

Chimec S.p.A.

Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo
ex D. Lgs. n. 231 del 8 giugno 2001

PARTE SPECIALE “N”

REATI TRIBUTARI

1. - I delitti tributari (art. 25 - quinquiesdecies del D.Lgs. 231/2001)

1.1. – Premessa

1.2. - I reati di cui all'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. 231/2001

2. - Aree a rischio

3. - Destinatari della Parte Speciale

4. - Principi generali di comportamento e di attuazione del processo decisionale nelle aree di attività a rischio

5. - Compiti dell'Organismo di Vigilanza

1. - I delitti tributari (art. 25 - quinquiesdecies del D.Lgs. 231/2001)

1.1. - Premessa

La riforma dei reati tributari, introdotta con il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (c.d. decreto fiscale), convertito con la L. 19 dicembre 2019, n. 157, ha inserito l'art. 25-quinquiesdecies al D.Lgs. 231/2001, in forza del quale diventano reati presupposto della responsabilità dell'ente alcune fattispecie di reati tributari di cui si fornirà, di seguito, una sintetica descrizione.

L'importanza che il dovere fiscale ricopre nel nostro ordinamento costituzionale è sancito dall'art. 53 Cost. secondo cui *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche”* in ragione della loro capacità contributiva, stabilendo, al contempo, criteri di progressività cui è improntato il sistema tributario. Tale riconoscimento, di rilievo costituzionale, rappresenta il fondamento della tutela penale tributaria.

Pertanto, la tutela penale retrostante non è solo diretta ad un mero recupero economico delle imposte evase (o delle altre e varie condotte lesive del bene giuridico protetto e punite dal D.Lgs. n. 74/2000), ma rappresenta una tutela di tali valori di rango anzitutto costituzionale, fondamentali per la vita stessa dello Stato.

La Corte Costituzionale ha, a tal proposito, affermato che *“alla luce dei principi costituzionali, (...) l'evasione fiscale costituisce in ogni caso una ipotesi di particolare gravità, per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà, sui quali, ai sensi dell'art 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale”* (sentenza n. 51/1992).

239

1.2. - I reati di cui all'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. 231/2001

- *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, commi 1 e 2-bis D.Lgs. 74/2000)*

La norma in commento punisce, al **primo comma**, con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni [annuali] relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Il **comma 2-bis** prescrive che 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

L'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 rientra nella categoria dei delitti commissivi di mera condotta; si tratta di un delitto avente natura istantanea che si perfeziona con la presentazione della dichiarazione annuale (il momento consumativo del reato).

In stretta connessione con tale circostanza, l'art. 6 del medesimo D.Lgs. 74/2000 esclude che il delitto sia punibile a titolo di tentativo.

L'orientamento giurisprudenziale prevalente ricostruisce il delitto in questione secondo una struttura bifasica:

1. la prima si caratterizza in una condotta propedeutica consistente nella acquisizione delle fatture per operazioni inesistenti o di altra equivalente documentazione fiscale falsa (*ante factum* penalmente irrilevante);

2. la seconda fase perfeziona il delitto e si concretizza mediante la presentazione della documentazione fraudolenta in quanto corredata dall'indicazione di elementi passivi fittizi.

In riferimento all'elemento soggettivo, il reato è punito a titolo di dolo specifico poiché è caratterizzato dalla finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Soggetto attivo del reato può essere unicamente colui il quale è contribuente ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, oppure è amministratore, liquidatore o rappresentante del contribuente soggetto ad imposizione.

Si configura un'operazione oggettivamente inesistente in due ipotesi:

- quando le fatture documentano un'operazione mai realizzata completamente (inesistenza oggettiva c.d. assoluta o totale);
- quando le fatture documentano un'operazione mai realizzata solo in parte, vale a dire in termini quantitativi differenti e inferiori rispetto a quelli rappresentati cartolarmente (inesistenza oggettiva relativa o parziale).

Nelle ipotesi summenzionate, l'operazione, pur essendo totalmente o parzialmente inesistente sul piano materiale, consente all'utilizzatore di conseguire un vantaggio fiscale indebito (sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA), attraverso l'indicazione nelle relative dichiarazioni di elementi passivi fittizi, che gli garantiranno di ridurre al minimo il proprio reddito

L'operazione, invece, si qualifica come soggettivamente inesistente quando essa è stata effettivamente posta in essere, ma tra soggetti diversi da quelli figuranti cartolarmente come parti del rapporto. Ciò, in quanto anche la falsa indicazione dell'emittente e/o del destinatario della fattura va ad inficiare la veridicità dell'attestazione documentale della transazione, permettendo all'utilizzatore di portare in deduzione costi effettivamente sostenuti e, tuttavia, non documentati o non documentabili ufficialmente per varie ragioni.

Precisamente, rientra nell'ambito dell'inesistenza soggettiva il caso di "interposizione", tanto "fittizia" quanto "reale". La prima figura ricorre quando l'operazione è in realtà avvenuta, ma fra soggetti diversi da quelli dichiarati, e tutti i soggetti di essa vogliono che gli effetti del negozio si producano nei confronti di una persona diversa da quella che appare nell'atto. L'interposizione fittizia sussiste, pertanto, quando le parti abbiano effettivamente posto in essere un negozio, ma quest'ultimo sia stato oggetto di quella che, in termini civilistici, è definita simulazione relativa soggettiva (che ricorre quando fra le parti sia intervenuto un accordo di fatto diverso da quello risultante *ex contractu*, in modo da dissimulare il contraente effettivo).

- *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. 74/2000)*

La norma in commento punisce, fuori dai casi previsti dall'articolo 2, con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

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

241

Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

Il delitto di dichiarazione fraudolenta, si configura quando la dichiarazione risulta non veritiera a causa delle seguenti condotte:

- realizzazione di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;
- utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

La norma utilizza la disgiuntiva “ovvero”; ne consegue che anche la realizzazione di una delle superiori condotte è già sufficiente ad integrare il reato.

È prevista, peraltro, la “doppia” soglia di punibilità che si verifica quando l'imposta evasa è superiore a trentamila euro e quando il complesso degli elementi attivi sottratti ad imposizione supera del 5 per cento il complesso degli elementi attivi indicati in dichiarazione (o è comunque superiore ad 1.500.000,00 euro). In quest'ultima soglia è stata poi aggiunta l'ipotesi di utilizzo di crediti o di ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, quando si supera la soglia del 5 per cento o l'imposta evasa è comunque superiore a trentamila euro.

In riferimento all'elemento soggettivo, il reato è punito a titolo di dolo specifico poiché è caratterizzato dalla finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Soggetto attivo del reato può essere unicamente colui il quale è contribuente ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, oppure è amministratore, liquidatore o rappresentante del contribuente soggetto ad imposizione.

- *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, commi 1 e 2-bis, D.Lgs. 74/2000)*

La norma punisce, al **primo comma**, 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.

Ai sensi del **comma 2-bis** della medesima disposizione, 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.

L'art. 8 del D.Lgs. 74/2000 punisce chi emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, al fine di permettere ad altri l'evasione dell'IVA o delle imposte sul reddito.

Si tratta di una fattispecie criminosa speculare a quella prevista dall'art. 2 del medesimo D.Lgs. 74/2000.

La condotta del soggetto attivo è, infatti, finalizzata a consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto oppure il conseguimento di un indebito rimborso.

- *Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. 74/2000)*

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.

L'articolo 10 del D.Lgs. 74/2000 punisce chi occulta o distrugge la documentazione contabile al fine ultimo di ostacolare l'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria: il bene giuridico oggetto della tutela penale è l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente, in quanto la norma sanziona l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture e i documenti obbligatori.

Si tratta di un reato comune in quanto si riferisce a soggetti che, pur non essendo obbligati alla conservazione delle scritture contabili ai fini fiscali, dispongono in ogni caso di documenti dei quali sia prescritta la conservazione.

Al pari delle altre fattispecie incriminatrici, anche per il delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili è necessario il dolo specifico consistente nella finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero dallo scopo di consentire a terzi tale obiettivo.

- *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D.Lgs. 74/2000)*

È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per se' 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.

La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è da considerarsi reato di pericolo. Sebbene nel testo della norma il legislatore utilizzi la locuzione “chiunque”, il reato è proprio, in quanto può essere commesso dal contribuente gravato da un'obbligazione tributaria nei confronti del fisco: infatti, l'ambito di applicazione della norma è limitato alla sottrazione del pagamento delle sole imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.

La responsabilità per il delitto in esame è configurabile qualora il contribuente ponga in essere, anche alternativamente, una delle seguenti condotte:

- alienazione simulata;
- compimento di altri atti fraudolenti.

Ai fini della configurabilità del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è richiesto l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione ossia la consapevolezza dell'esistenza di un suo dovere dare in funzione della ricchezza che possiede e degli interessi e delle sanzioni dovute in conseguenza del mancato o del tardivo pagamento.

2. - Aree a rischio

Le aree ritenute più specificatamente a rischio in relazione ai reati sopra indicati, a titolo esemplificativo, attengono ai processi di seguito indicati:

- selezione del personale;
- gestione del personale;
- gestione attività commerciali;
- selezione dei fornitori di beni, di servizi, lavori e opera intellettuale, nonché la negoziazione, la stipula e la gestione dei relativi contratti;
- stipula e gestione (inclusa la fase della fatturazione) dei contratti attivi;
- selezione degli intermediari, negoziazione e stipula e gestione dei relativi contratti;
- gestione dei rapporti con partner commerciali;
- gestione del magazzino;
- gestione incassi e flussi finanziari;
- operazioni infragruppo;
- operazioni straordinarie e trasferimenti di rami d'azienda;
- operazioni sul capitale sociale;
- gestione degli adempimenti fiscali, predisposizione delle dichiarazioni fiscali e relativi rapporti con l'Amministrazione Finanziaria, anche per eventuali verifiche/accertamenti che ne derivano;
- gestione della contabilità e predisposizione del bilancio;
- gestione delle transazioni finanziarie;
- gestione del credito;
- acquisto e vendita di beni immobili.

245

3. - Destinatari della Parte Speciale

La presente Parte Speciale si riferisce a comportamenti posti in essere dai Destinatari come definiti dalla Parte Generale, ossia dalle persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione e direzione dell'Ente ovvero le persone che esercitano, anche d fatto, la gestione ed il controllo dello stesso (Apicali) nonché le persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei predetti soggetti (Sottoposti), nonché i *Partners* e collaboratori esterni come definiti nella Parte Generale.

4. - Principi generali di comportamento e di attuazione del processo decisionale nelle aree di attività a rischio

I Destinatari del Modello devono espletare tutte le attività aziendali in conformità a leggi, regolamenti, o altri provvedimenti vincolanti dello Stato italiano, ovvero, qualora si effettuino attività all'estero, dello Stato in cui si svolge l'attività d'impresa.

Inoltre, è fatto loro divieto di:

- a. porre in essere, collaborare o dare causa alla realizzazione di comportamenti tali che - considerati individualmente o collettivamente - integrino, direttamente o indirettamente, le fattispecie di reato rientranti tra quelle sopra considerate;
- b. violare le regole contenute nel Modello, le procedure e i protocolli adottati in attuazione del Modello e relativa documentazione (disposizioni organizzative, istruzioni operative, ecc.);
- c. violare i principi e le regole che sono previste nella presente Parte Speciale e nel Codice Etico;
- d. indicare per l'elaborazione o l'inserimento di dati dei documenti fiscali, dati falsi, artefatti, incompleti o comunque non rispondenti al vero;
- e. predisporre falsa documentazione, idonea a fornire una falsa rappresentazione contabile della situazione fiscale del contribuente;
- f. confezionare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- g. utilizzare e registrare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti nelle scritture contabili obbligatorie;
- h. detenere ai fini probatori nei rapporti con la Amministrazione Finanziaria fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- i. indicare nella dichiarazione annuale elementi passivi fittizi o attivi inferiori a quelli reali, suffragando tali circostanze con i documenti previamente registrati;
- j. stipulare accordi di fatto diversi da quanto risultante nel relativo contratto, in modo da dissimulare il contraente effettivo;
- k. attribuire compensi o prestazioni a soggetti esterni (ad es. consulenti, revisori o altri professionisti) che non trovino giustificazione in alcun tipo di incarico affidato, nonché versare compensi per prestazioni mai svolte;
- l. effettuare operazioni di vendita o compiere altre operazioni fraudolente finalizzate alla sottrazione del pagamento da parte della Società delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte.

247

Con specifico riferimento alle fattispecie di reato qui esaminate, **è fatto obbligo alla Società** di:

- selezionare il contraente e valutare le offerte sulla base di criteri disciplinati e oggettivamente validi;
- verificare, nelle relazioni commerciali, l'effettiva esistenza e l'affidabilità della controparte (a titolo esemplificativo, attraverso la visura camerale, il sito internet, le banche dati);
- garantire che la selezione dei fornitori e dei consulenti tenga conto di criteri oggettivi di professionalità e di onorabilità;
- implementare apposite procedure che possano consentire di non avviare o di interrompere in maniera sollecita rapporti commerciali con soggetti per i quali non sia possibile verificare la esistenza e/o l'affidabilità;
- nella stipula del contratto, definire modalità e parametri per la determinazione del prezzo valutandone la congruità rispetto ai riferimenti di mercato, prevedendo, in caso di scostamento, l'obbligo di motivazione;
- prevedere la necessaria approvazione del contratto da parte di adeguati livelli autorizzativi e di firma, preventivamente individuati, che possano anche disporre delle risorse finanziarie della Società;
- prevedere che la materiale esecuzione del pagamento sia subordinata alla autorizzazione da parte di una apposita funzione che preliminarmente verifichi il rispetto delle procedure stabilite in ordine alla scelta del contraente e alla tipologia di contratto sottoscritto accertando anche che siano eseguiti i controlli circa la effettiva esecuzione e la congruità della prestazione. Solo dopo tale verifica sarà possibile autorizzare l'out flow monetario e registrare le fatture in contabilità;
- verificare la effettività della prestazione negoziale, con particolare riguardo alla congruità quantitativa e qualitativa tra la prestazione e/o la fornitura di beni o di servizi per i quali è stato emesso il documento contabile e la fattura stessa; gli accertamenti devono essere effettuati sia con riguardo alla effettiva erogazione della prestazione, che con riguardo alla equivalenza tra quanto indicato nei documenti contabili e quanto effettivamente nella disponibilità della Società. A titolo esemplificativo, potranno essere disposti controlli anche a campione sulle merci asseritamente acquistate e la corrispondenza quantitativa in magazzino, oppure la verifica della congruità tra importi fatturati per determinati servizi e le quotazioni medie di mercato degli stessi;
- verificare che vi sia piena coincidenza tra destinatari/ordinanti dei pagamenti e controparti effettivamente coinvolte nelle transazioni;
- conservare la documentazione di supporto alle operazioni (pagamenti, rda, evidenze di comunicazioni ecc.) che dovrà essere debitamente archiviata e conservata;

- prevedere idonei flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza tali da consentire allo stesso di individuare anomalie suscettibili di approfondimento;
- porre attenzione alle modalità operative con cui si svolgono tutti gli adempimenti connessi al pagamento delle imposte sui redditi e dell'IVA per assicurare, compatibilmente con l'organizzazione aziendale, gli adeguati presidi di controllo quali tracciabilità delle attività, segregazioni dei ruoli e verifiche incrociate;
- prevedere procedure di tracciabilità dei flussi finanziari aziendali con l'individuazione dei soggetti autorizzati all'accesso alle risorse;
- prevedere l'obbligo di verificare che alla emissione di documenti contabili corrisponda una effettiva movimentazione monetaria: gli out flow economici devono essere eseguiti tramite modalità che ne consentano la tracciabilità con la conseguenza che ogni movimentazione sarà corredata da documentazione che ne consentirà la eventuale ricostruzione ex post dei flussi;
- effettuare idonee verifiche preventive sui potenziali partner e esigere una condivisa sensibilità da parte dei componenti dell'ATI/RTI o dei consorziati o intermediari sui temi afferenti alla corretta applicazione del D.Lgs. 231/2001;
- acquisire dai partner informazioni sul sistema dei presidi dagli stessi implementato, nonché flussi di informazione tesi ad alimentare un monitoraggio gestionale, ovvero attestazioni periodiche sugli ambiti di rilevanza 231 di interesse (es. attestazioni rilasciate con cadenza periodica in cui ciascun partner dichiara di non essere a conoscenza di informazioni o situazioni che possano, direttamente o indirettamente, configurare le ipotesi di reato previste dal Decreto);
- prevedere un reporting interno per favorire sistemi di cross control e per la gestione delle eventuali anomalie tra le diverse funzioni aziendali;
- prevedere la organizzazione di adeguati programmi di formazione, modulati in funzione dei livelli dei destinatari.

5. - Compiti dell'Organismo di Vigilanza

Salvo quanto indicato nella Parte Generale del Modello con riferimento alla costituzione, funzioni e poteri dell'Organismo di Vigilanza, con riferimento alla presente Parte Speciale Chimec S.p.A. dovrà:

- fornire tempestiva segnalazione all'OdV di tutti i casi in cui siano riscontrate violazioni o inosservanze della presente Parte Speciale, del Codice Etico e delle procedure aziendali;
- informare tempestivamente l'OdV di eventuali accertamenti da parte di Autorità di controllo ed essere informato dell'esito attraverso opportuna documentazione;
- garantire un costante e periodico flusso informativo tra l'OdV e le funzioni aziendali per fornire all'OdV tutte le ulteriori informazioni e chiarimenti e/o documentazione fosse da quest'ultimo richiesta.

L'OdV dovrà:

- verificare l'emanazione e l'aggiornamento delle istruzioni standardizzate relative ai comportamenti da seguire nelle Aree a rischio, come individuate nella presente Parte Speciale;
- svolgere verifiche periodiche sul rispetto delle procedure interne e valutare periodicamente la loro efficacia a prevenire i reati di cui alla presente Parte Speciale;
- esaminare eventuali segnalazioni di presunte violazioni del Modello ed effettuare gli accertamenti ritenuti necessari ed opportuni;
- assicurare un efficace sistema di flussi informativi nei confronti dei vertici aziendali.

250