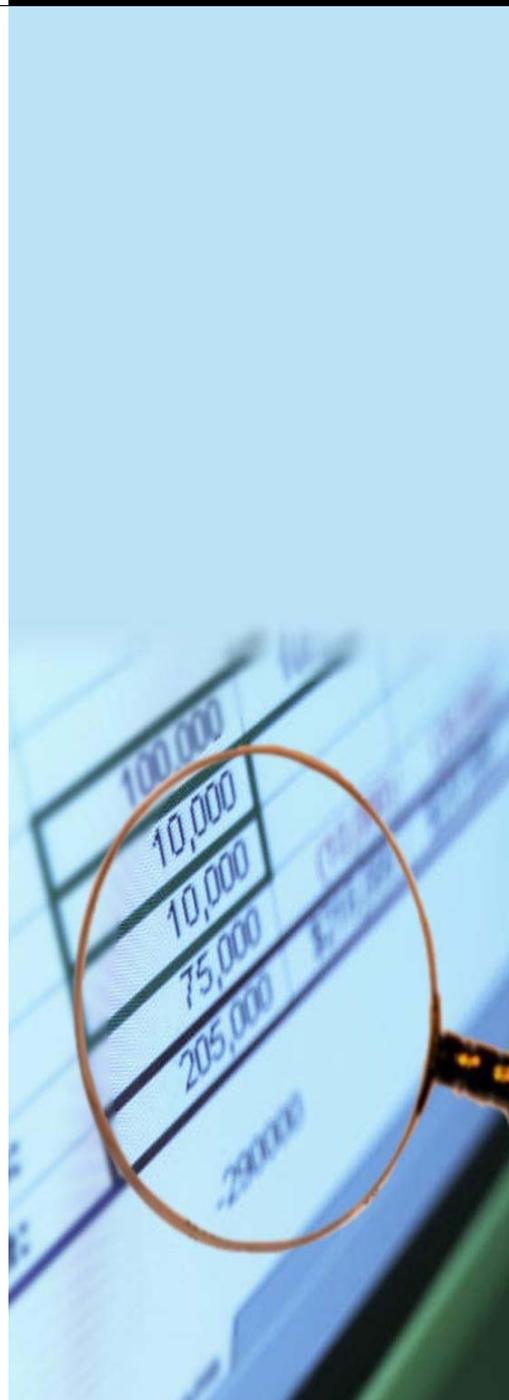


CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



# **MANUALE DELL'OCSE SULLA SENSIBILIZZAZIONE ALLA CORRUZIONE AD USO DEI VERIFICATORI**



**OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners  
Language: Italian**



**MINISTERO  
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE  
DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE FISCALI**

---

**UFFICIO RELAZIONI INTERNAZIONALI**

**MANUALE DELL'OCSE SULLA  
SENSIBILIZZAZIONE ALLA CORRUZIONE  
AD USO DEI VERIFICATORI**

*Versione italiana e traduzione a cura dell'Ufficio Relazioni Internazionali*



MINISTERO  
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE  
DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE FISCALI  
UFFICIO RELAZIONI INTERNAZIONALI

## PRESENTAZIONE

L'OCSE<sup>1</sup> ha da tempo avviato un'intensa azione contro la corruzione nelle transazioni economiche a livello internazionale, considerata come elemento distorsivo della concorrenza internazionale e come fattore di abbassamento degli standard civili e politici degli Stati. Detta azione si svolge su più piani, penale, commerciale e fiscale.

Sebbene in materia gli aspetti penali siano senz'altro prevalenti, di non secondaria importanza appaiono tuttavia i risvolti tributari della questione.

I lavori in campo tributario si sono in particolare concentrati sulla non deducibilità, a fini fiscali, delle tangenti (bribes/pots-de-vin) corrisposte a pubblici ufficiali esteri al fine di favorire una transazione a carattere internazionale. La possibilità di considerare dette tangenti come costi deducibili, infatti, viene ad incoraggiare e quasi a legittimare prassi – in verità largamente diffuse in determinate aree geografiche (ma nessun Paese ne è immune) – che minano il criterio della normale concorrenza tra imprese operanti a livello internazionale.

Al riguardo si sono dovute superare le resistenze di diversi Stati OCSE nei quali tale deducibilità era consentita se il pagamento si era reso necessario nell'ambito di un'operazione commerciale e se correttamente evidenziato in contabilità.

La menzionata attività dell'OCSE contro la corruzione internazionale ha prodotto due Raccomandazioni del Consiglio nonché una Convenzione multilaterale e prosegue con un'intensa azione di monitoraggio.

La prima Raccomandazione, elaborata dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ed adottata dal Consiglio nel 1996, attiene esclusivamente ai ricordati aspetti tributari. La stessa impone infatti agli Stati membri di non considerare come fiscalmente deducibili le tangenti corrisposte a pubblici ufficiali stranieri.

In proposito è opportuno precisare che tutti gli Stati OCSE hanno dato in questi anni attuazione a detta Raccomandazione, modificando, se del caso, le proprie legislazioni interne. Per quanto riguarda il nostro Paese va fatto presente che nessuna modifica legislativa era apparsa necessaria in quanto, come è noto, le tangenti, e più in generale i costi collegati ad attività illecite,

---

<sup>1</sup> Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (in inglese OECD, in francese OCDE); ne fanno parte 30 Paesi del mondo industrializzato.

non sono ricompresi tra i componenti negativi di cui al Titolo I, Capo VI (redditi di impresa) del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/86 e successive modificazioni) e non presentano inoltre il requisito dell'inerenza con l'attività svolta. La questione ha poi trovato formale soluzione con l'art. 2, comma 8, della legge n. 289/2002 che ha sancito la non deducibilità di costi e spese riconducibili a fatti o atti qualificabili come reato.

La seconda Raccomandazione, del 1997, ha invece carattere prevalentemente penale (invito ai Paesi OCSE a considerare come reato la corruzione di pubblico ufficiale straniero) ed ha preceduto la stipula della citata Convenzione multilaterale. Detta Raccomandazione, articolata in più punti, sollecita tra l'altro l'attuazione di quella del 1996.

Le due Raccomandazioni sono state a suo tempo divulgate, nell'ambito dell'allora Ministero delle Finanze, con nota dell'Ufficio Relazioni Internazionali n. 41243 del 28 novembre 1997, indirizzata al Dipartimento delle Entrate ed al Comando Generale della Guardia di Finanza.

Successivamente alle ricordate Raccomandazioni, ha visto la luce la "Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali, con annesso, fatta a Parigi il 17 dicembre 1997", entrata in vigore il 15 febbraio 1999 al raggiungimento del previsto numero minimo di adesioni. Detta Convenzione, volta a fornire un più ampio quadro giuridico in materia, presenta, a differenza delle Raccomandazioni, il requisito della vincolatività per gli Stati aderenti (anche non membri dell'OCSE), in quanto soggetta a ratifica.

Tale Accordo prevede (artt. 1 e 3) che la corruzione di un pubblico ufficiale straniero, effettuata al fine di favorire una transazione a livello internazionale, venga considerata e sanzionata come reato.

Si tratta di disposizione a carattere innovativo dal momento che all'epoca della conclusione dell'Accordo in quasi tutti i Paesi OCSE la corruzione di detto pubblico ufficiale straniero non integrava gli estremi di reato. Così avveniva, ad esempio, nel nostro ordinamento, nel quale i concetti di pubblico ufficiale e di incaricato di pubblico servizio non potevano che riferirsi al nazionale italiano.

Il nostro Paese ha provveduto a darvi ratifica ed esecuzione con legge 29 settembre 2000 n. 300, che ha altresì recepito due Convenzioni e due Protocolli concernenti gli atti di corruzione in ambito comunitario. In particolare, l'articolo 3 di detta legge prevede che le disposizioni degli artt. 321 (Pene per il corruttore) e 322 (Istigazione alla corruzione), secondo comma, del codice penale si applichino anche "a persone che esercitano funzioni o attività corrispondenti a quelle dei pubblici ufficiali e degli incaricati di pubblico servizio nell'ambito di altri Stati esteri o organizzazioni pubbliche internazionali, qualora il fatto sia commesso per procurare a sè o ad altri un indebito vantaggio in operazioni economiche internazionali".

L'azione dell'OCSE contro la corruzione internazionale prosegue con il monitoraggio relativo all'effettiva attuazione, da parte degli Stati membri, delle disposizioni di cui alla Convenzione ed alla Raccomandazione del 1997.

In tale contesto il Comitato Affari Fiscali, oltre al periodico monitoraggio concernente le questioni di propria competenza, ha elaborato ed approvato un Manuale<sup>2</sup> atto a facilitare la scoperta di fattispecie corruttive da parte dei funzionari incaricati dell'attività di accertamento e controllo.

---

<sup>2</sup> « OECD Bribery Awareness Handbook of Tax Examiners »/« Manuel de Sensibilisation à la Corruption à l'attention des Contrôleurs des Impôts »

E' infatti noto che i versamenti in questione possono essere dissimulati sotto molteplici forme, quali pagamento di commissioni o consulenze, spese di viaggio o di rappresentanza, sovrapprezzamenti ecc.

Il Manuale in questione ha lo scopo di aiutare gli Stati membri a sensibilizzare i propri funzionari tributari al problema della corruzione e di fornire altresì delle utili indicazioni pratiche per la scoperta delle fattispecie di cui trattasi.

Si ritiene opportuno far presente che il documento trae spunto da schemi (normativa, circolari, prassi) esistenti nell'ordinamento di alcuni Paesi. In sede di elaborazione da parte del competente Gruppo di lavoro si è naturalmente tenuto conto delle varie esigenze nazionali.

Va inoltre segnalato che il Manuale è rivolto non solo alla scoperta di ipotesi di corruzione di pubblici ufficiali esteri (in linea con tutta l'azione di cui sopra) ma, dietro espressa richiesta italiana, anche alla scoperta di fattispecie di corruzione a livello interno, le quali non appaiono di minore rilevanza sul piano economico, sociale e penale. Si legge infatti nel preambolo che il documento ha per oggetto anche le tangenti "versate a pubblici ufficiali in ambito nazionale".

Il testo si articola nel modo seguente:

- parte iniziale, che fa stato dei lavori OCSE in tema di corruzione;
- elencazione delle principali fattispecie che possono nascondere un atto corruttivo di pubblico ufficiale nazionale od estero;
- attività di controllo e utilizzazione dello scambio di informazioni e delle verifiche simultanee;
- tecniche di controllo, tra le quali rilevano i test analitici e le modalità con cui interrogare il contribuente, di persona o tramite questionari;
- formulari destinati ai verificatori.

Il Manuale dell'OCSE costituisce in sostanza uno schema, che gli Stati membri possono adattare ai propri ordinamenti e prassi. La versione italiana, curata dall'Ufficio Relazioni Internazionali del Dipartimento Politiche Fiscali con il contributo dell'Agenzia delle Entrate e del Comando Generale della Guardia di Finanza, contiene infatti, insieme ad alcune limitate modifiche ed integrazioni rispetto al testo originale, gli opportuni riferimenti alla legislazione ed alla prassi amministrativa del nostro Paese.

Il presente Manuale è quindi destinato principalmente al personale impegnato nell'attività di controllo e verifica, relativamente al quale può rappresentare un utile strumento per il contrasto della corruzione dei pubblici ufficiali, nazionali ed esteri, reato che, come è noto, spesso presenta stretti legami con l'evasione e la frode fiscale.

Resta da ultimo inteso che, essendo il documento finalizzato principalmente ad un'opera di sensibilizzazione, lo stesso non intende in alcun modo apportare innovazioni o modifiche quanto alle vigenti disposizioni ed istruzioni nella materia di cui trattasi.

## SOMMARIO

<b>PRESENTAZIONE</b> .....	1
MANUALE DELL'OCSE SULLA SENSIBILIZZAZIONE ALLA CORRUZIONE AD USO DEI VERIFICATORI .....	5
<b>1. Informazioni di base sulle iniziative in merito alla corruzione</b> .....	5
<b>2. Disposizioni attuative di carattere interno</b> .....	6
<b>3. Definizione di corruzione</b> .....	9
<b>4. Obbligo o meno per i verificatori di dichiarare le tangenti rilevate alle autorità incaricate dell'applicazione delle leggi penali del proprio paese</b> .....	9
<b>5. Indicatori di frode o corruzione</b> .....	11
5.1 <i>Indicatori di frode o corruzione: Spese o deduzioni</i> .....	11
Metodi di pagamento .....	11
5.2 <i>Indicatori di frode o corruzione: dipendenti fittizi</i> .....	13
5.3 <i>Indicatori di frode o corruzione: libri e documenti contabili</i> .....	15
5.4 <i>Indicatori di frode o corruzione: comportamento del contribuente</i> .....	15
5.5 <i>Indicatori di frode o corruzione: metodi di dissimulazione</i> .....	15
5.6 <i>Indicatori di frode o corruzione: dichiarazione obbligatoria delle commissioni versate e dei pagamenti analoghi in alcuni Paesi</i> .....	16
<b>6. Pianificazione dei controlli e controllo del rispetto della normativa</b> .....	17
<b>7. Informazioni da altri organismi pubblici</b> .....	17
<b>8. Informazioni provenienti da partner convenzionali</b> .....	18
<i>Verifiche fiscali simultanee</i> .....	19
<b>9. Tecniche di verifica</b> .....	19
<i>Metodi per il reperimento di prove particolarmente rilevanti ai fini dell'individuazione delle tangenti:</i> .....	19
<b>10. Colloqui in Contraddittorio: Obiettivi</b> .....	20
<i>Chi sottoporre al colloquio</i> .....	20
<i>Verbalizzazione del colloquio</i> .....	20
<i>Tecniche del colloquio</i> .....	21
<i>Formulazione delle domande</i> .....	21
<b>11. Valutazione dei Controlli Interni del Contribuente</b> .....	22
<i>Principali tappe per la valutazione del Controllo Interno</i> .....	22
<i>Condizioni di Controllo</i> .....	22
<i>Sistema di contabilità</i> .....	23
<i>Procedure di controllo</i> .....	23
<b>12. Procedure della Verifica Speciale</b> .....	23
<i>Fondi neri</i> .....	24
<i>Procedure irregolari di pagamento da parte delle società</i> .....	25
<i>Tabella 1: Questionario da Utilizzare per le Verifiche</i> .....	26
<i>Tabella 2: Indicazioni per l'Utilizzazione del Questionario sui Fondi Neri Aziendali nel corso di verifiche effettuate negli anni successivi</i> .....	27
<b>13. Monitoraggio delle tangenti: Modulo Standard per i verificatori ai fini del Rapporto Informativo sui casi di corruzione da sottoporre all'Amministrazione centrale</b> .....	27
<i>Modulo per i verificatori ai fini del Rapporto Informativo sui casi di corruzione da sottoporre all'Amministrazione centrale</i> .....	28

## **MANUALE DELL'OCSE SULLA SENSIBILIZZAZIONE ALLA CORRUZIONE AD USO DEI VERIFICATORI**

L'obiettivo del presente Manuale è quello di assistere i Paesi nella sensibilizzazione dei propri verificatori fiscali circa le tecniche utilizzate per la corruzione nonché di fornire loro degli strumenti di rilevamento e identificazione delle tangenti versate a pubblici ufficiali stranieri, ma anche di tangenti di altro tipo come quelle versate a pubblici ufficiali in ambito nazionale.

### **1. Informazioni di base sulle iniziative in merito alla corruzione**

1. Il pagamento di tangenti nell'ambito delle transazioni commerciali internazionali suscita gravi preoccupazioni morali e politiche e comporta un pesante onere economico, che ostacola lo sviluppo del commercio e degli investimenti internazionali, accrescendo i costi delle transazioni e distorcendo le condizioni di concorrenza. Il trattamento fiscale delle tangenti può aumentare tale distorsione.

2. I Paesi dell'OCSE e numerosi Paesi non membri hanno negoziato la Convenzione del 1997 sulla lotta alla corruzione dei pubblici ufficiali stranieri nelle transazioni commerciali internazionali. La Convenzione è entrata in vigore il 15 febbraio 1999. Tutti gli Stati membri dell'OCSE e alcuni Paesi non membri l'hanno firmata. La corruzione dei pubblici ufficiali stranieri è quindi un reato in tutta l'area OCSE, mentre prima dell'adozione della Convenzione non lo era ai sensi della legislazione di numerosi Paesi. La Convenzione OCSE rappresenta pertanto un importante passo nello sforzo concertato a livello internazionale per qualificare la corruzione come reato e ridurre la corruzione galoppante nelle economie mondiali. Il suo scopo è mettere fine all'utilizzazione delle tangenti per ottenere contratti commerciali internazionali, ma anche intensificare gli sforzi contro la corruzione a livello nazionale destinati ad elevare gli standard di governabilità e ad accrescere la partecipazione della società civile. La Convenzione obbliga i firmatari ad adottare legislazioni nazionali che qualifichino la corruzione dei pubblici ufficiali stranieri come reato. Offre un'ampia definizione di cosa si intende per pubblico ufficiale, che copre tutte le persone che esercitano una funzione pubblica. Richiede che la corruzione di pubblici ufficiali stranieri sia passibile di sanzioni penali efficaci, proporzionate e dissuasive comparabili a quelle applicate in caso di corruzione dei propri pubblici ufficiali.

3. In campo tributario, il Comitato Affari Fiscali (CFA), principale organo dell'OCSE in materia di politica fiscale, ha avviato nel giugno 1994 un'analisi della legislazione tributaria dei Paesi membri al fine di evidenziare tutte le disposizioni che possano incoraggiare indirettamente la corruzione di pubblici ufficiali stranieri. Si è convenuto che, nel caso in cui tali disposizioni esistano ed ove la loro modifica scoraggi in maniera efficace la corruzione degli ufficiali stranieri, le Amministrazioni fiscali devono essere incoraggiate ad effettuare tali modifiche.

4. Nel mese di aprile 1996, su proposta del CFA, il Consiglio OCSE ha adottato una Raccomandazione sulla deducibilità delle tangenti ai pubblici ufficiali stranieri [C(96)27/FINAL]. La Raccomandazione invita i Paesi membri che accordano la deducibilità di tali tangenti a rivedere questa politica con l'intento di proibire dette deduzioni. Il Consiglio riconosce che la tendenza a considerare illegali le tangenti ai pubblici ufficiali stranieri può facilitare tale azione. La Raccomandazione dà istruzioni al CFA affinché ne controlli l'attuazione e la promozione nei suoi contatti con i Paesi non membri. Essa è stata rafforzata dalla Raccomandazione modificata del

Consiglio sulla lotta alla corruzione nelle transazioni commerciali internazionali, adottata il 23 maggio 1997, che invita i Paesi membri alla rapida attuazione della Raccomandazione del 1996. La qualificazione delle tangenti ai pubblici ufficiali stranieri come reato nei Paesi membri ha spesso costituito la condizione preliminare alle modifiche della legislazione fiscale al fine di negare la deducibilità fiscale delle tangenti nei Paesi cui si rivolge la Raccomandazione.

5. Nel momento in cui è stata attuata la legislazione che nega la deducibilità delle tangenti ai pubblici ufficiali stranieri in tutti i Paesi interessati dalla Raccomandazione del 1996, il CFA ha deciso di proseguire i lavori relativi alla sua attuazione mediante un progetto specifico: redigere un Manuale OCSE di sensibilizzazione sulla corruzione per il rilevamento delle tangenti ai pubblici ufficiali, al fine di fornire un aiuto per l'identificazione delle tangenti medesime nel corso delle verifiche fiscali.

6. I manuali in materia di verifica consentono alle Amministrazioni fiscali di formare più efficacemente i propri verificatori circa le tecniche migliori da utilizzare e gli elementi da ricercare nel corso delle verifiche e che possono presumibilmente condurre all'identificazione di versamenti non deducibili di tangenti. Inoltre aumentano il livello di sensibilizzazione dei verificatori per l'identificazione delle transazioni collegate alla corruzione. Dal momento che molti Paesi membri hanno in corso, o stanno considerando, la pianificazione di manuali per i verificatori, è parso opportuno esaminare i problemi che devono essere trattati in tali manuali.

## 2. Disposizioni attuative di carattere interno

Per quanto riguarda il nostro Paese, va innanzitutto sottolineato che la **legge 29 settembre 2000 n. 300**, con la quale si è data **ratifica alla Convenzione OCSE** nonché alla Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee ed alla Convenzione relativa alla lotta contro la corruzione nell'ambito dell'Unione Europea, ha introdotto la nuova figura, precedentemente sconosciuta all'ordinamento italiano, di reato di corruzione di pubblico ufficiale o di incaricato di pubblico servizio appartenente ad uno Stato estero o ad una organizzazione pubblica internazionale.

**L'articolo 3** (*Peculato, concussione, corruzione e istigazione alla corruzione di membri degli organi delle Comunità europee e di funzionari delle Comunità europee e di Stati esteri*) di detta legge recita infatti:

“1. Dopo l'articolo 322 del codice penale sono inseriti i seguenti:

«Art. 322-bis. - (*Peculato, concussione, corruzione e istigazione alla corruzione di membri degli organi delle Comunità europee 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.

Le disposizioni degli articoli 321 [*Pene per il corruttore*] e 322 [*Istigazione alla corruzione*], 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, qualora il fatto sia commesso per procurare a sé o ad altri un indebito vantaggio in operazioni economiche 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. 322-ter. - (*Confisca*). - Nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322-bis, primo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo.

Nel caso di condanna, o di applicazione della pena a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per il delitto previsto dall'articolo 321, anche se commesso ai sensi dell'articolo 322-bis, secondo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio o agli altri soggetti indicati nell'articolo 322-bis, secondo comma.

Nei casi di cui ai commi primo e secondo, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di denaro o individua i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato».

2. Dopo l'articolo 640-ter del codice penale è inserito il seguente:

«Art. 640-quater. - (*Applicabilità dell'articolo 322-ter*). - Nei casi di cui agli articoli 640, secondo comma, numero 1, 640-bis e 640-ter, secondo comma, con esclusione dell'ipotesi in cui il fatto è commesso con abuso della qualità di operatore del sistema, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni contenute nell'articolo 322-ter».

Il reato introdotto dalla legge 29 settembre 2000 n. 300 viene ad inserirsi nell'articolata materia dei delitti dei pubblici ufficiali contro la Pubblica Amministrazione, disciplinati dal Libro II – Titolo II Capo II e Capo III del codice penale. A semplice titolo di riepilogo si ricordano che i reati in questione sono i seguenti:

peculato (art. 314 c.p.), concussione (art. 317 c.p.), corruzione per un atto d'ufficio (art. 318 c.p.), corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio (art. 319 c.p.), corruzione in atti giudiziari (art. 319-ter c.p.), corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio, istigazione alla corruzione (art. 322 c.p.).

Per quel che concerne poi le nozioni di pubblico ufficiale e di incaricato di pubblico servizio si fa rinvio alle specifiche disposizioni del codice penale qui di seguito riportate:

**Art. 357 (Nozione del pubblico ufficiale)**

“Agli effetti della legge penale, sono pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa. Agli stessi effetti è pubblica la funzione amministrativa disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi, e caratterizzata dalla formazione e dalla manifestazione della volontà della pubblica amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi”.

**Art. 358 (Nozione della persona incaricata di un pubblico servizio)**

“Agli effetti della legge penale, sono incaricati di un pubblico servizio coloro i quali, a qualunque titolo, prestano un pubblico servizio. Per pubblico servizio deve intendersi un'attività disciplinata nelle stesse forme della pubblica funzione, ma caratterizzata, dalla mancanza dei poteri tipici di quest'ultima, e con esclusione dello svolgimento di semplici mansioni di ordine e della prestazione di opera meramente materiale”.

Per quanto riguarda la non deducibilità delle tangenti va ricordato che la dottrina e la giurisprudenza hanno sempre considerato non deducibili i versamenti effettuati dalle imprese a fini di corruzione, sia in quanto i costi collegati ad attività illecite non sono ricompresi tra i componenti negativi di cui al Titolo I, Capo VI (“Redditi di impresa”) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. n. 917/86 e successive modificazioni), sia perché si tratta di attività collegate con la frode fiscale (quanto a tale connessione si veda, tra le altre, la sentenza n. 2001 del 23 settembre 1994 della Corte di Cassazione - Sezione III penale).

Infatti, il fatto che il costo sia riferibile ad attività collegate con la frode fiscale, esclude che lo stesso sia “inerente” all'attività svolta e la mancanza di tale requisito non ne consente la deducibilità ai sensi dell'art. 75, comma 5, del suddetto Testo Unico (“Le spese e gli altri componenti negativi...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”).

Peraltro la non deducibilità delle tangenti ha trovato formale enunciazione nella **legge 27 dicembre 2002 n. 289**, che all'**art. 2, comma 8**, recita:

“Dopo il comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, è inserito il seguente:

"4-bis. Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato**, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti".

Si ritiene opportuno rammentare che il citato comma 4 dell'articolo 14 della legge n. 537 del 1993 ha espressamente previsto l'imponibilità dei proventi derivanti da attività o condotte qualificabili come illeciti civili, amministrativi o penali. L'assoggettamento a tassazione dei proventi è condizionato al fatto che in concreto non siano già stati sottoposti a sequestro o confisca penale. Altra condizione è quella della riconducibilità degli stessi alle categorie reddituali di cui all'art. 6 del TUIR.

Più in particolare, si fa rinvio alla circolare n. 150/E del 10 agosto 1994, parte prima, punto 1.1., del Dipartimento delle Entrate – Dir. Centr. Affari Giur. Cont. Trib. ed alla circolare n. 156/E del 7 agosto 2000, stesso Dipartimento, sulla connessa questione dell'imponibilità dei redditi derivanti da beni sequestrati ai sensi delle misure di prevenzione patrimoniale anti-mafia. Ai fini IVA si richiama la circolare n. 76/E del 2 ottobre 2002 dell'Agenzia delle Entrate – Dir. Centr. Normativa e Contenzioso, sull'abusivo esercizio di attività professionale.

### **3. Definizione di corruzione**

7. Esistono tante definizioni della corruzione quante sono le diverse forme di corruzione. Il versamento di tangenti è una forma specifica di corruzione che può essere definita come l'offerta volontaria di qualcosa di valore per influenzare lo svolgimento di compiti d'istituto, sia compiendo un'azione scorretta, sia omettendo qualcosa che avrebbe dovuto essere fatto in base all'autorità derivante dalla propria posizione ufficiale.

### **4. Obbligo o meno per i verificatori di dichiarare le tangenti rilevate alle autorità incaricate dell'applicazione delle leggi penali del proprio paese**

8. L'obbligo per i verificatori fiscali di dichiarare le tangenti rilevate alle autorità nazionali incaricate dell'applicazione delle leggi penali dipende dal sistema giuridico dei rispettivi Paesi. In alcuni Paesi l'Amministrazione fiscale deve fornire informazioni alla polizia, ai servizi incaricati dei procedimenti penali e ai tribunali nel caso in cui le tangenti riguardino un caso per il quale esiste il sospetto di frode fiscale. In altri Paesi questo caso non si verifica. Quando le informazioni sono nelle mani delle autorità incaricate dell'applicazione delle leggi penali, queste possono trasmetterle alla loro controparte in un altro Paese sulla base di un accordo internazionale sulla mutua assistenza giudiziaria.

#### ***Disposizioni di carattere interno***

A tale proposito va ricordato l'obbligo di carattere generale, previsto dall'art. 331 c.p.p., che impone ai pubblici ufficiali ed agli incaricati di pubblico servizio di fare denuncia per iscritto al pubblico ministero o alla polizia giudiziaria quanto ai reati perseguibili d'ufficio di cui abbiano notizia nell'esercizio delle proprie funzioni.

#### **Art. 331 c.p.p. *(Denuncia da parte di pubblici ufficiali e incaricati di un pubblico servizio)***

1. Salvo quanto stabilito dall'articolo 347, i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di reato perseguibile

di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito [361, 362 c.p.].

2. La denuncia è presentata o trasmessa senza ritardo al pubblico ministero o a un ufficiale di polizia giudiziaria.

3. Quando più persone sono obbligate alla denuncia per il medesimo fatto, esse possono anche redigere e sottoscrivere un unico atto.

4. Se, nel corso di un procedimento civile o amministrativo, emerge un fatto nel quale si può configurare un reato perseguibile di ufficio, l'autorità che procede redige e trasmette senza ritardo la denuncia al pubblico ministero.

Per quanto attiene all'obbligo di riferire la notizia di reato (art. 347 c.p.p.) da parte del personale della Guardia di Finanza con funzioni di polizia giudiziaria, si fa richiamo alla circolare 1/1998 "Istruzione sull'attività di verifica", parte III 2.3, del Comando Generale della Guardia di Finanza – III Reparto Operazioni.

Per i dipendenti dell'Agenzia delle Entrate si fa invece rinvio al punto 7 (istruzioni operative) della circolare n. 154/E del 4 agosto 2000, in ordine all'obbligo di presentare il "rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente", previsto dall'articolo 51, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini IVA, e dall'articolo 31, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

In via generale, se nell'ambito dell'attività di controllo vengono riscontrati indizi di reato i verificatori procedono ad assicurare le fonti di prova secondo le disposizioni del codice di procedura penale. Recita in proposito l'articolo 220 (*Attività ispettive e di vigilanza*) delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del c.p.p.:

"Quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice".

Analogamente, l'articolo 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per i controlli relativi all'imposta sul valore aggiunto, e l'articolo 70 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per i controlli relativi alle imposte sui redditi ed all'IRAP, richiamano "per quanto non diversamente disposto" le norme del procedimento penale.

Resta in ogni caso inteso che non potranno essere comunicate all'Autorità giudiziaria informazioni, riguardanti reati di natura non tributaria, acquisite da autorità fiscali estere nell'ambito di uno scambio di informazioni ai sensi di una convenzione bilaterale contenente una clausola conforme all'articolo 26 (Scambio di informazioni) del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni.

Per quel che concerne invece le informazioni acquisite dall'estero sulla base di strumenti comunitari, occorrerà aver riguardo alle specifiche disposizioni della direttiva o del regolamento utilizzato.

## **5. Indicatori di frode o corruzione**

9. Per dissimulare le tangenti, i contribuenti usano in genere le stesse tecniche utilizzate per dissimulare i redditi. I verificatori dovranno quindi cercare le prove della corruzione con gli stessi sistemi utilizzati per ricercare le prove della frode. I contribuenti che consapevolmente dichiarano un debito di imposta inferiore a quello dovuto spesso lasciano prove sotto forma di elementi identificativi (indicatori).

10. Gli indicatori di frode possono consistere in uno o più atti illeciti intenzionali con il fine specifico di evadere le imposte. Gli indicatori di frode si possono dividere in due categorie: indizi determinanti o atti determinanti. In nessun caso si può rilevare una frode se non sono presenti atti determinanti. Gli indizi determinanti servono come segnale o sintomo, o indicano che l'azione è stata compiuta al fine di raggirare, dissimulazione o per fare apparire le cose diverse da come sono in realtà. Gli indizi non permettono da soli di stabilire che è stato messo in atto un procedimento particolare; è necessaria anche la presenza di atti determinanti.

11. Gli atti determinanti sono quelle azioni che permettono di stabilire che un particolare procedimento è stato deliberatamente messo in atto al fine di raggirare, sotterfugio, copertura, dissimulazione, o nel tentativo di falsare o occultare gli eventi, o di fare apparire le cose diverse dalla realtà. A titolo di esempio si possono citare le omissioni di voci specifiche nel caso in cui vengano presi in considerazione elementi analoghi, l'occultamento di conti bancari, la mancata registrazione di entrate nei conti commerciali, la dissimulazione di fonti di reddito. Gli indicatori di frode presentati di seguito sono ugualmente rilevanti per l'identificazione delle tangenti.

Per una casistica delle principali e più ricorrenti ipotesi evasive desunte, con valenza generale, dall'esperienza operativa, si fa richiamo alla circolare del Dipartimento delle Entrate n. 53/E del 26 febbraio 1999 (Gruppo di lavoro sulla tassazione delle società di capitali – Verifiche campionarie), con particolare riferimento a tutte le ipotesi riconducibili al comune denominatore dei costi "a rischio", quali componenti negativi di reddito registrati che riguardano operazioni non effettuate, laddove sono possibili connessioni con fenomeni di corruzione.

### **5.1 Indicatori di frode o corruzione: Spese o deduzioni**

12. Tali indicatori possono assumere la forma di una sostanziale sovrastima delle deduzioni o consistere nella richiesta di deduzioni fittizie.

### **Metodi di pagamento**

13. Si elencano qui di seguito alcuni metodi impiegati per la rimessa di contante a pubblici ufficiali. Non si tratta certamente di nuovi metodi e non rappresentano che una piccola parte degli strumenti utilizzati, ma vengono indicati per sottolineare la necessità di ricorrere a tecniche di investigazione fantasiose per scoprire casi di corruzione di pubblici ufficiali.

14. Scambio di fondi mediante un'impresa legittima: Un'impresa controllata da un pubblico ufficiale versa una grossa somma di denaro ad una società non collegata a pagamento di fatture fittizie per presunti compensi per consulenze. Questa società a sua volta emette assegni pagabili ad uno dei suoi funzionari che li incassa con l'aiuto di un funzionario di banca. Il contante viene restituito ai funzionari della prima società della quale fa parte il pubblico ufficiale.

15. Trasferimento di fondi mediante un'impresa fittizia: Viene aperto un conto bancario con un nome fittizio come canale per convertire gli assegni in contanti. Vengono preparate delle fatture a nome dell'impresa fittizia come prova degli acquisti. Gli assegni emessi all'impresa fittizia vengono depositati e in seguito viene prelevata la valuta.
16. Pagamento delle spese di campagna elettorale: Un esempio di pagamento indiretto di contributi politici si realizza quando un comitato per la campagna elettorale o un candidato forniscono una fattura non pagata per spese di campagna elettorale, ad esempio per la locazione di furgoni con altoparlanti o per la stampa di volantini, manifesti, ecc.
17. Pagamenti indiretti a pubblici ufficiali: Un metodo scoperto per effettuare pagamenti indiretti a pubblici ufficiali consiste nell'effettuare pagamenti ad uno studio legale. In questo caso, l'avvocato agisce come semplice intermediario a cui vengono emessi gli assegni per presunti servizi legali resi. I versamenti vengono depositati sui conti fiduciari dell'avvocato e da questi conti vengono effettuati i pagamenti al pubblico ufficiale. Questo metodo passa anche per il tramite di società di pubbliche relazioni, pubblicità o contabilità.
18. Pagamento indiretto di tangenti: un metodo consiste nella formulazione di una richiesta di donazione per un ente senza fini di lucro, non costituito ai fini dell'esercizio di un'attività di impresa, da parte di un funzionario che fa parte dell'alta dirigenza di questo ente.
19. Sovrafatturazione rispetto al prezzo effettivo di mercato: la differenza tra la somma ricevuta e il prezzo normale viene in seguito versata ad un intermediario dopo la deduzione degli utili dell'impresa interessata (la difficoltà consiste nell'identificazione dell'intermediario che solo di rado è designato come tale nei libri contabili della società).
20. Una spesa sostenuta dalla società viene fatturata come spesa per la custodia delle merci o di sorveglianza del trasporto delle merci o delle installazioni della società nel Paese di realizzazione dell'attività commerciale.
21. Intervento di uno studio di architettura per l'installazione e lo sviluppo di infrastrutture locali di un'impresa i cui relativi pagamenti vengono effettuati su conti situati in paradisi fiscali.
22. L'incasso di *royalties* viene registrato come passività sui libri contabili di una società invece di figurare nelle attività. Il pagamento della presunta passività viene effettuato prima della fine dell'esercizio della società. Il pagamento viene effettuato presso una società di gestione situata in un paradiso fiscale che viene presentata come beneficiaria del reddito da *royalties*. La mancata registrazione delle *royalties* nelle attività o il versamento alla società di gestione come spesa sui libri contabili della società che non ha passività alla fine dell'anno può rendere ancor più difficile il rilevamento di un pagamento ad un pubblico ufficiale.
23. E' possibile utilizzare le tecniche tradizionali di verifica per scoprire i versamenti di tangenti. Ciò richiede un'attenta analisi dei vari conti per confermare la validità delle singole spese e occorre considerare quali voci specifiche possano prestarsi a sotterfugi. I servizi vengono effettivamente prestati a fronte di determinati pagamenti e, in caso affermativo, i servizi sono proporzionati ai pagamenti effettuati a tale titolo? Occorre ricordare che i pagamenti non sono sempre quello che sembrano. Una buona indagine presuppone l'approfondimento dell'analisi per determinare se il pagamento è legittimo e se non si tratta di un semplice canale attraverso il quale i contanti possono essere filtrati fino ad un beneficiario finale che potrebbe essere un pubblico ufficiale.

24. Prestazioni professionali: tutti i documenti giustificativi di somme fatturate per prestazioni professionali devono essere attentamente esaminati per verificare l'esattezza della descrizione dei servizi prestati nonché eventuali incrementi insoliti. E' stato constatato che numerose imprese "caricavano" onorari per progetti e affari specifici per un ammontare superiore a quello che sarebbe stato normalmente fatturato per il lavoro effettivamente svolto. Questa sovrapprestazione è stata utilizzata per recuperare dei pagamenti politici precedentemente concordati o pagamenti a pubblici ufficiali effettuati dalle imprese per conto del contribuente. Un indicatore può anche essere l'esistenza di grossi pagamenti a società di consulenza nel caso in cui le fatture non siano molto dettagliate.

25. Spese di viaggio e rappresentanza: l'esame del conto spese ha rivelato che dei pagamenti illegali possono essere dedotti sotto parvenza di spese di viaggio e rappresentanza. Le note spese dei dipendenti e la corrispondenza sono serviti a determinare un itinerario di alcuni dipendenti. La corrispondenza e i conti spese dei membri del Consiglio di Amministrazione sono attentamente esaminati per evidenziare manifestazioni, funzioni politiche o viaggi destinati al versamento di contributi politici. Tutte le fonti precedentemente menzionate sono servite a mettere in evidenza una data, un'ora e un luogo che permettano di pensare che il contribuente fosse implicato in un'operazione politica illegale. Tutte le spese di viaggio legate a ciascuna specifica manifestazione sono state estrapolate dai documenti giustificativi forniti dal contribuente. Le seguenti categorie hanno costituito le principali fonti di rettifica:

- Spese di viaggio dei dirigenti
- Viaggi in aereo – sia da parte di dipendenti del contribuente sia pagati direttamente per i viaggi di un candidato politico.
- Spese di pilotaggio dell'aereo privato del contribuente.
- Spese di alcuni dipendenti, incluse le spese effettuate direttamente con carta di credito.

**La nostra legislazione in materia valutaria** prevede, comunque, il divieto di trasferimento di denaro contante o di titoli al portatore, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, quando il valore da trasferire è complessivamente superiore a € 12.500.

Tali operazioni di trasferimento devono essere effettuate, in virtù di quanto disposto dalla legge n. 197/91, per il tramite degli intermediari abilitati.

## **5.2 Indicatori di frode o corruzione: dipendenti fittizi**

26. I ruoli paga possono essere gonfiati per varie ragioni, incluso il versamento di tangenti. Lo scopo è generalmente lo stesso: far uscire dei fondi da un'impresa sotto forma di oneri deducibili senza che il beneficiario paghi l'imposta per tali redditi. Il metodo viene correntemente utilizzato quando l'impresa che provvede al pagamento esercita un'attività che non prevede vendite con pagamenti in contanti e che consente di far uscire denaro solo mediante assegni. Questo metodo potrebbe servire come meccanismo di evasione fiscale che permette al contribuente di ottenere i fondi necessari al versamento di tangenti, estorsioni, al pagamento di spese personali o per rimborsare debiti di gioco o prestiti da usurai.

27. Un altro sistema per gonfiare i ruoli paga consiste nel far figurare tra il personale dei militanti di partiti politici anche se tali dipendenti non svolgono alcun servizio per la società che li remunera. La stessa tecnica può essere utilizzata per i pubblici ufficiali.

28. Per rilevare indizi di dipendenti fittizi, occorre prestare particolare attenzione ai libri paga:

- Se esiste un sospetto o si è a conoscenza dell'esistenza di dipendenti fittizi, occorre seguire il percorso dell'assegno. Se gli assegni vengono incassati nella stessa banca o mediante terzi, il beneficiario può essere noto alla banca o alle persone che girano gli assegni.
- Se la società accorda a dei dipendenti un regime di pensione con copertura assicurativa, ecc. occorre verificare le cessazioni dei dipendenti per controllare se sono stati eliminati anche dai ruoli paga.
- Una società può continuare ad emettere assegni ad un dipendente che non fa più parte dell'impresa. Occorre procedere ad una selezione a campione dei dipendenti e comparare le girate in diversi periodi dell'anno.
- Alcuni dipendenti chiave o dei funzionari possono essere prestati a partiti politici per assicurare diversi servizi pur continuando a percepire il loro stipendio dal proprio datore di lavoro. Occorre provare a determinare se i servizi assicurati dai dipendenti sono stati forniti durante i periodi di remunerazione in questione. La verifica delle dichiarazioni di rimborso delle spese può essere utile a determinare il luogo geografico in cui si trova il dipendente in un particolare momento. Questa informazione può servire di base per un successivo colloquio con il dipendente.

29. Alcuni pubblici ufficiali hanno poche fonti legittime di reddito. Alcuni possono quindi tentare di arrotondare i loro redditi con attività illegali. Queste persone cercheranno un'impresa disposta a farli figurare nei suoi ruoli paga e versare loro regolarmente degli assegni di retribuzione anche se il dipendente non assicura alcun servizio.

30. Il verificatore deve estendere la sua verifica al pubblico ufficiale sospettato e seguire il percorso dell'assegno per determinare se una qualunque parte del denaro è ritornata alla società. Se l'organismo controllato è sospettato di servire come copertura salariale ad un pubblico ufficiale, il verificatore deve ricercare indizi a sostegno del suo sospetto:

- Verificare se degli assegni vengono incassati dal datore di lavoro.
- Verificare se il dipendente ha i requisiti per assumere la funzione per la quale percepisce il salario.
- Se i registri indicano che il dipendente è ancora iscritto nei ruoli paga al momento della verifica, il verificatore deve sforzarsi di stabilire se è effettivamente presente sul luogo di lavoro.
- Se il dipendente ricopre l'incarico di venditore esterno, il verificatore deve determinare quali sono i clienti e stabilire se il dipendente ha effettivamente dei contatti con tali clienti.

31. Il verificatore può avere la necessità di richiedere informazioni all'estero se il dipendente fittizio è un pubblico ufficiale straniero (si veda più avanti la Sezione sullo scambio di informazioni). Alcuni Paesi ritengono che esistono minori possibilità di utilizzazione di dipendenti

fittizi nel contesto nazionale in considerazione del costo elevato dei contributi previdenziali e delle ritenute alla fonte.

### **5.3 Indicatori di frode o corruzione: libri e documenti contabili**

32. Per rilevare il versamento di tangenti, il verificatore ricercherà le manipolazioni tradizionali dei libri e dei documenti contabili quali:

- La tenuta di due contabilità parallele o l'assenza di contabilità.
- False scritture o alterazioni dei libri e dei documenti contabili, documenti retrodatati o postdatati, fatture false, ordini falsi, dichiarazioni o altri documenti falsi.
- Mancanza di un'adeguata tenuta della contabilità, dissimulazione di documenti o rifiuto di mettere a disposizione determinati documenti, ecc.

### **5.4 Indicatori di frode o corruzione: comportamento del contribuente**

33. Il comportamento del contribuente può essere utile per determinare in particolare l'esistenza di tangenti, come:

- Tentativi di ostacolare la verifica. Ad esempio, mancata risposta a domande pertinenti, ripetuto annullamento di appuntamenti o rifiuto di fornire i documenti.
- Testimonianza dei dipendenti su pratiche commerciali irregolari da parte del contribuente.
- Distruzione di libri e documenti, specialmente se immediatamente dopo l'inizio della verifica.
- Pagamento di oneri indebiti da o per agenti o amministratori.
- Ordini e relativi documenti retrodatati e
- Tentativi di corruzione del verificatore.

### **5.5 Indicatori di frode o corruzione: metodi di dissimulazione**

34. Vari metodi di dissimulazione possono essere utilizzati per mascherare le tangenti, quali operazioni non effettuate nel normale svolgimento dell'attività di impresa, transazioni coperte dal segreto, falsa iscrizione nei libri contabili del cedente o del cessionario, uso di conti bancari segreti, e/o localizzati in Stati esteri "paradisi fiscali" o, comunque, dotati di una legislazione sul segreto bancario, depositi in conti bancari intestati a prestanome e realizzazione di attività commerciali sotto falso nome.

## **5.6 Indicatori di frode o corruzione: dichiarazione obbligatoria delle commissioni versate e dei pagamenti analoghi in alcuni Paesi**

35. Alcuni Paesi prevedono l'obbligo di dichiarare i pagamenti di commissioni, compensi, e pagamenti analoghi a residenti e non residenti. Alcuni hanno un dispositivo esteso di dichiarazione obbligatoria dei pagamenti alle persone fisiche (incluse le commissioni) e questo tipo di informazioni viene scambiato automaticamente. Altri Paesi possono avere un sistema di ritenuta su tali pagamenti, che consente alle autorità fiscali di raccogliere informazioni sull'identità dei beneficiari di tali pagamenti.

36. La dichiarazione obbligatoria prevede che le persone fisiche o giuridiche che, nell'ambito della loro attività d'impresa o professione, pagano commissioni, commissioni di mediazione, rimborsi e altri compensi o remunerazioni a residenti e non residenti devono dichiarare annualmente tali pagamenti alle autorità fiscali. Tale obbligo è applicabile a tutte le persone giuridiche indipendentemente dall'oggetto o attività, incluse le pubbliche Amministrazioni a livello nazionale e locale nonché gli organismi sotto controllo pubblico. La mancata comunicazione di queste informazioni può condurre al diniego delle deduzioni dei pagamenti effettuati (anche se il pagamento è stato effettivamente tassato in capo al beneficiario) e comportare anche sanzioni fiscali. L'Amministrazione fiscale dispone quindi di uno strumento che le consente di analizzare l'evoluzione delle informazioni trasmesse sulle commissioni e ciò può costituire un criterio potenziale per intraprendere una verifica fiscale in quanto le stesse possono fornire indizi di corruzione. Tradizionalmente, vengono in particolare tenuti sotto controllo:

- I casi di beneficiari stabiliti in paradisi fiscali
- I casi di grosse somme versate ad un beneficiario che aveva sinora ricevuto soltanto piccole somme
- L'aumento dei versamenti e dei beneficiari
- Le somme considerevoli versate ad avvocati all'estero
- I casi di beneficiari situati in zone geografiche nelle quali l'impresa non esercita alcuna attività

37. La dichiarazione obbligatoria dei pagamenti di commissioni, compensi e pagamenti analoghi alle Amministrazioni fiscali, o l'applicazione di ritenute su pagamenti simili a residenti e non residenti può costituire uno strumento tanto per assicurare la tassazione dei beneficiari di tale reddito, quanto per fornire indizi per potenziali verifiche delle deduzioni richieste per commissioni che potrebbero invece essere tangenti non deducibili. E' inoltre utile fornire informazioni su tali pagamenti ai partner convenzionali ed in particolare promuovere lo scambio spontaneo o automatico di informazioni su commissioni, compensi e pagamenti analoghi (si veda più avanti la Sezione 7 sulle informazioni a disposizione dei partner convenzionali).

Per quanto riguarda il **nostro ordinamento**, la dichiarazione obbligatoria come sopra descritta non è prevista; informazioni potrebbero tuttavia essere ricavate da fonti quali, ad esempio, le dichiarazioni dei sostituti d'imposta che effettuano le ritenute di cui agli articoli 25 e 25-bis del D.P.R. n. 600/73.

## **6. Pianificazione dei controlli e controllo del rispetto della normativa**

38. Nel corso della fase preventiva di pianificazione dei controlli e dell'esame delle dichiarazioni dei redditi, i superiori gerarchici dei verificatori e i verificatori stessi presteranno attenzione alle situazioni che possono dare luogo ad operazioni di pagamenti illegali o indebiti, come il versamento di tangenti. Qualora si ritenga adeguato e necessario, i piani di controllo prenderanno in considerazione i seguenti controlli del rispetto della normativa:

- Esaminare i rapporti sulle verifiche interne e i relativi documenti di lavoro per stabilire se viene fatto alcun riferimento alla creazione di fondi societari segreti o occulti.
- Esaminare le copie dei rendiconti presentati dal contribuente ad altre autorità pubbliche di garanzia
- Prestare la dovuta attenzione ad organismi esteri, ad operazioni, accordi contrattuali o sui prezzi, a trasferimenti di fondi all'estero ed al ricorso a paradisi fiscali.

## **7. Informazioni da altri organismi pubblici**

39. Nel corso della fase preventiva di pianificazione dei controlli e di verifica dei dossiers sulle società, i superiori gerarchici dei verificatori e i verificatori dovrebbero prendere in considerazione le informazioni richieste agli organismi pubblici.

40. Per ottenere informazioni relative a fondi neri, tangenti, contributi politici, ed altre informazioni a carattere fiscale, occorre contattare altri organismi pubblici, come l'Organo di controllo della Borsa o gli enti pubblici che assicurano rischi all'estero.

### ***Disposizioni di carattere interno***

Al riguardo si richiamano le disposizioni che consentono all'Amministrazione finanziaria di acquisire atti e notizie da amministrazioni, società ed enti e cioè gli articoli 51 (Attribuzioni e poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto), secondo comma, n. 5) del D.P.R. n. 633/72 e 32 (Poteri degli uffici), primo comma, n. 5) del D.P.R. n. 600/73, i quali entrambi recitano:

“richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici e non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto terzi, ovvero attività di gestione o intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati notizie attinenti a soggetti indicati singolarmente o per categorie. ...omissis... Questa disposizione non si applica all'istituto centrale di Statistica e agli ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto al n. 7, alle Amministrazioni postale e aziende e istituti di credito, per quanto riguarda i rapporti con i clienti inerenti o connessi alla attività di raccolta del risparmio e all'esercizio del credito effettuati ai sensi della legge 7 marzo 1938, n.141.”

Per quanto attiene al citato punto n. 7, va ricordato che si tratta della possibilità di acquisire, dietro autorizzazione delle autorità competenti, copia dei conti e dei rapporti che gli istituti di credito e l'Amministrazione postale intrattengono con i propri clienti.

## 8. Informazioni provenienti da partner convenzionali

41. Nel corso dell'esame dei casi societari, i verificatori e i loro superiori gerarchici dovrebbero anche prendere in considerazione le informazioni che possono ottenere dai partner convenzionali. Diversi meccanismi legali possono essere utilizzati per lo scambio di informazioni: le Convenzioni fiscali bilaterali che contengono un articolo sullo scambio di informazioni in base all'articolo 26 del Modello di Convenzione Fiscale OCSE e gli strumenti multilaterali sull'assistenza reciproca in materia fiscale. Per quanto concerne il versamento di tangenti a pubblici ufficiali, due sono le forme di scambio di informazioni che possono avere maggiore rilevanza, lo scambio su richiesta e lo scambio spontaneo:

- Lo scambio su richiesta avviene quando un partner convenzionale presenta ad un altro partner richieste specifiche relative ad un caso particolare. Una richiesta di informazioni può pertanto essere utile per determinare la natura di un pagamento sospetto. E' possibile anche richiedere l'avvio di una verifica fiscale all'estero ed esiste anche la possibilità per il verificatore fiscale estero di presenziare, nel caso in cui la legislazione interna dello Stato che riceve la richiesta consente la presenza di un funzionario tributario estero nel corso di una verifica.
- Le informazioni scambiate in maniera spontanea possono costituire un ulteriore aiuto per la localizzazione di un pagamento sospetto. In tal caso, i dettagli rilevati da un funzionario tributario estero nel corso di una verifica o di un indagine che possono avere rilevanza ai fini fiscali in un'altra giurisdizione vengono trasmessi a detta giurisdizione senza preventiva richiesta. Le informazioni vengono trasmesse tramite le autorità competenti di ciascun Paese.
- Lo scambio automatico comporta la trasmissione sistematica di informazioni relative a specifici elementi di reddito (ad es: reddito da investimento, pensioni). La Raccomandazione del Consiglio OCSE *sull'uso del Modello di Memorandum di intesa sullo scambio automatico di informazioni a fini fiscali* [C(2001)28] tratta dello scambio automatico di vari tipi di informazioni fiscali e fa uno specifico riferimento alla necessità di promuovere la cooperazione internazionale per combattere la corruzione dei pubblici ufficiali stranieri. All'articolo 2 n) afferma che *“le autorità competenti si sforzeranno di scambiarsi informazioni sulle commissioni ed altri pagamenti analoghi”*. Inoltre la Raccomandazione raccomanda che le autorità competenti convengano *“di intensificare lo scambio di informazioni fiscali (spontaneo e su richiesta) nel caso delle seguenti categorie di reddito: commissioni, compensi, compensi di intermediazione ed altre remunerazioni pagate a persone fisiche o giuridiche”*.

42. Lo scambio di informazioni è gestito dalle autorità competenti delle due giurisdizioni che dispongono delle basi giuridiche per lo scambio delle informazioni fiscali. Non sono consentiti i contatti diretti con i funzionari tributari stranieri tranne nel caso in cui le autorità competenti prevedano specificamente una delega in tal senso. Inoltre se le informazioni vengono fornite in base all'articolo sullo scambio di informazioni di una convenzione fiscale bilaterale o in base ad uno specifico strumento che prevede lo scambio di informazioni, le disposizioni sulla riservatezza impedirebbero la trasmissione delle informazioni se il reato in questione non fosse anche un reato fiscale dal momento che le informazioni possono essere divulgate *“solo alle persone o autorità incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte percepite per conto degli Stati contraenti, delle procedure o dei procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte”*.

### ***Verifiche fiscali simultanee***

43. Le verifiche fiscali simultanee possono costituire un ulteriore strumento per identificare le tangenti versate a pubblici ufficiali stranieri. Il Modello di Convenzione OCSE del 1992 per l'effettuazione di verifiche fiscali simultanee afferma che "Lo scopo principale delle verifiche fiscali simultanee è tra l'altro: stabilire l'esatto ammontare dell'imposta dovuta dal contribuente nei casi in cui (...) vengono identificati redditi non dichiarati, riciclaggio di denaro, tangenti o pagamenti illeciti".

44. I Paesi membri che firmano convenzioni per l'avvio di verifiche fiscali simultanee sono invitati a fare riferimento al Modello di Convenzione OCSE del 1992 per effettuare verifiche fiscali simultanee; secondo tale Modello, le verifiche fiscali simultanee devono avere lo scopo di determinare l'esatto ammontare dell'imposta dovuta dal contribuente nei casi in cui vengono identificati tangenti, pagamenti illeciti, ecc.

#### ***Disposizioni di carattere interno***

A tale proposito si richiama il contenuto delle istruzioni in materia di scambio di informazioni e, in particolare, della circolare 18 aprile 2002 n. 33 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento, avente per oggetto l'attività di cooperazione amministrativa nel settore delle imposte dirette.

Per quanto riguarda il personale della Guardia di Finanza si fa richiamo alla citata circolare 1/1998, Parte II, 1.3 (Cooperazione internazionale) del Comando Generale.

E' appena il caso di ricordare che lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali di Paesi diversi avviene sempre per il tramite delle Autorità competenti nazionali.

Le medesime Autorità competenti valutano altresì, in presenza di indagini particolarmente complesse, l'opportunità di effettuare verifiche fiscali simultanee; una volta raggiunto l'accordo con le omologhe Autorità estere, nelle verifiche in questione di norma intervengono anche i funzionari o gli ufficiali che seguono la trattazione oggetto della specifica indagine.

### **9. Tecniche di verifica**

45. La presente sezione mira a fornire alcune direttive relative alle procedure ed alle tecniche da utilizzarsi per condurre una verifica efficace ed, in particolare, per scoprire casi di corruzione. Ai fini dell'individuazione di pagamenti di tangenti, possono risultare utili programmi informatici analitici.

#### ***Metodi per il reperimento di prove particolarmente rilevanti ai fini dell'individuazione delle tangenti:***

46. Tali metodi comprendono, ad esempio:

**Test analitici**, quali l'analisi di voci del bilancio per l'identificazione di scritture contabili di una certa entità, insolite o dubbie. I test analitici utilizzano confronti e relazioni per isolare le poste e le operazioni che dovrebbero formare oggetto di ulteriore esame o per stabilire che non sono necessarie ulteriori indagini.

**Documentazione**, quale l'esame dei libri e dei documenti del contribuente per determinarne il contenuto e l'esattezza, nonché per confermare la correttezza delle voci indicate nella dichiarazione dei redditi.

**Indagini**, quali colloqui con il contribuente o (se giuridicamente possibile) con terzi. Le informazioni derivanti da terzi indipendenti possono confermare o accertare l'attendibilità delle informazioni fornite dal contribuente.

**Test di controllo**, come rintracciare le operazioni per determinare se sono state registrate e sintetizzate correttamente nei libri e nella documentazione contabile del contribuente.

Le tecniche di verifica illustrate di seguito possono essere utilizzate dai verificatori fiscali per raccogliere le prove di corruzione: Colloqui in Contraddittorio e Valutazione dei Controlli Interni del Contribuente.

## **10. Colloqui in Contraddittorio: Obiettivi**

47. Nella misura in cui sono ammesse dalla legge nel corso delle verifiche fiscali, i colloqui in contraddittorio forniscono informazioni circa la situazione finanziaria del contribuente, le operazioni commerciali, i libri e la documentazione contabile. I colloqui servono ad ottenere le informazioni necessarie per giungere a valutazioni documentate circa l'oggetto/la portata di una verifica e la soluzione di problemi. I colloqui sono utilizzati per ottenere indizi, acquisire informazioni e stabilire prove.

48. Le testimonianze verbali sono un elemento significativo per la risoluzione di casi tributari e, in modo particolare, per l'individuazione di tangenti, in quanto permettono di acquisire informazioni non altrimenti desumibili dai documenti stessi; sono utili anche per ottenere informazioni rilevanti che non traspaiono dalla dichiarazione.

### ***Chi sottoporre al colloquio***

49. I colloqui per rilevare frodi e tangenti dovrebbero sempre essere effettuati con le persone che hanno la miglior conoscenza circa la situazione finanziaria complessiva della persona o della società sottoposta a verifica, come il direttore generale, il direttore finanziario, il dirigente responsabile delle operazioni internazionali, il dirigente responsabile delle attività pubbliche, gli amministratori che non sono dirigenti d'azienda, ma che partecipano ai comitati di revisione contabile o che hanno analoghe responsabilità, ed altri ancora, a seconda dei casi.

### ***Verbalizzazione del colloquio***

50. In seguito al colloquio, i verificatori possono predisporre il relativo verbale con l'indicazione di data, ora, luogo e persone presenti nonché le risultanze dello stesso. Il verificatore dovrebbe sottoscrivere e datare il verbale, che va poi inserito nel dossier del caso. Ciò può essere utile per la verifica fiscale, ma anche nei casi in cui il verificatore fiscale debba informare per legge le autorità giudiziarie in caso di corruzione.

## ***Tecniche del colloquio***

51. Si dovrebbe prestare particolare attenzione alle tecniche del colloquio. E' importante che il verificatore ne mantenga sempre il controllo ed ancora di più quando sospetti il pagamento di tangenti. I verificatori dovrebbero stabilire l'andamento e la direzione dello stesso, valutando costantemente se il contribuente stia fornendo informazioni pertinenti oppure se si tratti di divagazioni.

## ***Formulazione delle domande***

52. Nel corso del colloquio con il contribuente si possono utilizzare quattro tipi di domande: a risposta libera, a risposta obbligata, inquisitoria e tendenziosa. Sarà il verificatore a decidere quale tipo di domanda sia più adeguato ai fini della individuazione di pagamenti illegali.

<b>Tipo</b>	<b>Descrizione</b>
Domande a risposta libera	Le domande sono formulate in modo da richiedere una risposta di tipo descrittivo. Intendono ottenere una sequenza di fatti o una descrizione. Formulare domande a risposta libera circa l'attività del contribuente. Il vantaggio di questo tipo di domande è che esse forniscono un quadro generale di alcuni aspetti della situazione del contribuente. Lo svantaggio sta nel fatto che possono condurre a divagazioni.
Domande a risposta obbligata	Queste domande sono più opportune per l'identificazione di informazioni precise, quali date, nomi ed importi. Queste domande sono specifiche e dirette. <u>Formulare domande a risposta obbligata per le informazioni di base quali pagamenti a pubblici ufficiali.</u> Le domande a risposta obbligata sono utili quando il contribuente ha difficoltà a fornire una risposta precisa. Sono anche utili per chiarire una risposta ad un quesito a risposta libera. Lo svantaggio di questo tipo di domande è che la risposta è limitata a quanto viene esattamente chiesto e può mettere a disagio il contribuente.
Domande inquisitorie	Le domande di questo tipo combinano elementi della domanda a risposta libera e della domanda a risposta obbligata. Sono utilizzate per approfondire una questione. Ad esempio, quando si interroga il contribuente circa una spesa di consulenza, chiedere: "quale è lo scopo di questa spesa ai fini aziendali?" Il vantaggio di questo tipo di domande è che la risposta del contribuente è in qualche modo orientata senza essere limitata.
Domande tendenziose	Le domande tendenziose suggeriscono che l'intervistatore ha già tratto una conclusione oppure indicano ciò che l'intervistatore vuole sentirsi rispondere. Limitare l'uso di queste domande. Utilizzarle quando si vuole una conferma, dal momento che la risposta è già contenuta nella domanda. Ad esempio: "Così non ha conservato le fatture delle spese di consulenza?"

### ***Disposizioni di carattere interno***

Nel nostro ordinamento il contraddittorio si svolge di norma all'interno dei colloqui previsti dall'art. 51 del D.P.R. n. 633/72, con particolare riferimento al secondo comma, nn. 2) e 4) [e dall'art. 32, primo comma, nn. 2), 8) e 8-bis) del D.P.R. n. 600/73 quanto alle imposte sui redditi], nonché nell'ambito dell'attività di accesso, ispezione e verifica, come definita dal successivo art. 52. Quest'ultima disposizione prevede che, qualora abbia luogo un colloquio, occorre dare atto, mediante processo verbale, delle domande rivolte e delle risposte ottenute, rilasciando alla parte copia del verbale medesimo. Il contenuto del citato art. 52 è altresì ripreso dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73.

Per gli appartenenti alla Guardia di Finanza si fa altresì rinvio alla circolare 1/1998 - Parte III – Rapporti tra Funzioni di Polizia Tributaria e Funzioni di Polizia Giudiziaria, in quanto i colloqui con il contribuente potrebbero connotarsi come atti di polizia giudiziaria qualora dai fatti amministrativi emergano indizi di reità o prove che manifestino una notizia di reato. In tale ultimo caso, si rende necessario che i colloqui avvengano con le garanzie difensive riconosciute dalla legge penale a chi assume la posizione giuridica di indagato.

## **11. Valutazione dei Controlli Interni del Contribuente**

53. I Controlli Interni sono definiti come “l'insieme dei metodi e delle procedure adottati dal contribuente al fine di identificare, misurare e tutelare le operazioni commerciali evitando dichiarazioni inesatte di rilievo circa le informazioni finanziarie”. Una valutazione dei controlli interni del contribuente è necessaria per determinare il grado di attendibilità dei libri e della documentazione contabile, che rileva particolarmente quando esiste sospetto di frode o pagamenti dubbi. E' essenziale valutare il sistema di controllo interno per stabilire le tecniche di verifica più appropriate da applicare al caso in esame.

### ***Principali tappe per la valutazione del Controllo Interno***

54. La valutazione del controllo interno può essere descritta come un'analisi a cura del verificatore per comprendere e documentare la gestione aziendale nel suo complesso. Le principali tappe di tale valutazione sono la comprensione dell'ambiente del controllo, del sistema di contabilità e delle procedure di controllo.

### ***Condizioni di Controllo***

55. Il primo aspetto che i verificatori devono comprendere è costituito dalle condizioni di controllo dell'impresa. Tali condizioni sono costituite da diversi fattori che incidono sui metodi e sulle procedure dell'attività aziendale. Fattori quali la filosofia manageriale, lo stile di gestione, la struttura organizzativa, le politiche del personale e le influenze esterne sull'impresa che possono anche essere indizio di potenziale corruzione. Per effettuare una valutazione delle condizioni di controllo, i verificatori devono comprendere, nel dettaglio, come funziona l'impresa. Un elemento interessante nella valutazione del caso pratico può essere l'analisi della “dipendenza” dell'attività oggetto di controllo da autorizzazioni, interventi e non interventi di pubblici ufficiali.

### ***Sistema di contabilità***

56. Il secondo aspetto chiave del controllo interno che i verificatori devono comprendere è il sistema di contabilità. Acquisire informazioni circa il sistema di contabilità fornisce indicazioni su un gran numero delle operazioni del contribuente.

57. I verificatori devono acquisire informazioni circa il funzionamento routinario dell'impresa in relazione a clienti, fornitori, gestione, vendite, prestazioni lavorative, prezzi, ubicazione, dipendenti, beni aziendali utilizzati, produzione e conservazione della documentazione contabile.

### ***Procedure di controllo***

58. Le procedure di controllo sono i metodi ed i procedimenti stabiliti dal *management* per conseguire gli obiettivi dell'impresa. Le procedure di controllo sono i metodi utilizzati per assicurare che l'impresa funzioni come è stato deciso. La separazione delle funzioni è la principale procedura di controllo che interessa il verificatore. Se opportunamente attuata, essa riduce la possibilità che una persona commetta o nasconda errori o irregolarità, ad esempio al fine di pagare tangenti durante il normale svolgimento delle proprie funzioni.

## **12. Procedure della Verifica Speciale**

59. Nella selezione delle indagini approfondite da effettuare e nell'identificazione delle procedure da utilizzare, il superiore gerarchico del verificatore deve tenere conto dello scopo dell'indagine, della sua portata e delle modalità di controllo.

60. Lo scopo specifico dell'indagine approfondita dovrebbe essere ben definito allorché essa viene inserita nelle caratteristiche della Verifica Speciale. Ad esempio, l'obiettivo di una particolare indagine approfondita potrebbe essere l'individuazione dei pagamenti a pubblici ufficiali. L'indagine dovrebbe essere diretta al conto, o ai conti, che con più probabilità comprendono operazioni con imprese che tradizionalmente hanno un'alta probabilità di pagamenti di tangenti.

Le tangenti possono essere rilevate in qualsiasi settore di attività. In ogni caso, un aspetto comune notato nelle imprese dove sono stati rilevati casi di tangenti si trova nelle industrie dove il *know-how* tecnico costituisce l'elemento chiave. Un altro aspetto comune può essere la necessità di ottenere un'autorizzazione statale ai fini dello svolgimento dell'attività d'impresa. Alcune di queste industrie sono l'esplorazione petrolifera, l'edilizia e l'industria manifatturiera. Alcuni esempi riguardano gli investimenti in infrastrutture nel settore delle telecomunicazioni e della costruzione di centrali elettriche. Un esempio di pagamento di tangenti nel settore dell'esplorazione petrolifera è il seguente:

61. I funzionari di una società per azioni operante nel settore dell'esplorazione e della produzione di petrolio greggio e metano hanno autorizzato pagamenti ad un agente di commercio della società collegata che ha poi inviato i pagamenti a funzionari pubblici stranieri al fine di incoraggiare il loro governo a prendere decisioni favorevoli alla società collegata estera. Questi pagamenti erano dissimulati giustificandoli e registrandoli come acquisti e riparazioni di attrezzature.

## ***Fondi neri***

62. La presente sezione illustra tecniche di verifica ed i controlli dell'assolvimento degli obblighi tributari da utilizzare per l'identificazione e l'analisi di "fondi neri" di una società o qualsiasi altro meccanismo che può essere utilizzato per eludere le leggi tributarie o pagare tangenti a pubblici ufficiali. Questi meccanismi diretti a creare fondi neri occulti ed a falsare deliberatamente le dichiarazioni dei redditi imponibili della società costituiscono una questione delicata nell'ambito della normativa tributaria di un paese.

### *Definizione*

63. I fondi neri aziendali sono conti o gruppi di conti costituiti in genere attraverso meccanismi complessi al di fuori dei normali controlli interni di una società allo scopo di pagare contributi politici, tangenti, spese personali di dirigenti della società ed altre attività illegali. Vi è coinvolta l'alta dirigenza aziendale e i meccanismi sono realizzati con varie operazioni tramite l'uso di società collegate, sia nazionali che estere.

### *Esempi:*

- la prassi diffusa all'estero è che la società madre nazionale utilizzi una società collegata estera, un consulente estero o un conto bancario estero per "riciclare" i fondi in modo che sia possibile produrre contante e rimpatriarlo alla società madre nazionale per la costituzione di un fondo nero destinato a pagamenti a pubblici ufficiali nazionali. Naturalmente, i fondi non sarebbero rimpatriati qualora il pagamento fosse destinato ad un pubblico ufficiale straniero.
- Fondi neri prodotti da restituzioni di onorari da parte di un consulente legale estero. Il consulente legale estero, che effettua anche prestazioni di servizi legali per la società nazionale, emette alla società fatture per importi superiori e successivamente ritrasferisce il denaro al cassiere in contanti.
- A dirigenti e/o impiegati chiave viene corrisposto un compenso supplementare sulla base del loro impegno a versare una percentuale della gratifica o l'ammontare netto (al netto delle imposte sul reddito) quale pagamento ad organizzazione politica o pagamento di tangente.
- Sovracapitalizzazione Aziendale: I beni mobili o immobili sono acquisiti dalla società ad un prezzo superiore all'equo valore di mercato. L'eccedenza è rimborsata o versata come tangente ed utilizzata dal promotore del piano per dare un contributo ad un'organizzazione politica o per effettuare un pagamento ad un pubblico ufficiale.
- I contributi sono versati a studi legali che agiscono da intermediari e che depositano i fondi in conti fiduciari dai quali sono erogati al comitato per la campagna elettorale indicato dai dirigenti della società contribuente o ad un pubblico ufficiale.
- Una società di costruzioni può creare fondi neri facendosi fatturare false cessioni di merce (infissi, porte, finestre, ecc.) da compiacenti aziende che effettuano cessioni nei confronti di privati senza emettere il relativo documento fiscale.

### ***Procedure irregolari di pagamento da parte delle società***

64. Un verificatore può anche porre domande dirette, volte all'individuazione delle tangenti. In ogni caso, il superiore gerarchico del verificatore deciderà se rivolgere o meno ad alcuni quadri della società, personale chiave ed altre persone, le domande da 1 a 5 indicate in Tabella 1. Nelle situazioni in cui le risposte a tali domande sono state fornite nel corso di una precedente verifica, le linee-guida della Tabella 2 dovranno essere prese in considerazione per decidere se è opportuno utilizzare le stesse domande negli anni successivi.

65. E' possibile porre domande supplementari se queste sono giustificate da risposte a domande o da fatti e circostanze di un caso particolare; è tuttavia opportuno ottenere l'assistenza del Consiglio Fiscale (nei Paesi in cui esiste tale organo) per la formulazione di tali domande.

66. Le persone selezionate per il colloquio dovrebbero essere dipendenti o amministratori, attuali o ex impiegati della società, che hanno o hanno avuto sufficiente autorità, controllo o conoscenza delle attività della società stessa tali da essere informati della possibile distrazione di fondi societari. Si tratta, ad esempio, del direttore generale, del direttore finanziario, del responsabile delle operazioni internazionali, del responsabile delle operazioni con la pubblica Amministrazione, di amministratori che non sono dirigenti della società, ma che partecipano a comitati di controllo o hanno responsabilità analoghe, e eventualmente, di altre persone.

67. E' necessario che la persona prescelta per il colloquio comprenda chiaramente che il termine "società" include il contribuente sottoposto a verifica, società collegate, società madre o società affiliata, nonché *joint ventures*, società di persone, *trust* o associazioni in cui la predetta società ha una partecipazione. Le persone interrogate devono essere informate circa gli anni cui si riferiscono le domande.

68. Gli anni sui quali porre le domande devono essere determinati caso per caso.

69. Il metodo per la formulazione delle domande, i tempi delle risposte verbali ed i tempi di ricezione delle risposte scritte ed autenticate saranno stabiliti dal superiore gerarchico del verificatore.

70. Nel caso in cui alcune di queste domande ottengano una risposta affermativa, si dovranno acquisire tutti i dettagli che riguardano l'operazione. Le risposte all'insieme delle domande saranno confrontate con tutte le altre informazioni disponibili. Se si rendono necessari altri chiarimenti, si procede ad ulteriori colloqui.

### ***N.B. I paragrafi ed i prospetti che seguono hanno unicamente valore di suggerimento***

#### **Questionario da utilizzare nel corso delle verifiche**

71. Le seguenti domande possono essere poste preliminarmente con riferimento ad un controllo degli obblighi fiscali della società:

- indichi la Sua posizione nella società e il Suo particolare settore di responsabilità. In ogni caso, le domande non riguardano unicamente le conoscenze da Lei acquisite nell'esercizio delle Suo incarico ufficiale, ma anche ciò di cui Lei è a conoscenza, ciò che Lei pensa o ricorda, indipendentemente dalla fonte.

- dichiararsi<sup>3</sup> di ritenere che le Sue risposte rispondono a verità e sono corrette per tutti gli aspetti importanti. Nelle Sue risposte può fornire dettagli esplicativi. Se non è sicuro che una particolare operazione rientri nell'ambito della domanda, ne può discutere con il verificatore. Se, dopo la discussione, Lei ritiene che una qualsiasi risposta richieda una puntualizzazione, ne indichi precisamente la natura.

N.B. Se il verificatore conclude che tale puntualizzazione è ambigua o irragionevole, o se la risposta alla domanda richiede altre informazioni, il verificatore medesimo può chiedere di rispondere ad altre domande.

72. Tutti i riferimenti alla società presa in esame devono includere non solo la società di cui trattasi, ma anche le sue società collegate, società madre o società affiliate, nonché *joint venture*, società di persone, *trusts*, o associazioni in cui tale società ha una partecipazione.

**Tabella 1: Questionario da Utilizzare per le Verifiche**

Durante il periodo da ____ a ____, la società, o un suo dirigente o dipendente o qualsiasi altra persona che agisce in nome della società, ha proceduto, direttamente o indirettamente, al pagamento di tangenti, commissioni occulte o altri pagamenti di natura analoga, in maniera legale o meno, a favore di una persona o ente, privato o pubblico, nazionale o estero, indipendentemente dalla modalità, sotto forma di denaro, beni o servizi, al fine di beneficiare di un trattamento favorevole per acquisire un mercato o per ottenere concessioni speciali, o in contropartita di un trattamento favorevole nel caso di un mercato acquisito o di concessioni speciali già ottenute?
Durante il periodo da ____ a ____, sono stati donati, dati in prestito o messi a disposizione, direttamente o indirettamente, fondi o beni della società di qualsiasi natura, a beneficio di, o al fine di fare opposizione a, uno Stato o una sua suddivisione, un partito politico, un candidato politico o un comitato politico, sia nazionale che estero?
Durante il periodo da ____ a ____, un dirigente, dipendente, subappaltatore o rappresentante della società è stato ricompensato, direttamente o indirettamente, per il tempo dedicato o le spese sostenute nella prestazione di servizi, a beneficio di, o al fine di fare opposizione a, uno Stato o una sua suddivisione, un partito politico, un candidato politico o un comitato politico, sia nazionale che estero?
Durante il periodo da ____ a ____, la società ha accordato un prestito, donazione o altra erogazione, direttamente o indirettamente, ad un dirigente o dipendente della società, o ad altra persone, per contributi apportati o da apportare, direttamente o indirettamente, a beneficio di, o al fine di fare opposizione a, uno Stato o una sua suddivisione, un partito politico, un candidato politico o un comitato politico, sia nazionale che estero?
Durante il periodo da ____ a ____, la società, o altra persona o ente che agiva per conto della società stessa, ha detenuto un conto bancario, o altro conto di qualsiasi natura, sia nazionale che estero, di cui non vi è traccia nei libri e nella documentazione contabile della società, o che non è stato registrato, intestato o identificato a nome della società?

<sup>3</sup> Per quanto riguarda il nostro ordinamento, le sanzioni previste nei casi in cui il contribuente non ottempera alle richieste sono contenute nell'articolo 11 del D.Lgs. n. 471/1977.

**Tabella 2: Indicazioni per l'Utilizzazione del Questionario sui Fondi Neri Aziendali nel corso di verifiche effettuate negli anni successivi**

Nel corso dei controlli precedenti, le domande si sono dimostrate particolarmente utili nei casi concernenti società multinazionali aventi rilevanti attività estere. Si dovrebbe tener conto dei seguenti fattori per stabilire se le domande debbano essere poste per gli anni successivi:

Verificare i precedenti della società in materia di pagamenti irregolari o utilizzo di fondi neri;
Verificare le informazioni attuali che indicano l'esistenza o la forte probabilità di pagamenti irregolari o di utilizzazione di fondi neri;
Verificare l'esistenza di concorrenti o altri appartenenti allo stesso settore, conosciuti per aver effettuato pagamenti irregolari o per aver utilizzato fondi neri;
Verificare la portata dei controlli posti in essere dalla società per evitare i pagamenti irregolari o la creazione di fondi neri;
Verificare la portata dei controlli da parte dei revisori interni della società e/o dei revisori esterni relativamente all'utilizzo di pagamenti irregolari o alla creazione di fondi neri;
Verificare l'effettiva politica aziendale in relazione a pagamenti irregolari o creazione di fondi neri;
Verificare se la società produce prodotti che sono venduti su un mercato molto concorrenziale, soprattutto prodotti sottoposti a misure rigorose di controllo governativo;
Verificare se la società effettua importanti operazioni con pubbliche amministrazioni a tutti i livelli, sia nazionali che estere, o realizza operazioni con organizzazioni estere paragonabili;
Verificare se la società possiede un organismo estero operante in modo autonomo con minimo controllo diretto o con nessun controllo diretto da parte della società madre nazionale;
Verificare se la società ha effettuato un'acquisizione importante o se vi è stata una modifica sostanziale della sua proprietà, della sua organizzazione aziendale o del tipo di attività esercitata dalla società;
Verificare se dal controllo emerge un qualsiasi tentativo di occultare attività apparentemente irregolari oppure emergono situazioni in cui sono intervenute autorizzazioni anomale che deviano dai normali canali; e
Verificare qualsiasi altro elemento che, a parere del superiore gerarchico del verificatore, giustifichi l'uso delle domande;
Allorché si valuta se debbano essere poste le domande, non è determinante un singolo elemento o combinazione di elementi. La decisione relativa alla possibilità di porre le domande si basa sulla mera discrezionalità del superiore gerarchico del verificatore, tenuto conto delle linee-guida nel loro complesso. Le ragioni alla base della formulazione o meno delle domande devono essere chiaramente indicate nei documenti di lavoro del verificatore.

**13. Monitoraggio delle tangenti: Modulo Standard per i verificatori ai fini del Rapporto Informativo sui casi di corruzione da sottoporre all'Amministrazione centrale**

73. Le Amministrazioni fiscali possono avere interesse a costituire in seno alla loro Direzione Centrale Accertamento un sistema di monitoraggio dei casi di corruzione identificati nel corso dell'attività di controllo. I verificatori potrebbero inviare le informazioni ottenute dall'individuazione dei casi di corruzione per costituire una banca dati a fini statistici, nonché per individuare le tendenze e favorire così la pianificazione delle verifiche. Il modulo allegato viene proposto per facilitare la redazione del rapporto. Può anche essere adattato alle necessità e peculiarità del Paese.

Per quanto riguarda la **Guardia di Finanza**, la rilevazione statistica e quindi il monitoraggio dei reati dei pubblici ufficiali contro la pubblica Amministrazione vengono effettuati sulla base delle disposizioni di cui al Manuale “Istruzioni per la compilazione del Modello STAT-1”, aggiornato alla versione 2002.

**Modulo per i verificatori ai fini del Rapporto Informativo sui casi di corruzione da sottoporre all'Amministrazione centrale**

(Gli allegati al Rapporto sono facoltativi)

**Sezione I Controllo del caso**

1a. Azione:	Inizio	Aggiornamento
1b. Tipo di rapporto:	Pagatore	Beneficiario
1c. Indicare TIN (codice fiscale) e indirizzo del pagatore o del beneficiario:		
<hr/>		
<hr/>		
<hr/>		
1d. Numero caso: _____		
1e. Data di registrazione (gg/mm/aa/): _____		

**Sezione II Destinatario del Rapporto: (da compilare a cura dell'Amministrazione centrale competente per il monitoraggio dei pagamenti di tangenti)**

2a. Persona da contattare:
<hr/>
2b. Indirizzo:
<hr/>
<hr/>
2c. Numero di telefono:
<hr/>
2d. Numero Fax:
<hr/>
2e. Indirizzo E-Mail:
<hr/>

**Sezione III Fonte del Rapporto:**

3a. Persona da contattare:  
\_\_\_\_\_

3b. Indirizzo:  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

3c. Numero di telefono:  
\_\_\_\_\_

3d. Numero Fax:  
\_\_\_\_\_

3e. Indirizzo E-Mail:  
\_\_\_\_\_

**Sezione IV Identificazione del caso:**

	<b>Pagatore:</b>	<b>Beneficiario:</b>
4a. Paese:		
4b. Industria: manifatturiera, costruzioni ecc.:		
4c. Dimensioni dell'impresa (attivo):		
4d. Qualifica (dirigente, funzionario, ecc.):		
4e. Anno(i) d'imposta considerato(i):		
4f. Violazione(i) sottoposta(e) a indagine:	Civile	Penale
	Da determinare	
4g. Descrivere brevemente la(le) violazione(i) _____		
_____		
_____		
4h. Modalità di pagamento della tangente: (contanti, beni, pagamento di beni o servizi superiore al valore di mercato, ecc.)		
_____		
_____		
_____		

4i. Importo della tangente (indicare la valuta) \_\_\_\_\_

4j. Importo dell'imposta dovuta per la violazione (indicare la valuta): Civile \_\_\_\_\_  
Penale \_\_\_\_\_

### **Rapporto sulla Corruzione**

#### **Sezione V Metodi di indagine:**

**Pagatore:**

**Beneficiario:**

5a. Reddito non dichiarato:

5b. Falsi costi di gestione:

5c. Dichiarazioni, documentazione, fatture  
false o alterate

5d. False scritture contabili, contabilità parallela

5e. Test analitici, colloqui in contraddittorio, ecc.

5f. Conto bancario/Fondo:

5g. Dipendenti fittizi:

5h. Riciclaggio del denaro/ infrazioni valutarie

5i. Dichiarazione obbligatoria dei pagamenti  
(Commissioni, consulenti, *royalties*, ecc.)

5j. Informazioni da altri organismi pubblici

5k. Informazioni da partner convenzionali

5l. Altro: \_\_\_\_\_

5m. Paradisi fiscali (si/no) \_\_\_\_\_ Paese \_\_\_\_\_

Breve descrizione del metodo di indagine \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Sezione VI Situazione del caso:**

Situazione attuale:

**Pagatore:**

**Beneficiario:**

6a. aperto

6c. aperto

6b. chiuso

6d. chiuso

Breve descrizione della situazione \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

**Sezione VII Scambio di informazioni con il partner convenzionale?:**

Vi è stato uno scambio di informazioni      7a. Si      7b. No

7c. In caso affermativo, indicare se sono state fornite le informazioni

7d. in seguito a richiesta

7e. spontaneamente

7f. automaticamente

7g. Paese che ha fornito le informazioni:

\_\_\_\_\_