 ottobre dell'anno successivo alle effettuate ritenute (art. 4 comma 4-*bis* d.P.R. n. 322 del 1998).

Le ritenute devono essere versate entro il giorno 16 del mese successivo, purtuttavia il mancato rispetto di tale termine rileva solo a fini amministrativi. Affinché sussista il reato è invece necessario che l'omesso versamento si protragga oltre il 31 ottobre e sempre che le certificazioni siano certificate o indicate nella dichiarazione stessa.

L'omesso versamento, per ogni periodo di imposta, deve essere superiore a centocinquantamila euro.

Per l'irrilevanza della crisi di liquidità ai fini della insussistenza del reato in parola si rimanda al paragrafo successivo in materia di omesso versamento I.V.A.

12.14. L'omesso versamento di IVA (art. 10-*ter* D. Lgs. 74/2000)

Il reato di omesso versamento IVA presuppone la presentazione della dichiarazione IVA, come si evince dalla disposizione che punisce il mancato versamento di detta imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale, che deve avvenire nel periodo compreso tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo (v. art. 8 comma 1 D.P.R. n. 322 del 1998).

Nella dichiarazione il contribuente deve presentare la dichiarazione nella quale procede ad un riempimento delle operazioni attive e degli acquisti registrati nell'anno, nonché le liquidazioni e dei versamenti periodici effettuati. In base a questi elementi viene determinata l'imposta eventualmente dovuta a conguaglio che è data dalla differenza tra l'ammontare dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale e l'ammontare complessivo delle somme versate nel corso dell'anno delle liquidazioni mensili o trimestrali.

E ciò che fa fede ai fini della sussistenza del reato e dell'individuazione dell'ammontare non versato è proprio quanto dichiarato dal contribuente che, se eccepisce l'inattendibilità del suo contenuto è gravato dall'onere di provarlo (così **Cass. pen., sez. III, 29 novembre 2019, n. 8784**).

Perché si abbia il reato è necessario che l'imposta determinata in sede di dichiarazione e superiore all'ammontare indicato dall'art. 10-*ter* D. Lgs. n. 74 del 2000 (duecentocinquantamila euro) non sia versata all'Erario e che questa condotta si protragga **oltre il termine di versamento dell'acconto** relativo all'imposta dovuta nel periodo successivo (27 dicembre di ogni anno).

Nel caso di gruppi societari che abbiano esercitato l'opzione per il regime fiscale del consolidato nazionale, di cui agli artt. 117 ss. del D.P.R. n. 917 del 1986, è configurabile la responsabilità dell'amministratore della società consolidante per il reato di cui all'art. 10-*ter* anche nel caso di mancata corresponsione delle imposte dovute dalle società controllate (**Cass. pen., sez. III, 16 ottobre 2019, n. 5513**).

La giurisprudenza è molto rigorosa nell'applicazione della disposizione in parola, escludendo che **crisi di liquidità** possano giustificare l'esclusione della punibilità, a meno che non venga dimostrato che sono state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo (in questo senso **Cass. pen., sez. III, 21 marzo 2019, n. 23796**). Più in generale che le cause della crisi di liquidità non sono dovute a fatti a lui non imputabili e che le stesse non possano

essere fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale (**Cass. pen., sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467** con riferimento però all'ipotesi di cui all'art. 10-*bis*, ma che vale anche per il reato in parola).

Non scrimina neppure la necessità di preferire il **pagamento degli stipendi dei dipendenti**, posto che l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente rispetto ai crediti erariali, vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi (**Cass. pen., sez. III, 28 gennaio 2020, n. 8519; Cass. pen., sez. III, 4 luglio 2019, n. 36709**; al limite può valere per il riconoscimento di una attenuazione di pena: **Cass. pen., sez. III, 21 novembre 2019, n. 10084** che si è pronunciata relativamente all'art. 10-*bis*).

12.15. L'indebita compensazione (art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000)

Il reato previsto dall'art. 10-*quater* consiste nell'aver utilizzato per la compensazione del proprio debito tributario, ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. n. 241 del 1997, crediti non spettanti oppure inesistenti, e sempre che l'ammontare annuo dei crediti compensati sia superiore a cinquantamila euro.

Per la sussistenza del delitto in esame è necessario che il soggetto abbia provveduto alla **autoliquidazione del debito** con le modalità previste dall'art. 17 nel modello F24. Per **credito inesistente** si fa riferimento a crediti che sono inventati da parte del contribuente che possono avere un supporto di natura documentale o anche no. In questa categoria si ritiene che vi rientrino anche crediti soggettivamente inesistenti, perché spettanti a soggetti diversi dal contribuente.

Il **credito non spettante** è quello che, pur certo nella sua esistenza e nel suo ammontare, non è però per qualsiasi ragione non utilizzabile in sede di compensazione. Rientrano in questa categoria i crediti che pur essendosi formati in riferimento a un determinato anno di imposta possono essere utilizzati solo nell'anno successivo, tra i quali sono compresi quelli che vengono portati in compensazione oltre il limite massimo oppure perché riguardano periodi diversi come richiesto dall'art. 17 (**Cass. pen., sez. III, 8 maggio 2014, n. 30267**).

12.16. Le cause di non punibilità dei reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* co. 1 (art. 13, co. 1, D. Lgs. 74/2000)

L'art. 13 comma 1 D. Lgs. n. 74 del 2000 prevede la non punibilità dei reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* comma 1 (non l'ipotesi di compensazione utilizzando crediti inesistenti) nel caso in cui, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni amministrative e interessi, siano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione dell'accertamento previste dalle norme tributarie (procedure con adesione, definizione in fase di contenzioso e avvisi bonari), nonché dal ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D. Lgs. n. 427 del 1997.

12.17. Il delitto di esibizione di falsa documentazione e di fornitura di notizie non rispondenti al vero (art. 11,

D.L. 201/2011, conv. con mod. nella L. 214/2011)

Per completezza si ricorda anche un'altra fattispecie che potrebbe essere di interesse (non presupposto della responsabilità degli enti) che è stata inserita dal c.d. decreto salva Italia che punisce chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui:

- a) agli articoli 32 e 33 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (invito ai contribuenti a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, invito ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento, ecc.);
- b) e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633 (richiedere ad autorità ed enti, notizie, dati documenti, ecc.);

esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero **fornisce dati e notizie non rispondenti al vero** è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

12.18. Sintesi attività di Farmacap e rischio reati tributari – Tabella

Attività	Comportamento vietato	Rischio-reato
Rilascio di scontrini fiscali per operazione di cessione di beni o prestazione di servizi	Diretti a documentare operazioni completamente inesistenti	Emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti <i>ex art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 – Art. 25- quindicies d.lgs. n. 74 del 2000</i> Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – <i>Art. 25-octies d.lgs. n. 231 del 2001</i>
Emissione fatture per cessione beni o prestazioni servizi	Indicazione corrispettivi in misura superiore a quella reale Indicazione imposta non dovuta a fronte di cessione esente Indicazione di soggetto diverso dal cessionario dei beni o beneficiario del servizio	
	Richiesta di compenso per emissione di fatture o documenti equipollenti per operazioni inesistenti e suo reimpiego nell'azienda	
Presentazione delle dichiarazioni I.V.A. (anche	Annotazione in contabilità di fatture passive per	

<p>periodiche) e I.R.P.E.G.</p>	<p>operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti e utilizzo di detti documenti nella dichiarazione</p> <p>Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda</p> <p>Annotazione in contabilità di fatture attive o scontrini rilasciati con corrispettivi inferiori a quelli reali o con indicazione di imposta in misura inferiore a quella reale e utilizzo di detti documenti nelle dichiarazioni, documenti accompagnati ad altra documentazione falsa che confermi quanto indicato in fattura o negli scontrini</p> <p>Mancata annotazione in contabilità (e quindi mancata indicazione nelle dichiarazioni) di corrispettivi percepiti per la cessione di beni o la prestazione di servizi accompagnata dal compimento di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare accertamento (ad es. creazione di conti correnti intestati a soggetti non riconducibili all'attività societaria, creazione di contabilità parallela a quella ufficiale, ecc.)</p> <p>Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda</p> <p>Annotazione in contabilità di fatture attive o scontrini rilasciati con corrispettivi inferiori a quelli reali o con indicazione di imposta in misura inferiore a quella reale e utilizzo di detti documenti nelle dichiarazioni</p> <p>Mancata annotazione in contabilità (e quindi mancata indicazione nelle dichiarazioni) di corrispettivi</p>	<p>documenti per operazioni inesistenti <i>ex art. 2 d.lgs. n. 231 del 2001 – art. 25-quindecies d.lgs. n. 231 del 2001</i></p> <p>Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25-<i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001</p> <p>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici <i>ex art. 3 d.lgs. n. 231 del 2001</i> (sempre che sia superata la soglia di cui all'art. 3 comma 1 lett. a e b) - art. 25-<i>quindecies</i> d.lgs. n. 231 del 2001</p> <p>Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25-<i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001</p> <p>Dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, qualora sia superata la soglia di punibilità di cui all'art. 4 comma 1 lett. a e b</p>
---------------------------------	--	---

	<p>percepiti per la cessione di beni o la prestazione di servizi</p> <p>Indicazione di elementi passivi inesistenti</p> <p>Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda</p> <p>Omessa presentazione</p> <p>Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda</p>	<p>Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25-<i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001</p> <p>Dichiarazione omessa di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, qualora sia superata la soglia di punibilità di cui all'art. 5 comma 1 lett. a e b</p> <p>Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25-<i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001</p>
Conservazione delle scritture contabili e dei documenti obbligatori	<p>Distruzione o occultamento (anche nella forma di conservazione in un luogo diverso dalla sede sociale non comunicato)</p> <p>Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda</p>	<p>Occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10, D. Lgs. 74/2000 e art. 25-<i>quindicies</i>, D. Lgs. 231/2001</p> <p>Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25-<i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001</p>
Pagamento delle imposte, degli interessi o delle sanzioni	<p>Alienazione simulata di beni o compimenti di altri atti fraudolenti al fine di sottrarsi a detti pagamenti</p> <p>Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda</p>	<p>Sottrazione fraudolenta del pagamento di imposte (art. 11 comma 1 d.lgs. n. 74 del 2000, art. 25-<i>quindicies</i> d.lgs. n. 231 del 2001)</p> <p>Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25-<i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001</p>
Presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta	<p>Omesso versamento delle ritenute certificate o dovute entro il termine della presentazione di detta dichiarazione</p> <p>Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda</p>	<p>Omesso versamento di ritenute dovute o certificate ex art. 10-<i>bis</i> d.lgs. n. 74 del 2000, sempre che venga superata la soglia di punibilità prevista dalla disposizione in parola</p> <p>Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25-<i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001</p>
Presentazione della dichiarazione annuale I.V.A.	<p>Omesso versamento dell'IVA dovuta in base a detta dichiarazione entro il termine per il versamento dell'acconto relativo all'imposta dell'anno successivo</p>	<p>Omesso versamento di IVA ex art. 10-<i>ter</i> d.lgs. n. 74 del 2000, sempre che venga superata la soglia di punibilità prevista dalla disposizione in parola</p> <p>Riciclaggio, impiego di denaro di</p>

	Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda	provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25- <i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001
Indicazione nel modello F24 di crediti in compensazione ai sensi dell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997	Utilizzo per la compensazione crediti non spettanti o inesistenti Reimpiego dei risparmi di spesa derivanti dal reato di cui sopra all'interno dell'azienda	Indebita compensazione <i>ex art. 10-quater</i> d.lgs. n. 74 del 2000, sempre che sia superata la soglia di punibilità prevista dalla disposizione in parola Riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita o autoriciclaggio – Art. 25- <i>octies</i> d.lgs. n. 231 del 2001
Richieste di documenti o informazioni da parte dell'Autorità giudiziaria	Fornire documenti falsi o notizie non corrispondenti al vero	Art.11, c.d. Decreto "Salva Italia"

Principi generali di comportamento in tema di reati tributari

- Attenersi ai principi di correttezza e trasparenza e collaborare con l'amministrazione finanziaria ove richiesto, assicurando il rispetto delle norme di legge e/o regolamentari in materia, precipuamente nello svolgimento di tutte le attività volte all'acquisizione, all'elaborazione, alla gestione e comunicazione delle informazioni fiscali, economiche, finanziarie e patrimoniali dell'azienda.
- Trasmettere e fornire all'amministrazione finanziaria informazioni e dati veritieri, corretti, esatti e completi, rispondenti alla situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'azienda.

Conseguentemente, è fatto divieto di:

- contabilizzare, e/o utilizzare nelle dichiarazioni fiscali elementi passivi fittizi, derivanti da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti da un punto di vista e/o soggettivo, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
- dichiarare elementi attivi inferiori a quelli reali o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, relativi ad operazioni simulate da un punto di vista oggettivo e/o soggettivo, avvalendosi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti, volti ad ostacolare l'attività dell'amministrazione finanziaria o ad indurla in errore, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
- omettere di presentare una dichiarazione relativa all'imposta sui redditi o sul valore aggiunto o quella di sostituto d'imposta;
- emettere o rilasciare fatture o altri documenti inerenti ad operazioni inesistenti da un punto di vista oggettivo o soggettivo al fine di agevolare condotte delittuose di terzi volte ad evadere le imposte in questione;
- alterare o riportare in modo errato i dati e le informazioni da trasfondere nei documenti di natura patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente;
- occultare o distruggere, in tutto o in parte, le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da ostacolare l'attività dell'amministrazione finanziaria volta all'accertamento delle operazioni aziendali ai fini della ricostruzione dei redditi conseguiti, col fine di evadere, in tutto o in parte, le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, o ancora di consentire la commissione di tali fatti da parte di terzi.

13.I reati di contrabbando e l'incompatibilità con l'oggetto di Farmacap

Completamente fuori dall'oggetto di attività di Farmacap si collocano tutti i reati previsti dall'art. 25-sex decies, disposizione introdotta dal D. Lgs. 75/2020.

13.1 I reati di contrabbando

Alla luce di quanto detto, le disposizioni che rilevano sono le seguenti:

Art. 291-bis D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 Contrabbando di tabacchi lavorati esteri
1. Chiunque introduce, vende, trasporta, acquista o detiene nel territorio dello Stato un quantitativo di tabacco lavorato estero di contrabbando superiore a dieci chilogrammi convenzionali è punito con la multa di lire diecimila per ogni grammo convenzionale di prodotto, come definito dall'articolo 9 della legge 7 marzo 1985, e con la reclusione da due a cinque anni. [...].

Art. 291-quater D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 Associazione per delinquere finalizzata contrabbando di tabacchi lavorati esteri
1. Quando tre o più persone si associano allo scopo di commettere più delitti tra quelli previsti dall'articolo 291-bis, coloro che promuovono, costituiscono, dirigono, organizzano o finanziano l'associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da tre a otto anni. 2. Chi partecipa all'associazione è punito con la reclusione da un anno a sei anni. 3. La pena è aumentata se il numero degli associati è di dieci o più. 4. Se l'associazione è armata ovvero se ricorrono le circostanze previste dalle lettere d) od e) del comma 2 dell'articolo 291-ter, si applica la pena della reclusione da cinque a quindici anni nei casi previsti dal comma 1 del presente articolo, e da quattro a dieci anni nei casi previsti dal comma 2. L'associazione si considera armata quando i partecipanti hanno la disponibilità, per il conseguimento delle finalità dell'associazione, di armi o materie esplosive, anche se occultate o tenute in luogo di deposito. 5. Le pene previste dagli articoli 291-bis, 291-ter e dal presente articolo sono diminuite da un terzo alla metà nei confronti dell'imputato che, dissociandosi dagli altri, si adopera per evitare che l'attività delittuosa sia portata ad ulteriori conseguenze anche aiutando concretamente l'autorità di polizia o l'autorità giudiziaria nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione o la cattura degli autori del reato o per la individuazione di risorse rilevanti per la commissione dei delitti.

Se le condotte sono commesse nell'interesse o a vantaggio della Società, si applica l'art. 25-sex decies D. Lgs. n. 231 del 2001:

Art. 25-sex decies D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 Contrabbando
1. In relazione alla commissione dei reati previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a duecento quote. 2. Quando i diritti di confine dovuti superano centomila euro si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote. 3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere, c), d), ed e).