

Modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/01.

PARTE SPECIALE – I REATI TRIBUTARI.

La presente Parte Speciale, dedicata alla prevenzione dei reati in materia tributaria e alla disciplina dei comportamenti ed attività che potrebbero astrattamente configurarli, è strutturata nelle seguenti parti:

- I) illustrazione delle fattispecie di reato ascrivibili alla famiglia dei reati tributari, astrattamente configurabili nella realtà dell'Associazione Forte di Bard;
- II) principi di comportamento e protocolli specifici.

1) LE FATTISPECIE DI REATO:

Prima di procedere all'esame dei reati tributari, occorre rilevare che l'Associazione Forte di Bard, in relazione all'attività da essa svolta, non può considerarsi fra i destinatari della normativa antiriciclaggio introdotta dal D. Lgs. n. 231 del 21 novembre 2007, in quanto non compresa fra i soggetti di cui agli art. 11, 12, 13 e 14 del citato decreto-legislativo.

Dall'esame del decreto si osserva, però, che accanto alla configurazione dei nuovi illeciti penali ed amministrativi in funzione preventiva circa il rischio di utilizzazione del sistema finanziario a scopo di riciclaggio, è stata prevista un'ulteriore disposizione innovativa all'art. 63, sotto la rubrica «*modifiche a disposizioni normative vigenti*».

Si tratta della previsione di responsabilità amministrativa della società, in linea a quanto sancisce il D. Lgs. N. 231/2001, a causa della commissione dei reati di ricettazione, riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e autoriciclaggio, previsti e puniti rispettivamente, dagli artt. 648, 648 bis, 648 ter e 648 ter 1 del codice penale.

Inoltre, il decreto n. 231/2007 al comma 3 dell'art. 63 ha introdotto l'art. 25 octies nel corpo del D. Lgs. N. 231/2001, con la previsione, in relazione alla commissione dei reati di ricettazione, riciclaggio ed impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, di una sanzione pecuniaria da 200 a 800 quote (o quella più grave da 400 a 1.000 quote nel caso in cui il denaro, i beni o le altre utilità provengano da un delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione superiore nel massimo a cinque anni).

Aspetto, ancora più incisivo, il decreto prevede, oltre alla sanzione pecuniaria, in caso di condanna della società, la irrogazione delle sanzioni interdittive previste dall'art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2001.

1) LE FATTISPECIE DI REATO:

Tra i reati tributari, si riportano di seguito quelli astrattamente configurabili nell'ambito delle attività svolte dall'Associazione Forte di Bard:

A) RICETTAZIONE.

L'ipotesi di reato di cui all'art.648 c.p. si configura nel caso in cui venga posta in essere la seguente condotta criminosa: «acquistare», «ricevere», «occultare» denaro o cose provenienti da delitto, ovvero «intromettersi» nel farli acquistare, ricevere od occultare. La formula normativa configura, quindi, due tipi di delitti: la ricettazione vera e propria e la cosiddetta intermediazione nella ricettazione.

Circa la prima forma, la nozione di «acquistato» sta a significare ogni attività negoziale il cui effetto giuridico consista nel far entrare la cosa nella sfera giuridico-patrimoniale dell'agente.

La precisazione del significato del termine «ricevere» è correlata a quella del termine «acquistato», nel senso cioè che il primo finisce per ricomprendere ogni forma di conseguimento della disponibilità della cosa proveniente da delitto differente da quella di acquisto. Si tratta, quindi, di una nozione residuale non quanto all'ampiezza, ma quanto al modo della sua determinazione concettuale.

L'«occultamento» a sua volta implica il nascondimento della cosa, anche a carattere contemporaneo.

Quanto al secondo tipo di ricettazione, l'«intromissione» si realizza non soltanto con lo svolgimento dell'attività di mediazione in senso strettamente civilistico, ma anche con qualsiasi attività di messa in contatto dell'autore del reato presupposto con un terzo possibile acquirente.

Nell'ambito dell'Associazione Forte di Bard, il reato può essere astrattamente commesso da ciascun soggetto munito del potere di spesa; in concreto, un rischio può essere ipotizzato limitatamente agli acquisti in emergenza, per i quali risulta più difficile l'applicazione puntuale dei regolamenti adottati dall'ente per gli acquisti e delle procedure di evidenza pubblica individuate nel d.lgs. n. 50/2016.

B) RICICLAGGIO.

L'ipotesi di reato di cui all'art.648 bis c.p. si configura in due forme: «sostituire» o «trasferire denaro», beni o altre utilità di provenienza illecita; ovvero «compiere altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della provenienza illecita».

Con riferimento alla prima forma, «sostituire» vuol dire rimpiazzare denaro o valori sporchi con denaro o valori puliti. Con il termine «trasferire» la norma intende colpire quelle forme di ripulitura dei capitali illeciti che si servono di strumenti negoziali o più in generale di forme giuridiche.

La seconda forma di condotta punibile consiste nel «compiere operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa» dell'oggetto materiale del reato. Si tratta di una condotta dallo spettro molto ampio, capace di ricomprendere qualsiasi comportamento idoneo a neutralizzare o, comunque, intralciare l'accertamento dell'origine illecita dei proventi ricavati dalle attività delittuose.

Potenzialmente il reato può essere commesso dai soggetti muniti del potere gestorio dell'Ente in forza dello statuto sociale o in ragione di eventuale specifiche procure conferite a soggetti incardinati nell'organigramma dell'Associazione Forte di Bard.

In concreto il reato appare difficilmente realizzabile. Infatti, i flussi in entrata provengono da una parte dalla Regione Autonoma Valle d'Aosta, dalla Compagnia di San Paolo e dalla Fondazione CRT e dall'altra parte dagli utenti dei servizi museali, nonché dai clienti del bar-ristorante e delle attività turistico-ricettive dell'Associazione Forte di Bard, oltre che dalla commercializzazione delle unità immobiliari ad essa concesse in godimento e dalla gestione di un parcheggio privato.

È pertanto, difficile perlomeno che l'Associazione Forte di Bard possa in qualche modo avere la consapevolezza dell'illecita provenienza, anche in considerazione dell'elevato numero di utenti/clienti.

Per quanto riguarda il flusso in uscita, esso attiene esclusivamente al pagamento di fornitori, appaltatori, ma sia gli acquisti di beni/forniture che l'affidamento dei lavori avvengono con procedura di evidenza pubblica, nel rispetto della normativa comunitaria e nazionale e, in particolare per gli acquisti ed i lavori cosiddetti sotto-soglia, dei regolamenti e delle procedure interne.

Inoltre, il sistema informatico in uso consente la perfetta tracciabilità dei flussi finanziari ed un ulteriore strumento di prevenzione è costituito dall'aver attribuito a ciascun responsabile di servizio il potere di autorizzare il pagamento, previa verifica della corretta esecuzione della prestazione, e dall'aver previsto l'ulteriore vaglio finale da parte del Consigliere Delegato prima di effettuare ciascun pagamento.

C) IMPIEGO DI DENARO, BENI O UTILITÀ DI PROVENIENZA ILLECITA.

L'art. 648 ter c.p. individua la fattispecie in cui *«chiunque, fuori dei casi di concorso nel reato e dei casi previsti dagli articoli 648 e 648-bis, impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 1.032 a euro 15.493»*.

La condotta incriminata fa perno sul concetto di «impiego in attività economiche o finanziarie» di beni o altre utilità provenienti da delitto. Si tratta, dunque, di una norma destinata a coprire una fase successiva a quella del riciclaggio, e cioè l'anello terminale sfociante nell'investimento produttivo dei proventi di origine illecita. Si vuole in tal modo impedire che l'ordine economico possa subire gravi turbamenti, anche sotto forma di violazione de principio della libera concorrenza, posto che la disponibilità di ingenti risorse a costi inferiori a quelli dei capitali leciti consente alle imprese criminali di raggiungere più facilmente posizioni monopolistiche.

Potenzialmente il reato può essere commesso da ciascun soggetto munito del potere gestorio dell'Ente in forza dello statuto sociale o in ragione di eventuale specifiche procure conferite a soggetti incardinati nell'organigramma dell'Associazione Forte di Bard.

Con riferimento alla reale possibilità di commissione del reato, valgono le considerazioni già espresse in precedenza per il reato di ricettazione e di riciclaggio.

D) AUTORICICLAGGIO.

La condotta individuata dall'art. 648 ter 1 c.p. è realizzata quando si verificano tre circostanze contemporanee. In particolare: 1) si crea o si concorre a creare una provvista consistente in denaro, beni o altre utilità; 2) si impiega della provvista, attraverso un ulteriore autonomo comportamento, in attività imprenditoriali, economiche e finanziarie; 3) si creano ostacoli alla identificazione della provenienza delittuosa di tali beni.

Oggetto della condotta illecita è rappresentato dal denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, rientrano, pertanto, in tale nozione, oltre ai mezzi di pagamento (così come definiti all'art. 1 co. 2 lett. I) del D. Lgs 231/2007), anche beni immobili, aziende, titoli, metalli preziosi, diritti di credito, in sostanza, tutto ciò che al pari del denaro può avere un'utilità economica o, comunque, può formare oggetto di diritti ai sensi dell'art. 810 c.c..

Il riferimento generico al delitto "non colposo" amplia le ipotesi di autoriciclaggio includendo tra i beni riciclabili anche i proventi derivanti dal reato tributario di cui al D. Lgs. N. 74/2000.

Allo stesso tempo è necessario evitare imputazioni generiche e automatiche per auto riciclaggio, escludendo tutte le ipotesi di reato in cui non è possibile identificare e isolare, dal patrimonio dell'Ente, il provento illecito oggetto di successive operazioni di reimpiego, sostituzione o trasferimento.

Anche tale reato, potenzialmente può essere commesso da ciascun soggetto munito del potere gestorio dell'Ente in forza dello statuto sociale o in ragione di eventuale specifiche procure conferite a soggetti incardinati nell'organigramma dell'Associazione Forte di Bard.

Preliminarmente, è opportuno, analizzare le nuove fattispecie di reati così come modificate ed integrate dalla Riforma dei Reati Tributari, previste dalla legge delega fiscale introdotte con il decreto 158/2015 all'art. 1 del D.Lgs. 74/2000. Alcune per la loro natura non possono essere inquadrabili tra i rischi derivanti dall'autoriciclaggio in quanto non rispondono ai requisiti indicati inizialmente e che devono verificarsi contemporaneamente.

Il reato di dichiarazione infedele, ad esempio, di omesso versamento IVA o degli adempimenti dei sostituti d'imposta.

In concreto il reato non appare facilmente realizzabile. Innanzitutto i flussi in entrata dovrebbero pervenire da una condotta criminosa che si realizza solo al superamento di alcuni limiti previsti dalla normativa sui reati fiscali. Pertanto, è necessario che siano superate le soglie di punibilità previste dal D. Lgs. N. 74/2000, per poter determinare l'esistenza del reato presupposto. In secondo luogo è necessario che i flussi in uscita siano destinati ad attività imprenditoriali, economiche e finanziarie idonee a ostacolare l'accertamento della provenienza delittuosa.

Va, poi, considerato che come chiarito dalle Linee guida di Confindustria il reato di autoriciclaggio, in relazione ai proventi derivanti dall'evasione fiscale, comporta la necessità di identificare e isolare dal patrimonio aziendale del contribuente, il provento illecito oggetto delle successive operazioni di reimpiego, sostituzione o trasferimento. In sostanza, è necessario che al compimento del reato fiscale presupposto segua un'azione in cui il provento della frode fiscale venga fisicamente isolato dal patrimonio del contribuente e

trasferito su un conto corrente apparentemente terzo, gestito da un operatore fiduciario che agisce in un paese off-shore con una società di diritto estero, non operativa e priva di reali finalità imprenditoriali. In tale particolare situazione è possibile ipotizzare l'esistenza del reato di autoriciclaggio. Nel caso in cui il risparmio d'imposta illegittimo o il provento del reato presupposto, reti confuso nel patrimonio del contribuente e venga reimpiegato anche in attività economiche oggetto dell'odierna attività aziendale, non si potrà rilevare la necessaria condotta idonea ad ostacolare l'identificazione delittuosa del bene.

Tali ipotesi sono difficilmente realizzabili nell'Associazione Forte di Bard in quanto i flussi di entrata per essere individuati, innanzitutto necessitano di una vera e propria pregiudiziale dibattimentale volta a verificare la reale esistenza del reato presupposto. Inoltre, il reato presupposto dovrebbe rinvenire dall'annotazione di fatture inesistenti. Tali fatture potrebbero generare un maggior credito IVA rimborsato dalla Pubblica Amministrazione o determinare la percezione di finanziamenti o contributi pubblici ó Comunitari o Regionali ó derivanti dalla rendicontazione di fatture false, entrambi proventi da destinare all'attività di autoriciclaggio con trasferimento all'estero.

L'organizzazione dell'Associazione Forte di Bard e la compartecipazione di numerosi soggetti ai processi aziendali, con la conseguente segregazione di attività e responsabilità, riducono sensibilmente i rischi di autoriciclaggio dei proventi ó da reatoö.

Per quanto riguarda i flussi in uscita, le procedure di evidenza pubblica previste dalle normative comunitarie e nazionali per gli acquisti di beni e forniture e per l'affidamento dei lavori, sopra e sottosoglia, nonché l'adempimento degli oneri pubblicitari imposti dalla normativa ed osservati dall'Ente in relazione alle gare, consente piena tracciabilità dei flussi finanziari.

II) I PRINCIPI DI COMPORTAMENTO.

Nonostante il rischio di reale commissione dei reati in argomento sia allo stato praticamente nullo, si ritiene comunque di dover dettare alcuni principi generali di comportamento e di attuazione del processi decisionali (di seguito specificati), soprattutto in relazione alla funzione di controllo dell'OdV.

A) Principi generali di comportamento.

È fatto espresso divieto di:

- acquistare beni di provenienza delittuosa;
- ricevere beni di provenienza delittuosa;
- occultare beni di provenienza delittuosa;
- intromettersi nell'acquisto, ricezione o occultamento di beni di provenienza delittuosa;
- sostituire o trasferire beni di provenienza delittuosa;
- ostacolare l'identificazione di beni di provenienza delittuosa;
- impiegare nell'attività dell'Associazione Forte di Bard beni di provenienza delittuosa.

B) Principi di attuazione dei processi decisionali.

Al fine di prevenire la commissione dei reati di cui all'art. 25 *octies*, ciascuna responsabile delle varie aree di attività dell'Associazione Forte di Bard interessato deve:

- Verificare l'attendibilità commerciale e professionale dei fornitori/partner commerciali e finanziari;
- Verificare la regolarità dei pagamenti e dei versamenti tributari e contributivi;
- Verificare la piena coincidenza tra i destinatari dei pagamenti e controparti effettivamente coinvolte nella transazione;
- Verificare i flussi finanziari aziendali con riferimento a pagamento verso terzi ;
- Verificare il rispetto delle soglie dei pagamenti per contanti;
- Garantire la tracciabilità di tutti i flussi finanziari;
- Garantire la tracciabilità dei processi autorizzativi dei pagamenti.