UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA "GIORGIO FUÀ"

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management
Curriculum Economia e diritto d'impresa

I SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO

MODELLI ORGANIZZATIVI 231 E I REATI

PRESUPPOSTO

INTERNAL CONTROL SYSTEMS

ORGANIZATIONAL MODELS 231 AND PREDICATE OFFENCES

Relatore: Chiar.mo
Prof. Sergio Branciari

Tesi di Laurea di:
Elisabetta De Vecchis

Anno Accademico 2018 – 2019

INDICE

INTRODUZIONE 1

CAPITOLO 1: I SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO 3

1.1 Evoluzione dei sistemi di controllo interno 3

1.1.1 Origini normative 5

1.1.2 Treadway commission 6

1.1.3 Legislazione italiana 9

1.2 Riferimenti ai principi di revisione Isa Italia 11

1.2.1 Limiti del S.C.I. 13

1.3 Le definizioni di Sistemi di controllo interno 15

1.3.1 Presupposti del S.C.I. 17

1.4 I livelli di controllo 21

1.4.1 Il sistema di controllo interno 22

1.4.2 L'Enterprise Risk Management 23

1.4.3 L'Internal Audit 25

CAPITOLO 2: I MODELLI ORGANIZZATIVI PER L'ESENZIONE DA RESPONSABILITÀ DELL'ENTE 29

2.1 La responsabilità amministrativa 29

2.1.1 I soggetti 31

2.1.2 L'autonomia della responsabilità dell'ente 34

2.1.3 Il sistema sanzionatorio 35

2.2 I modelli organizzativi 231 39

2.2.1 Le caratteristiche dei modelli 43

2.2.2 La predisposizione del modello 47

2.3 I codici etici 52

2.4 L'organismo di vigilanza 54

2.4.1 I compiti dell'organismo di vigilanza 59

CAPITOLO 3: I REATI PRESUPPOSTO 65

3.1 I reati presupposto 65

3.1.1 Il reato-presupposto 25-septies 70

3.1.2 Il reato presupposto 25-undecies 74

3.1.3 Reati tributari 77

3.2 Il reato presupposto 25-octies 82

3.2.1 Il riciclaggio 87

3.2.2 L'autoriciclaggio 91

3.3 Le principali disposizioni da prevedere nel Modello 231 ai fini antiriciclaggio 97

3.3.1 Rapporti con i fornitori e partner commerciali 99

3.3.2. Gestione delle risorse finanziarie 101

3.3.3 Attività inerenti alla contabilità e la fiscalità 102

3.4 Integrazione tra il D.lgs 231/2001 ed i soggetti obbligati dal D.lgs 231/2007 104

CAPITOLO 4: CASO STUDIO: IL MODELLO 231 DI SO.GE.S.I. 109

4.1 Perché il modello 231? 110

4.2 L'organismo di vigilanza 113

4.3 Il codice etico 116

4.4 Le procedure 117

4.4.1 Procedura dei rapporti con la Pubblica Amministrazione 123

4.4.2 Procedura operativa di acquisto di beni, servizi e consulenze 124

4.4.3 Procedura regole di comportamento nei rapporti con i terzi e procedura di gestione dei rapporti con i terzi 126

4.4.4 Procedura omaggi e donazioni 128

4.4.5 Procedura rimborsi spese, trasferte e spese di rappresentanza 129

4.4.6 Procedura di tesoreria 129

4.4.7 Procedura operativa per la redazione del bilancio ed il controllo di gestione 132

4.4.8 Procedura di selezione, assunzione, gestione e formazione del personale 133

4.4.9 Procedura in materia di salute e di sicurezza sui luoghi di lavoro e normativa ambientale 134

4.5 Conclusioni sul modello 135

CAPITOLO 5: COMPLIANCE 231: UNA REALTÀ SEMPRE PIÙ CONCRETA 139

5.1 Modelli 231: obbligo o facoltà? 139

5.1.1. Casi di obbligo già esistenti 143

5.2 Pregi e difetti dei modelli 231 147

5.3 La diffusione dei modelli 231 152

CONCLUSIONI 159

BIBLIOGRAFIA 163

SITOGRAFIA 171

RINGRAZIAMENTI 173

INTRODUZIONE

Il seguente lavoro si pone come obiettivo l'esame dei modelli di organizzazione derivanti dal d.lgs. 231/2001 riguardanti l'esenzione da responsabilità dell'ente, esaminandone gli aspetti principali e dando così una visione più ampia ad uno strumento che sta diventando sempre più diffuso nella nostra realtà aziendale.

Per rendere maggiormente comprensibile l'ambito di applicazione di tali modelli, si inizierà la trattazione con la descrizione dell'evoluzione dei sistemi di controllo interno e dell'organizzazione dei loro vari livelli, per poi proseguire con l'introduzione dei documenti e procedure necessarie alla creazione di tali strutture, che ad essi si collegano.

Di fondamentale interesse è poi la conoscenza dei reati che tale normativa intende prevenire: il capitolo tre ne definirà le maggiori ipotesi, ponendo particolare attenzione ai reati di riciclaggio ed autoriciclaggio, la cui introduzione nel decreto ha portato molte

aziende a dotarsi di modelli che prevenissero la commissione degli stessi, anche a seguito dell'ottemperanza alle direttive riguardanti l'antiriciclaggio. Inoltre, si darà anche uno sguardo ai futuri aggiornamenti di cui la stessa normativa sarà protagonista, tra i principali la possibilità di introduzione dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto.

Per rendere tale lavoro maggiormente attinente alla realtà economica che ci circonda, composta soprattutto da piccole e medie aziende, è stato poi esaminato un reale modello 231 in procinto di approvazione relativo alla Sogesi Srl, società di servizi commerciali operante ad Ancona. In tal modo è stato possibile evidenziare pregi e difetti riguardanti la scelta di utilizzo di tali modelli, facendo anche alcune riflessioni in merito al futuro andamento della normativa stessa. Tale argomento verrà poi ripreso e maggiormente ampliato nel capitolo conclusivo del lavoro tramite l'esame di indagini statistiche.

CAPITOLO 1

I SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO

1.1 Evoluzione dei sistemi di controllo interno

Il sistema di controllo interno è, ad oggi, un elemento fondamentale del sistema di governo dell'impresa, che permette di ottenere un allineamento tra attività aziendale, strategie e politiche societarie, per il raggiungimento degli obiettivi prefissati dal management[1]. Proprio per tale motivo e a conferma dello stesso, si è sviluppata nel tempo una legislazione sempre più attenta a tale sistema.

Innanzitutto, è importante ricordare che nell'ambito del diritto d'impresa, l'espressione "controllo societario" può ricorrere con un duplice significato. In primo luogo, va a riguardare il rapporto di

[1] "Il sistema di controllo interno favorisce il buon funzionamento delle aziende", G. D'ONZA, *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, Giuffrè Editore, Milano, 2008

"influenza dominante" intercorrente tra compagini societarie[2], tipico della derivazione anglosassone - to control - con la quale si va ad intendere un insieme di procedure volte al miglior funzionamento della gestione aziendale.

Al contrario, il controllo sulla società viene assunto come opposto a quello effettuato dall'amministrazione e in questa seconda accezione, il termine "controllo" indica l'attività di accertamento o di assicurazione che risponde a determinate regole; esso deriva dal francese *contre-rôle* che ne evidenzia il ruolo ispettivo e di vigilanza.

Nella moderna accezione di controllo interno possiamo andare a ricomprendere entrambe le visioni sopra citate che, invece di porsi in estrema conflittualità, sono riuscite a creare un sistema armonizzato per favorire il corretto svolgimento aziendale.

[2] G. GASPARRI, *Quaderni giuridici*, Consob, 2013.

1.1.1 Origini normative

Il sistema di controllo interno fino agli anni ’40 venne concepito come un aspetto incidentale della revisione contabile, infatti esso era esperito tramite autonome attività ispettive da parte degli organi dell’amministrazione societaria, che dovevano rispondere a requisiti di indipendenza ed integrità. Con il crescere delle dimensioni delle imprese però, i revisori esterni iniziarono a dover effettuare controlli a campione e a dover valutare preventivamente il sistema di controllo delle società, andando via via a creare la necessità di implementare tali sistemi.

Fu poi dagli anni ’50 che si iniziò a definire il controllo interno in maniera più ampia, partendo dalla definizione del Committee on Auditing Procedure, dell’American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) che divise i controlli tra amministrativi e contabili. Nel 1977 venne poi emanato dal Security Exchange Commission (SEC) il Foreign Corrupt Practices Act, contro la corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche

internazionali, che impose alle imprese un ventaglio di controlli interni, focalizzati sulla trasparenza dei libri contabili, in modo da permettere, sia all'impresa stessa che alle autorità federali, di esercitare un agevole controllo sulla gestione dei flussi finanziari andando così a fornire una nozione di controllo contabile precisa ed obbligatoria per le società quotate.

1.1.2 Treadway commission

Il periodo intercorrente fino agli anni 80' vide il proliferare, soprattutto negli Stati Uniti, di una serie di scandali finanziari determinati da bilanci irregolari, mancate informative e attività di riciclaggio. Tutto ciò portò ovviamente alla necessità di riesaminare il ruolo dei sistemi di controllo interno ed andare ad implementarli, e fu così che venne creata la Treadway Commission nel 1985 con lo scopo di individuare le cause dei falsi in bilancio. La Commissione però non si limitò a questo ma andò a formulare delle raccomandazioni per le società, aggiornando l'idea di sistemi di controllo interni che

passarono da un insieme di operazioni slegate e cadenzate, ad un sistema armonico tale da definire i possibili rischi a cui può essere sottoposta l'azienda in una logica ex ante e ad implementare tali aree con procedure comportamentali definite.

Tale lavoro portò nel 1992 alla creazione del "COSO Report: Internal Control-Integrated Framework", un modello teorico per la definizione delle metodologie, criteri di valutazione e strumenti operativi da adottare nella creazione dei sistemi di controllo. Esso divenne uno standard per tutti i paesi, senza valenza legale ma solo di raccomandazione, fino al 2002 quando venne inserito nel Sarbanes-Oxley Act negli Stati Uniti, mentre in altri Paesi fu poi oggetto di apposita legislazione.

La definizione di controllo interno prevista dal COSO è: un processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale, che si prefigge lo scopo di fornire una ragionevole sicurezza sulla realizzazione dei seguenti obiettivi:

- efficacia ed efficienza delle attività operative;

- attendibilità delle informazioni di bilancio;

- conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore.[3]

Nel 2004, vista la continua crescita di interesse verso la gestione dei rischi, venne emanato il COSO II o Enterprise Risk Management (ERM), che ampliò la nozione di controllo andando a comprendervi anche la gestione dei rischi aziendali, così da combinare insieme dimensioni operative, definite già dal COSO I, e strategiche per la gestione di eventi futuri riguardanti l'attività aziendale. Esso andrà poi a costituire un controllo di secondo livello che sarà oggetto di successiva trattazione.

Dal 2013 sono stati avviati nuovi lavori per l'emanazione del COSO REPORT III volto ad evidenziare gli effetti della globalizzazione e delle nuove tecnologie sui sistemi di governance e di controllo delle imprese.

[3] G. GASPARRI, *Quaderni giuridici,* Consob, 2013.

1.1.3 Legislazione italiana

Il panorama italiano si caratterizza per una ripetuta stratificazione di disposizioni di rango legislativo, alle quali si aggiunge un apparato di best practices di matrice autodisciplinare. Andando infatti ad esaminare l'evoluzione legislativa, possiamo notare che inizialmente si ritrova il concetto di sistema di controllo all'interno del DPR 136/1975, basato sul controllo contabile delle società quotate, e nei principi di revisione del consiglio nazionale dei dottori commercialisti del 1996 riguardanti i modelli di comportamento per il collegio sindacale. Sarà poi nel 1997 che il Progetto di Corporate Governance per l'Italia riprenderà la definizione di SCI riportata nel COSO I.

Il primo riferimento normativo vero e proprio lo abbiamo però nel 1998 con la Riforma Draghi (D.lgs. n.58), che detta le disposizioni volte ad aumentare la trasparenza e l'indipendenza dei ruoli d'attività di amministrazione e controllo[4]; seguito dalla normativa secondaria

[4] L. F. MARINIELLO, *Internal Auditing*, FrancoAngeli, Milano, 2010, pag.29.

con il Codice di Autodisciplina per le società quotate (Codice Preda) emanato dalla Borsa Italiana S.p.a. per promuovere l'utilizzo delle best practices.

Lo sviluppo di adeguati sistemi di controllo interno è stato poi rafforzato dall'emanazione del D.lgs. 231/2001 basato sulla possibilità di esenzione da responsabilità amministrativa dell'ente, dove tale funzione esimente è adempiuta con la costruzione di appositi modelli organizzativi che incorporano i sistemi di controllo interno stessi. Tale rafforzamento è stato confermato anche con la Riforma del diritto Societario del 2003 (D.lgs. n.6).

Infine, dopo gli scandali finanziari che hanno riguardato il nostro Paese dal 2000, come nel caso Parmalat, si è evidenziata la necessità per le imprese di avere degli operanti sistemi di controllo tramite l'emanazione della legge a Tutela del Risparmio n. 262/2005.

1.2 Riferimenti ai principi di revisione Isa Italia

La legislazione italiana ha però lasciato ampio spazio anche alle normative auto disciplinari e tra queste troviamo i principi di revisione (ISA ITALIA) che vanno a far riferimento ai sistemi di controllo interni.

Andando ad esaminare gli organi chiamati ad esercitare le differenti tipologie di controlli, si possono, infatti, distinguere i controlli "interni" da quelli "esterni": i primi competono agli appositi organi e funzioni aziendali appartenenti all'organizzazione dell'impresa (consiglio di amministrazione, anche mediante appositi comitati consultivi, collegio sindacale, funzione di internal audit, organismo di vigilanza ex d.lgs. n. 231/01), mentre i secondi vengono esercitati da soggetti al di fuori della struttura funzionale dell'impresa (società di revisione, Consob, Banca d'Italia).

Per quanto riguarda i principi di revisione vi è un diretto riferimento al Sistema di Controllo interno nel principio n.315 denominato "L'identificazione e la valutazione dei rischi significativi

mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", che evidenzia come il revisore debba acquisire una comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, andando ad esaminare anche le componenti del S.C.I, di come l'impresa ha fronteggiato i rischi che le si sono presentati, delle attività messe in funzione per il monitoraggio dei sistemi stessi e delle azioni messe in atto in caso di carenze nei propri controlli.

Il revisore potrà così identificare le tipologie di errori potenziali e dei fattori che incidono sul rischio, determinando le tempistiche di revisione, come viene ribadito nel principio n.330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

La valutazione del sistema di controllo sarà conseguita tramite controlli generali che concorrono a dar affidabilità all'organizzazione aziendale, e controlli specifici che saranno riferiti invece, a singole voci o cicli operativi.

Nel caso in cui il revisore riscontri una carenza nel sistema di controllo interno dovrà, secondo il principio ISA 265, comunicarlo per iscritto ai responsabili del sistema di governance, tramite una

management letter, suggerendo eventualmente delle azioni correttive per superare le carenze riscontrate, come forma di consulenza.

Nel momento in cui non trovi una possibile azione correttiva, egli potrà inserire nella relazione finale di aver riscontrato una limitazione allo svolgimento delle procedure vista la carenza del sistema di controllo interno.

In riferimento, invece, alla questione della revisione interna, questa è posta in relazione alla revisione esterna dal principio 610 "Utilizzo del lavoro di revisori interni", con il quale viene definita la responsabilità del revisore esterno verso i revisori interni, nel caso in cui egli abbia deciso di utilizzare il loro lavoro come base per la revisione contabile. Si va dunque ad esaminare la verifica del revisore interno per vedere se rispetta i requisiti di indipendenza e competenza.

1.2.1 Limiti del S.C.I.

Il controllo interno viene spesso considerato come il mezzo per evitare che un'azienda commetta errori e che dunque riesca a

raggiungere tutti gli obiettivi postisi in termini di gestione, bilanci e finanze[5].

Ovviamente non può essere così ed infatti il principio di revisione 315 va ad evidenziare come l'esistenza di un sistema di controllo interno non garantisca l'inesistenza di errori significativi ma possa invece mostrare alcune limitazioni insite nel sistema stesso.

Secondo il principio, infatti, il sistema di controllo interno può fornire solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi di informativa finanziaria[6].

I limiti insiti nel S.C.I possono riguardare un giudizio errato del management o un errore umano; inoltre non è da escludere una possibile collusione tra più persone atte al controllo per l'elusione dello stesso. Personale di livelli differenti potrebbe infatti accordarsi per eludere dei controlli affinché i risultati possano apparire conformi ai budget previsti o per ottenere degli incentivi.

---

[5] PRICEWATERHOUSE COOPERS, *Il sistema di controllo interno: un modello integrato di riferimento per la gestione dei rischi aziendali*, Ilsole24ore, Milano, 2004

[6] Principio di revisione ISA ITALIA n. 315 "*L'identificazione e la valutazione dei rischi significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera"*

Il controllo interno è dunque visto da tale principio come una valutazione soggettiva della misurazione del rischio e delle attività volte a ridurlo, e per questo non può essere considerato come unica fonte di sorveglianza, andando così ad elevare la posizione del revisore esterno.

1.3 Le definizioni di Sistemi di controllo interno

Prima di definire il concetto di sistema di controllo interno è meglio comprendere i singoli concetti che lo compongono. Tale sistema è costituito da tre elementi fondamentali: obiettivi, struttura e processi e risultati. La struttura è data dall'insieme degli elementi, mentre i processi si riferiscono alle attività adottate per raggiungere gli obiettivi stabiliti.

Il sistema di controllo interno non ha una definizione unanime, ma si può far riferimento a quella data dall'Associazione italiana Internal auditors secondo la quale il sistema di controllo interno è l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate

dall'azienda, finalizzate a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi di:

- Efficacia ed efficienza delle attività operative
- Attendibilità delle informazioni di bilancio
- Conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore

Interessante è anche la definizione di controllo interno data dal CNDCEC che lo definisce come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche contabili ed extracontabili adottate dalla società allo scopo di garantire la conformità dell'attività aziendale all'oggetto sociale, la salvaguardia del patrimonio e l'attendibilità dei dati dell'informazione sociale.

Integrando tale definizione con quella del COSO II o ERM, si avrà l'accezione evoluta secondo la quale il sistema di controllo interno è uno strumento di gestione integrata del rischio d'impresa associata ai processi di risk assessment e di risk management con l'adozione dell'approccio risk-based in sede di progettazione e valutazione dei controlli.

1.3.1 Presupposti del S.C.I.

Il COSO report tra le sue definizioni definisce i cinque elementi costitutivi del sistema di controllo interno dati dall'ambiente di controllo, la valutazione dei rischi, l'attività di controllo, il sistema informativo e il monitoraggio[7]. Le definizioni di tali elementi mutano a seconda della tipologia di attività esaminata, del grado di tecnologie utilizzate in azienda e del rapporto tra manager e controllo.

Tali categorie possono poi, a loro volta, essere distinte in componenti di struttura (ambiente di controllo, informazione e comunicazione) e di processo (valutazione dei rischi, attività di controllo e monitoraggio).

L'ambiente di controllo pervadendo tutto il sistema aziendale si traduce in una cultura che dà un carattere distintivo all'azienda ed influenza tutti gli altri elementi. Le caratteristiche principali di un

[7] Commissione Revisione contabile e controllo dei conti composta da: D. LANDONI, G. RUSCIO, *"Il sistema di controllo interno",* 2004

buon ambiente di controllo sono date dalla condivisione di integrità e valori etici trasmessi a tutti i dipendenti, competenza del personale ed attribuzione dei poteri, stile di direzione e struttura organizzativa che diviene solitamente più articolata al crescere della dimensione, così come diventa maggiore l'attenzione per il sistema di controllo.

Per quanto riguarda invece l'informazione e la comunicazione si fa riferimento a delle caratteristiche di base per valutarne le qualità che sono date dal contenuto, tempestività, aggiornamento, accuratezza ed accessibilità [8]. Queste caratteristiche dovranno essere rispettate sia nelle politiche interne, che esterne, per garantire la trasparenza dell'informazione e della redazione di bilancio.

I componenti di struttura invece, devono innanzitutto valutare attentamente il rischio aziendale[9]. Tale rischio infatti rappresenta un valore aggiunto per l'azienda e dunque anche per gli azionisti, ma se non attentamente stimato potrà produrre l'effetto contrario e cioè una

[8] L. F. MARINIELLO, *Internal Auditing*, FrancoAngeli, Milano 2010, p.64

[9] "L'attività aziendale, a prescindere dal settore di appartenenza, è svolta in situazioni di incertezza, poiché è sottoposta a rischi connaturati alla condizione esistenziale dell'azienda stessa." G. FERRERO, *Impresa e management*, Giuffrè Editore, Milano, 1987

distruzione di ricchezza aziendale. Un approccio fondamentale a questo tema è stato dato dal COSO ERM con l'integrazione dei presupposti del SCI con altri due elementi definibili come risk assessment, che definisce tutti i possibili rischi riscontrabili in ambito aziendale, sia dal punto di vista della probabilità di accadimento sia dell'impatto che potrebbe avere sull'azienda, e risk response, che riguarda invece le attività di contenimento o contrasto poste in essere per controllare i rischi definiti dal risk assessment stesso.

Graficamente tali presupposti possono essere rappresentati dal cubo del COSO ERM:

fig. 1: COSO ERM [10]

L'attività di controllo serve invece per confrontare l'allineamento tra obiettivi programmati ed ottenuti, andando dunque a rappresentare la parte attuativa del sistema di controllo interno[11]. A tal fine occorre rispettare i criteri di separazione delle funzioni con

[10] Pricewaterhause Coopers e Associazione italiana Internal Auditors

[11] A. ARENS, S. BEASLEY, R. ELDER, *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2005.

meccanismi di segregazione delle funzioni, mantenendo comunque un'attenta comunicazione tra le stesse e producendo una documentazione scritta di tutti i passaggi intercorsi. Infine, con l'attività di monitoraggio si individuano le disfunzioni del sistema così da correggerle e rendere il sistema più efficiente possibile; il monitoraggio deve poi essere eseguito in modo continuo e specifico.

1.4 I livelli di controllo

L'evoluzione dell'importanza delle attività di controllo ha creato un forte legame delle stesse con il sistema di governance aziendale, prevedendo delle procedure di monitoraggio di tutti i processi aziendali; in tal modo si va a combinare la gestione con i rischi aziendali, che saranno rappresentati da un generico rischio d'impresa non eliminabile, anche definito come rischio di mercato, e da altri rischi invece eliminabili grazie ad un adeguato controllo.

Va dunque strutturato un modello di controllo che preveda 3 elementi fondamentali:

- Individuazione dei processi da sottoporre a verifica
- La definizione dei soggetti responsabili del controllo
- L'indicazione degli strumenti e delle risorse impiegati nell'attività di accertamento.[12]

Tali controlli potranno semplicemente verificare i processi o essere incentrati sul miglioramento del sistema aziendale, a seconda di ciò, si potranno suddividere in tre livelli distinti.

1.4.1 Il sistema di controllo interno

Il Sistema di controllo interno rappresenta il primo livello, anche definito come controllo di linea, ed è diretto ad assicurare il corretto svolgimento delle operazioni aziendali e il loro allineamento alle politiche di business definite dalla società.

Si basa su controlli e verifiche sistematici o a campione sulle varie attività, di carattere procedurale, contabile ed informatico per

[12] L. F. MARINIELLO, *Internal Auditing*, FrancoAngeli, Milano, 2010.

determinare il corretto svolgimento delle stesse, sia a livello aziendale che normativo. Si tratta di controllare che tutte le operazioni siano state effettuate con un'autorizzazione dei dirigenti responsabili e che siano state registrate tempestivamente e correttamente ai fini della redazione di bilancio[13].

Tale sistema dovrà dunque essere costruito ed implementato nell'impresa, viste le peculiarità che ognuna possiede e saranno strumenti imprescindibili che costituiscono la base di tutte le altre tipologie di controllo.

1.4.2 L'Enterprise Risk Management

L'ERM o controllo di secondo livello, è dato dal controllo effettuato sui rischi, e ha l'obiettivo di assicurarne la gestione. Il rischio economico generale viene suddiviso in macroclassi (rischio operativo, finanziario, ambientale, reputazionale) che dovranno essere

[13] L. MARCHI, *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Giuffrè Editore, Milano, 2012

singolarmente stimate ed elaborate per andarne a ridurne la probabilità di manifestazione[14].

Una volta identificati i rischi aziendali, con il risk assessment si vanno a comprendere i rischi potenziali che possono influenzare gli obiettivi aziendali e ad ipotizzare delle azioni correttive basate sul rischio inerente, cioè il rischio gravante sull'attività indipendente dalle operazioni di controllo messe in atto, ed il rischio residuo, cioè il rischio a cui rimane esposta l'attività aziendale, dopo aver adottato le opportune precauzioni di controllo. Tutto ciò dovrà poi essere riportato in una mappa dei rischi aziendali.

L'enterprise risk management permette, combinando dimensioni operative e strategiche, di stimare la probabilità di eventi futuri e di prepararvisi in collaborazione con il controllo di primo livello. La definizione maggiormente utilizzata per l'ERM è quella proposta dal COSO ERM che lo definisce come un processo, realizzato dal Consiglio di Amministrazione della società, dall'Alta

[14] Per approfondimenti sull'Erm: C. DITTMEIER , *Internal Auditing: chiave per la Corporate governance*, Egea, Milano, 2011

Direzione e da altro personale, applicato all'elaborazione della strategia aziendale, che coinvolge la società nel suo complesso. Esso è progettato per:

- identificare gli eventi potenziali che potrebbero avere un impatto più o meno significativo sull'azienda,
- gestire il rischio nell'ambito del grado di propensione al rischio definito dall'azienda,
- fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi aziendali[15].

1.4.3 L'Internal Audit

Infine, abbiamo il controllo di terzo livello o Internal Audit, che svolge una funzione di supervisione sugli altri due livelli. Viene definita dall'Associazione italiana Internal Auditors come "un'attività indipendente ed obiettiva di assurance e consulenza finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione

[15] Commitee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission, *Enterprise Risk Management- Integrated Framework,* 2004

aziendale[16]. Assiste l'organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi tramite un approccio professionale e sistematico, che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di controllo di gestione dei rischi e di corporate governance".

Le caratteristiche principali su cui si basa tale processo dunque sono: l'indipendenza, l'obiettività e la professionalità dei soggetti che devono garantire l'attività di consulenza ed assurance.

Per quanto riguarda l'attività di assurance, l'auditor cercherà di migliorare la qualità delle informazioni aziendali, procurandone delle nuove o rendendo il sistema più tempestivo in modo tale da ottimizzarne l'utilizzo e l'affidabilità[17].

Tutti gli internal auditors devono far riferimento al codice etico per essi previsto, basato sui principi di integrità, obiettività, riservatezza e competenza; allo standard della professione, che definisce le caratteristiche principali di un Auditor, e gli standard di

[16] Politiche aziendali: V. CODA, *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1995
[17] C.G. GROSSI, *Internal Audit: l'inizio di una nuova avventura*, AIIA, Milano, 2002

prestazione, e alle best practices che derivano dall'esperienza di Auditors competenti in materia.

Doveroso è fare un riferimento alla divisione tra internal ed external audit (revisione esterna). Solitamente i due rami convergano, in quanto l'internal audit fornisce dati all'external al fine di ridurne i costi, mentre i risultati prodotti dall'audit esterno saranno punti di partenza per l'audit interno, sebbene come già visto l'external audit non sempre riconosce la totale indipendenza dell'auditor interno.

Lo scopo principiale dell'audit interno è dunque quello di fornire un supporto all'alta direzione e garantire la funzionalità del sistema di controllo interno.

Inoltre l'attività di Internal Audit potrà anche diventare parte attiva del processo di creazione del valore aziendale andando a creare un sistema integrato di governance aziendale rispondente alle nuove esigenze di mercato. Tale attività può infatti svolgere un ruolo importante nelle comunicazioni, nelle fasi di programmazione e nel

controllo dei rapporti tra management e proprietà per diluire i possibili conflitti di agenzia[18].

[18] S. GARZELLA, D. MANCINI, L. MOSCHERA, *Sistemi di controllo interno e soluzioni organizzative*, Giappichelli Editore, Torino, 2009.

CAPITOLO 2

I MODELLI ORGANIZZATIVI PER L'ESENZIONE DA RESPONSABILITÀ DELL'ENTE

2.1 La responsabilità amministrativa

Il decreto legislativo 231 del 2001 ha introdotto nel nostro Paese, recependo la legge delega n.300 del 2000 sulle convenzioni internazionali ed europee relative alla lotta alla corruzione internazionale e alla tutela delle finanze comunitarie[1], la responsabilità amministrativa dell'ente. Tale responsabilità è posta a carico di società, enti e associazioni anche privi di personalità giuridica[2], e oltre all'esigenza di tutelare interessi comunitari, va a rispondere alla

[1] F.M. D'ANDREA, A. DE VIVO, L. MARTINO, *I modelli organizzativi ex d.lgs 231/2001 – la responsabilità amministrativa dell'imprese*, Giuffrè editore, 2006

[2] P. PREVITALI, *Modelli organizzativi e compliance aziendale – l'applicazione del d.lgs 231/2001 nelle imprese italiane*, Giuffrè, Milano, 2009

volontà di equiparare l'azione di singoli soggetti a quella di organismi plurisoggettivi[3].

L'introduzione della responsabilità dell'ente ha scardinato uno dei principi cardine del diritto romano "societas delinquere non potest" facendo sorgere anche numerosi dubbi sulla definizione di responsabilità amministrativa, in quanto esaminando i reati presupposto del decreto si va ad evidenziare una matrice penalistica della normativa, viste anche le sanzioni penali applicabili. Proprio per questo motivo secondo molti studiosi si può parlare di un "tertium genus" di responsabilità, definibile come amministrativa-penale, che coniuga i due sistemi punitivi per ottenere un diritto sanzionatorio che comprenda l'efficacia preventiva e la massima garanzia propria del penale[4].

[3] M. ROMANO, *La responsabilità amministrativa degli enti, società o associazioni: profili generali*, Rivista Societaria, 2002

[4] Relazione al d.lgs. 231/2001 §.1.1

2.1.1 I soggetti

L'articolo 5 del decreto al comma 1 cita: "L'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio:

a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale, nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;

b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a."

Doveroso è definire i concetti di interesse e vantaggio che vanno intesi separatamente[5].

L'interesse implica la sola finalizzazione del reato al conseguimento di un'utilità, in caso di mancato conseguimento della stessa l'interesse sussiste ugualmente e darà origine alla

[5] La definizione venne data dalla Cassazione nella sentenza n.3615 del 30 gennaio 2006.

responsabilità. La valutazione dello stesso va dunque effettuata ex ante e secondo un metro marcatamente soggettivo, anche se le ultime giurisprudenze stanno tentando di riportare la definizione su un piano più oggettivo, considerando la responsabilità anche quando il soggetto, perseguendo un suo interesse personale, realizzi obiettivamente quello dell'ente[6].

Il vantaggio invece ha una valutazione prettamente oggettiva, valutabile ex post, sulla base degli effetti derivanti dall'illecito commesso, anche se solo di risparmio di spesa.

Per quanto riguarda la suddivisione dei soggetti, il legislatore ha preferito ricorrere ad una connotazione oggettivo-funzionale, in quanto le funzioni possono essere rivestite sia in via formale, sia in rapporto all'esercizio di fatto delle funzioni di direzione o gestione[7].

I soggetti descritti dalla lettera a) dell'articolo n.5 sono definiti "soggetti apicali" in quanto rivestono funzioni di direzione e controllo

[6] Cfr. art sole24ore*, Il percorso normativo del d.lgs. 231/2001*, focus n.11 Il Sole 24 Ore, 2018
[7] C. ODORIZZI, *Apicali e sottoposti, i soggetti responsabili*, Focus n.11 del sole24ore, 2018.

come gli amministratori, i direttori generali, i rappresentanti legali. Se la commissione del reato riguarda questi soggetti, la responsabilità dell'ente è presupposta ed è stabilita la regola dell'inversione della prova; sarà dunque la società a dover dimostrare di aver adottato ed efficacemente applicato un modello organizzativo completo per la prevenzione di tale reato, e che lo stesso è stato fraudolentemente eluso dal soggetto per un proprio interesse. Questa inversione va a confermare la presenza di un terzo genere di responsabilità, in quanto nel processo penale non è contemplata l'inversione dell'onere della prova.

I soggetti della lettera b) dell'articolo sono invece definiti soggetti "sottoposti" in quanto legati agli apicali da vincoli di subordinazione. Se il reato è commesso da uno di questi soggetti sarà il pubblico ministero a dover provare che l'illecito è stato causato dall'inosservanza degli obblighi di vigilanza e che sussiste la responsabilità dell'ente.

2.1.2 L'autonomia della responsabilità dell'ente

La responsabilità dell'ente, per i reati presupposto inseriti nel d.lgs. 231, è autonoma e distinta rispetto a quella del soggetto che ha commesso l'illecito, se dallo stesso risulta un vantaggio per la società. Il reato commesso dal soggetto diviene difatti direttamente ascrivibile all'ente, senza che venga violato il principio costituzionale che sancisce la personalità della responsabilità penale[8].

La responsabilità dell'ente resta ferma anche quando il reato subisce una vicenda estintiva per il soggetto, purché diversa dall'amnistia, riprendendo il principio giuridico secondo il quale non si estinguono le obbligazioni civili derivanti da reato. Non vi sarà invece possibilità di procedimento dell'illecito amministrativo se non può essere iniziata o proseguita l'azione penale verso l'autore del reato per mancanza di causa di procedibilità[9].

[8] Cfr: CIRCOLARE N.26/ir del 10 novembre 2011, cndcec.
[9] Art. 37 d.lgs. 231/2001

Se l'autore materiale del reato è un ignoto o il reato non è imputabile, la responsabilità dell'ente sussiste, secondo il comma 1 dell'articolo 8 del decreto, ma rimarrà dubbia la comprensione del reato in questione vista la difficoltà di applicazione dell'articolo 6 o del 7 del decreto, andando così a creare una sorta di attenuazione del diritto di difesa dell'ente e ponendosi in conflitto con gli articoli costituzionali che lo sanciscono. Si può concludere con l'affermazione che, in via generale, la sorte dell'ente sarà connessa a quella dell'autore del reato, sebbene questo in certi casi non sia identificabile.

2.1.3 Il sistema sanzionatorio

L'accertamento della responsabilità espone l'ente a varie tipologie di sanzioni comminabili dal giudice, che possono essere suddivise in due categorie principali: pecuniarie ed interdittive.

Le sanzioni pecuniarie sono irrogate per quote, in base alla gravità dell'atto, mentre l'importo delle stesse è definito dalle condizioni economiche dell'ente. Tale seconda discriminante è stata inserita vista la propensione, degli enti di elevata dimensione, allo scarico del costo della sentenza sui prodotti e servizi per i consumatori[10].

Oltre alle sanzioni pecuniarie può essere poi disposta la confisca del profitto derivante dall'illecito o, se non possibile si procede con la confisca per equivalente, solo per profitti derivanti dai reati presupposto previsti nel decreto.

Sono poi previste delle attenuanti per l'ente se si dimostra che dall'illecito è stato tratto un vantaggio minimo, se il danno patrimoniale è di scarso valore o se l'ente ha risarcito il danno adoperandosi per la sua eliminazione ed infine, se ha adottato un modello organizzativo idoneo.

[10] P. PREVITALI, op. cit. 2.

In casi particolarmente gravi, il giudice può comminare anche delle sanzioni interdittive alla società. Questa particolarità è stata però spesso la causa della non applicazione di tale responsabilità, onde evitare una paralizzazione del sistema economico.

Tali sanzioni sono infatti composte da:

- l'interdizione dall'esercizio dell'attività, che rappresenta sicuramente la sanzione più grave presente nel decreto

- la sospensione e revoca di autorizzazioni o licenze

- divieto di contrarre con la pubblica amministrazione, sanzione anch'essa molto grave, basti pensare a ditte che si occupino prevalentemente di appalti pubblici

- esclusione da agevolazioni o finanziamenti

- divieto di pubblicizzazione di alcuni prodotti o servizi.

Il giudice può inoltre disporre la pubblicazione della sentenza di condanna andando così a creare un reale effetto negativo sull'immagine aziendale.

Occorre ricordare però, che tali sanzioni sono circoscritte ad alcuni reati più gravi e sottoposte al verificarsi di due condizioni, cioè la realizzazione di un ingente profitto per l'ente e la reiterazione del comportamento illecito, e che dunque non appare poi così iniqua la previsione di sanzioni che portino alla "morte civile" della stessa. Inoltre, il decreto stesso prevede delle attenuanti per porre in essere delle finalità preventive. Tali attenuanti si ottengono se l'ente risarcisce integralmente il danno ed elimina le conseguenze dannose, se adotta nuovi modelli che prevengano realmente tali reati e se mette a disposizione il profitto conseguito. Si parla dunque di condotte reintegrative e riparatorie per far sì che l'ente possa continuare la sua attività.

La società sarà esente da responsabilità se ha adottato ed efficacemente attuato i modelli organizzativi idonei alla prevenzione

dei reati presupposti e se l'organismo di vigilanza dimostri di aver effettivamente svolto il suo compito e dunque il soggetto che ha commesso il reato lo abbia fatto eludendo fraudolentemente il sistema.

Il decreto 231 introduce una tecnica di controllo della criminalità d'impresa che consente al giudice di intervenire con sanzioni idonee sulla vita dell'ente stesso e di verificare la reale adeguatezza dei modelli aziendali.

2.2 I modelli organizzativi 231

Gli enti possono ottenere l'esenzione da responsabilità amministrativa derivante dal d.lgs. 231/2001 o la riduzione delle sanzioni, tramite l'adozione di appropriati modelli organizzativi, che devono garantire il monitoraggio di tutti i processi aziendali al fine di evitare che possano essere commessi i reati presupposti previsti dal decreto. Nel caso in cui ciò non avvenga, si andrà a delineare una "colpa di organizzazione" che evidenzia una politica aziendale non

adeguata. La ratio di tale sistema consiste nella possibilità di consentire alla società di dissociarsi dalla condotta dei vertici aziendali, nel caso in cui essa non sia l'effettiva espressione della politica di impresa[11].

L'adozione di tali modelli si delinea come una precisa scelta di governance, con la quale si va a identificare il rischio-reato dell'ente e a gestirlo per ridurre la possibilità che l'evento si verifichi realmente[12].

I modelli previsti per l'esenzione hanno uno stretto richiamo ai modelli statunitensi derivanti dalla Federal Sentencing Guidelines[13], e da questa traggono ispirazione per i punti principali, vista la previsione di linee guida per le società per esentarsi dalla responsabilità per illeciti o per ridurre le pene da essa derivanti.

L'adozione del modello non è obbligatoria, ma facoltativa per l'ente, anche se sta via via diventando una condizione inderogabile per

[11] C.PIERGALLINI, *La responsabilità amministrativa delle persone giuridiche*, in *AAVV, I nuovi reati societari: diritto e processo,* Giuffrè editore, Padova, 2002.
[12] CNDCEC, *L'adozione dei modelli di organizzazione e gestione ex d.lgs. n.231/2001 tra obbligo ed opportunità*, circolare n.26/ir del 10 novembre 2011
[13] Sull'argomento si veda G. ZANALDA , *La responsabilità amministrativa delle società e i modelli organizzativi*, Il sole 24 ore, Milano, 2002.

lavorare con la pubblica amministrazione. A tal fine dovranno essere motivate le valutazioni dei soggetti aziendali che decidono di non utilizzare tali modelli, che oltre ad evitare l'assunzione della responsabilità, vanno a migliorare le varie funzioni interne di gestione e a rafforzare l'immagine aziendale che si presenta al pubblico[14].

Nella prospettiva moderna i modelli 231 sono avvertiti come una sintesi di tutti i sistemi organizzativi e di controllo dell'impresa, vista la completezza che li contraddistingue[15]. Il modello 231, deve infatti integrare e correggere il sistema di controllo interno già presente negli enti così da renderlo "231 compliance". Il modello organizzativo e di gestione si configura come un atto di autonormazione, contenente un insieme di prescrizioni regolamentari e programmatiche, relative all'agire dell'impresa in aree di attività a

[14] CNDCEC, *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti ex d.lgs. 231/2001. Gli ambiti di intervento del commercialista*, 2012
[15] C. ORODIZZI, *Il percorso normativo del d.lgs. 231/2001*, Il Sole24 Ore, focus n11, 2018

rischio-reato, la cui individuazione e fissazione costituisce l'esito di un procedimento complesso[16].

Il modello 231 cerca inoltre, di superare i limiti intrinseci del sistema di controllo interno causati da un'eventuale collusione tra due o più soggetti o dal rilascio di deleghe al management senza un'adeguata segregazione delle funzioni aziendali. Si cerca di trasformare in una visione preventiva, e non solo di logica dei costi, la definizione di rischio accettabile: nei modelli 231, infatti, è definito accettabile un sistema che non possa essere eluso se non fraudolentemente.

Si va dunque a creare una sorta di "super modello" attraverso cui i dirigenti possono ottenere dei riscontri dettagliati sull'efficacia ed efficienza dell'organizzazione aziendale e sugli interventi migliorativi realizzabili in una visione integrata[17].

[16] P. SFAMENI, *Responsabilità da reato degli enti e nuovo diritto azionario: appunti in tema di doveri degli amministratori ed organismo di vigilanza*, in Rivista delle società, Giuffrè Editore, 2007.
[17] CNDCEC, op. cit. 12.

2.2.1 Le caratteristiche dei modelli

Il modello organizzativo, per avere efficacia esimente, deve essere costruito sulla base di ogni singola impresa con le proprie peculiarità, ci sono però dei principi che dovranno essere sempre rispettati.

- Specificità: come già espresso, è la necessità che il modello sia tarato sulla singola impresa con le proprie caratteristiche per ottenere un effetto esimente, così com'è stato ribadito anche dalla giurisprudenza, che ha stabilito che il modello debba essere adottato partendo da una mappatura dei rischi esaustiva e non puramente su base teorica.

- Adeguatezza: è data dalla capacità di prevenire i reati tramite una corretta integrazione del modello con i sistemi e i livelli di controllo interni già presenti in azienda. Riguarda inoltre la capacità di saper individuare i reati a cui si può essere maggiormente esposti e

creare delle strutture più articolate per i procedimenti che potrebbero essere interessati dagli stessi.

- Attuabilità e condivisione: si basa sulla condivisione della creazione del modello con l'intervento di tutte le aree per renderlo più specifico possibile, e della programmazione di eventi di formazione sui nuovi protocolli.

- Efficienza e flessibilità: il modello deve essere efficiente, cioè non deve risultare troppo articolato rispetto alla struttura aziendale e deve mantenere una correlazione con i costi sostenuti. Inoltre, deve essere un modello modificabile con il modificarsi dell'ente.

- Dinamicità: bisogna prevedere delle verifiche periodiche del sistema così da renderlo sempre aggiornato, soprattutto quando vi è l'inclusione di nuovi reati presupposto all'interno del decreto 231, come ad esempio dopo l'introduzione del reato di riciclaggio a causa

del quale molte aziende si sono trovate nell'obbligo di adeguamento dei loro modelli[18].

- Unità: oltre all'analisi dei rischi delle singole aree occorre valutare l'ente nella sua interezza garantendone la sicurezza e la condivisione di principi di base che poi verranno formalizzati nel Codice Etico.

- Coerenza e idoneità: il modello, al momento dell'adozione, deve risultare coerente ai risultati dell'analisi dei rischi, delle norme di base condivise dalla società e presenti nel codice etico e alle sanzioni previste. La coerenza si può esaminare in tre momenti distinti: in sede preventiva, durante la pianificazione, in sede di gestione con decisioni che non si pongano in contrasto al modello ed in sede di verifica con motivazione degli scostamenti.

- Neutralità: sebbene il modello debba promanare ed essere condiviso dai vertici aziendali, è bene che il gruppo di lavoro per la creazione dello stesso abbia un buon livello di indipendenza,

[18] Circolare n. 83607 del 19/03/2012 della Guardia di Finanza vol. III - parte I

soprattutto per l'esame dei sistemi di controllo già presenti nell'azienda.

- Efficacia: riguarda l'effettiva attuazione del modello predisposto, con verifiche periodiche anche del sistema disciplinare e della sua funzionalità in quanto da ciò può dipendere il giudizio del giudice nel dichiarare un modello esimente o meno.

- Comparabilità e verificabilità: riguarda i clienti dell'ente e la possibilità di esaminare il modello e di compararlo a quello degli altri enti presenti sul mercato e trarne le proprie conclusioni sull'affidabilità dello stesso.

- Effettività del controllo: previsione dell'inserimento di un Organismo di Vigilanza che deve garantire il corretto funzionamento del sistema.

Tutte queste caratteristiche essenziali per la creazione del modello vengono riprese dalle "Linee Guida di Confindustria per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo", che

hanno lo scopo di fornire un'indicazione nella costruzione dello stesso, creando una sorta di scheletro, che ogni azienda potrà adattare alle proprie necessità. Tali linee, insieme alla giurisprudenza in materia, suggeriscono delle indicazioni generali sulle attività di controllo da realizzare per costruire un modello idoneo ad evitare la commissione di reati.

2.2.2 La predisposizione del modello

Il modello 231 deve essere una sorta di "vestito su misura" creato appositamente per l'azienda, onde evitare delle eccessive burocratizzazioni delle fasi aziendali che in realtà porterebbero il giudice all'esclusione della validità esimente vista la non aderenza alla realtà, ma la sola applicazione teorica del modello[19].

Vi sono però delle operazioni necessarie tutte le volte che si decida di approcciare ad uno di questi modelli, come l'iniziale Check

[19] S. BARTOLOMUCCI, *Corporate governance e responsabilità delle persone giuridiche*, Ipsoa, Milano, 2004.

up con il quale si va a definire la situazione aziendale tramite la mappatura dei rischi di reato specifica ed esaustiva[20], i sistemi di controllo già vigenti, gli organigrammi e le deleghe delle funzioni. Questa fase viene inizialmente svolta con questionari presentati alla ditta, check list e comunicazione con gli organi direttivi e con l'internal auditor, se presente[21]. In questo modo sarà poi possibile andare a definire i reati presupposto da cui l'azienda intende proteggersi e valutare la soglia di rischiosità dell'ente.

I documenti minimi necessari per svolgere tale fase sono: l'atto costitutivo, lo statuto, l'organigramma aziendale, gli ultimi due bilanci d'esercizio, il codice etico, se già stato adottato, eventuali procure, deleghe e la matrice delle responsabilità. Inoltre, si dovranno presentare le valutazioni dei rischi già effettuate sulla sicurezza del lavoro, ambientale, sulla privacy ed i principali contratti con i maggiori clienti[22].

[20] Ordinanza cautelare del GIP di Milano novembre 2004
[21] F.M. D'ANDREA, A. DE VIVO, L. MARTINO, op. cit. 1
[22] C. ODORIZZI, *Come si costruisce il modello 231*, Ilsole24ore, Milano, 2018.

Dopo questo primo ingresso nella società che vuole costruire il proprio modello, si passa alla fase di Risk assessment in ottica 231, cioè della definizione degli illeciti commettibili nell'ambito aziendale con le relative soglie minime accettabili. Il rischio 231 deve essere analizzato soprattutto in riferimento alle procedure attuate dalla società per la redazione dei contratti, per i pagamenti, per l'archiviazione dei documenti aziendali e soprattutto è necessario esaminare tutte le procedure che sono state attuate nel caso in cui la società si sia già trovata davanti alla commissione di un illecito in passato.

Il calcolo del rischio inerente, cioè la probabilità di rischio, è formata da due fattori: la frequenza delle attività (F) la cui percentuale crescerà al crescere della frequenza con cui avviene l'attività, e la rischiosità per settore (S) che crescerà al crescere del rischio del settore di cui fa parte l'attività stessa. Dunque, si avrà:

$$PRI\ (probabilità\ rischio\ inerente) = F + S$$

Il rischio residuo è invece definibile con la seguente formula:

$$PRR\ (probabilità rischio\ residuo) = PRI - (PRI * FSC)$$

Dove FSC indica la forza del sistema di controllo e dunque la percentuale di rispetto degli standard definiti dai modelli.

Il rischio complessivo aziendale scaturirà dunque da una valutazione delle probabilità di rischio e dell'impatto dell'evento, definito come rapporto tra le sanzioni derivabili dalla commissione del reato e i costi di implementazione delle procedure di controllo.

Una volta individuato il rischio aziendale, formato da quattro componenti quali potenziale pericolo, probabilità che lo stesso si verifichi, conseguenze sull'azienda e relazione tra probabilità e conseguenze, si procede alla determinazione del livello auspicabile misurando, tramite la *gap analysis*, l'ampiezza di tale discrepanza e ponendo in essere tutte le attività necessarie per ridurla. Tali procedure sono rivolte all'inquadramento delle possibili modalità di commissione di un reato e dei controlli che verranno posti in essere o

al coordinamento che si vuole creare tra i vari referenti aziendali tramite operazioni tracciabili e separazione delle funzioni principali.

In tal senso un buon indirizzo viene fornito dalla giurisprudenza, che nelle sentenze in cui rigetta l'esenzione da responsabilità va al contempo a fornire uno spunto per il miglioramento dei modelli già esistenti e per una loro migliore taratura. Tale scopo viene perseguito tramite l'evidenziazione nelle sentenze dei sintomi da cui può derivare un illecito, anche non essendo perseguibili singolarmente come reati presupposti. Un tipico esempio di tali sintomatologie è la redazione di fatture inesistenti utilizzate poi per creare un fondo occulto che in seguito sarà utilizzato per commettere un reato di corruzione (reato presupposto previsto dall'art. 25).

Il modello creato dovrà poi essere approvato dall'organo amministrativo e divulgato a tutta l'azienda anche tramite pubblicazione nel sito internet, affissione negli stabilimenti e programmando giornate di divulgazione dello stesso.

2.3 I codici etici

Uno degli elementi essenziali dell'applicazione del modello 231 è la definizione dei principi etici rilevanti per lo stesso. Tali principi sono inseriti in un codice etico che rappresenta un documento ufficiale sottoscritto dal massimo vertice aziendale, al cui interno sono presenti tutti i diritti, doveri e responsabilità dell'ente verso i portatori d'interesse per l'azienda rappresentati dai dipendenti, clienti, pubblica amministrazione e chiunque abbia rapporti con l'ente. Risulta di notevole importanza il fatto che tale codice venga promanato dal vertice aziendale, così da andare a ridurre il rischio di "manager override", cioè di persuasione del manager verso i dipendenti all'insabbiamento di operazioni irregolari[23]. Tale codice dovrebbe considerare i comportamenti da adottare per evitare ogni tipo di reato presupposto calcolandone il rischio specifico. I requisiti minimi presenti in ogni codice riguardano il rispetto delle leggi vigenti nel paese in cui si opera, la descrizione di ogni tipologia di operazione con determinazione delle fasi di registrazione e autorizzazione che

[23] D. DAVIES, *La prevenzione degli illeciti societari*, Il Sole24 Ore, Milano, 2002.

garantiscano coerenza, congruità e legittimità delle stesse; e i principi di base relativi ai rapporti con i principali interlocutori dell'ente con l'esplicitazione degli standard di comportamento, soprattutto nel caso di pubbliche amministrazioni. Infine, il codice deve prevedere un sistema sanzionatorio valido per tutti coloro che non rispettino le previsioni in esso contenute.

L'attuazione e controllo degli standard etici è solitamente commissionata ad un comitato che, oltre all'obbligo della divulgazione dei concetti del codice, deve renderli comprensibili per i vari livelli aziendali. Si può notare che il numero di enti che crea il proprio codice etico è in aumento, questo perché è cresciuta la consapevolezza della valenza dello stesso nei confronti dei clienti e della visione di trasparenza aziendale che esso dà[24].

[24] G. ZANALDA e M. BARCELLONA, *La responsabilità amministrativa delle società e i modelli organizzativi*, Il Sole 24ore, Milano, 2002.

2.4 L'organismo di vigilanza

Fondamentale per ottenere l'esenzione da responsabilità, anche non essendo un obbligo ma solo un onere, è l'adozione di un organismo di vigilanza che controlli ed aggiorni il modello, e che sia dotato di autonomia ed indipendenza.

La richiesta principale che viene fatta agli ordinamenti, infatti, non è la repressione del crimine, ma la prevenzione dello stesso, per far sì che non si verifichino situazioni irregolari. È dunque necessario, tramite l'organo di vigilanza interna, un controllo continuo dell'attività d'impresa per la rimozione di comportamenti scorretti.

L'Organismo di Vigilanza è previsto dall'art. 6, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 231/2001, e gli sono attribuiti autonomi poteri di iniziativa e controllo sul funzionamento dei modelli di organizzazione e gestione dell'ente idonei alla prevenzione dei reati dei soggetti in posizione apicale, commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente, oltre al compito di curarne l'aggiornamento.

Quest'ultimo punto è molto dibattuto in quanto l'organismo di vigilanza in realtà non può autonomamente modificare il modello organizzativo, ma svolge un'attività di proposta ed impulso, nonché di mansioni istruttorie e consultive, sulla base del flusso informativo di cui deve essere destinatario, in quanto il potere di decidere ed attuare le modifiche ritenute idonee, spetta invece all'organo gestorio competente anche ad adottare i modelli[25].

La nomina dell'organo è effettuata con delibera del consiglio di amministrazione o dell'organo gestorio, deve essere motivata e deve contenere degli elementi essenziali come la durata dell'incarico, le regole sulla rieleggibilità, i criteri di scelta dei membri, le ipotesi di revoca e le cause di ineleggibilità[26]. Per quanto riguarda i criteri di scelta, è importante evidenziare che i componenti dell'organismo di vigilanza devono rispondere ai requisiti di indipendenza, cioè non dovranno avere compiti operativi che potrebbero pregiudicare il loro

[25] P. SFAMENI, *Responsabilità da reato degli enti e nuovo diritto azionario: appunti in tema di doveri degli amministratori ed organismo di vigilanza*, Rivista delle società, 2007.
[26] C. ORODIZZI, *L'organismo di vigilanza: composizione, funzioni e responsabilità*, Il Sole24 Ore, Milano, 2018.

giudizio sul modello e dovrà essere previsto un compenso fisso ed invariabile; di professionalità, consistente nel possesso di conoscenze e tecniche specifiche necessarie a garantire l'efficacia dell'esercizio dei loro poteri; di onorabilità, in base alla quale sono cause di ineleggibilità o di decadenza dall'incarico l'instaurazione di procedimenti e la pronuncia di condanne penali; di continuità d'azione, che richiede una presenza ed un funzionamento costante nel tempo; ed infine di autonomia, che consiste nella possibilità di esercitare la propria attività senza necessità di autorizzazioni, ricollegandosi strettamente al carattere dell'indipendenza.

Il rapporto che si crea tra l'Odv e l'ente è un rapporto di natura contrattuale, dunque anche se non sono previste sanzioni per omessa vigilanza nel decreto, si andrà a determinare una responsabilità civile e disciplinare nel caso in cui vi sia un componente inadempiente che non svolge effettivamente la funzione di vigilanza richiesta; mentre secondo la dottrina ormai prevalente, sarà esclusa la responsabilità

penale prevista dall'articolo 40 c.p.[27], in quanto il compito dell'organismo non è di impedire l'azione illecita, vista la mancanza di poteri impeditivi, ma di controllare la regolare attuazione del modello. Ovviamente ciò sarà invece previsto, nel caso di collusione di un componente dell'organismo con colui che ha commesso l'illecito.

La funzione dell'organismo di vigilanza può essere attribuita ad un organismo creato ad hoc, preferito dalla giurisprudenza, oppure può essere delegata ad organismi già presenti in azienda e dotati dei requisiti prima descritti. Tali organi possono essere: il comitato del sistema di controllo interno, che svolge un ruolo del tutto assimilabile all'Odv o all'Internal auditor che svolge sia attività di tipo ispettivo, sia di verifica del buon funzionamento dei controlli atti ad evitare il rischio di commissione di reati. Fondamentale è che la collocazione dell'organismo nell'organigramma aziendale non comporti vincoli di

[27] Art 40 c.p.: Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se l'evento dannoso o pericoloso, da cui dipende la esistenza del reato, non è conseguenza della sua azione od omissione.
Non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo.

subordinazione e dunque è da preferire una posizione di staff rispetto ai vertici aziendali, impostazione condivisa anche dalla giurisprudenza che l'ha valutata positivamente in relazione all'efficace attuazione del modello[28].

Nelle aziende di piccole dimensioni a volte l'Odv è costituito in forma unipersonale, ma è da preferire la forma collegiale di tre componenti. Inoltre, con l'introduzione del comma 4 bis nell'articolo 6 del d.lgs. 231, si è prevista la possibilità di attribuire al collegio sindacale o al consiglio di sorveglianza, nelle società di capitali, il ruolo di vigilanza sul funzionamento ed osservanza dei modelli. In tal modo il legislatore ha smentito l'orientamento dottrinale, che in precedenza aveva escluso l'opportunità di attribuire ai sindaci le funzioni proprie dell'OdV, sulla base di una sovrapposizione di funzioni che avrebbe esposto l'organo di controllo ad un costante

[28] CNDCEC, *Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l'attività dell'organismo di vigilanza e prospettive di revisione del d.lgs. 8 giugno 2001, n.231*, 2018.

rischio di responsabilità penale per mancato impedimento di reati commessi all'interno dell'ente[29].

2.4.1 I compiti dell'organismo di vigilanza

L'organismo di vigilanza si occupa di supervisionare l'adozione del modello in tutte le sue parti e d'informare l'organo gestorio nei casi in cui ci sia bisogno di implementare o modificare lo stesso, non avendo l'autorizzazione a correggerlo autonomamente.

L'attività di supervisione si estrinseca in una serie di controlli analitici e funzionali necessari a mantenere il modello efficiente ed operativo. Alcuni esempi di attività sono: la verifica del rispetto delle leggi da parte di tutti i destinatari, il controllo delle operazioni finanziarie per evitare la costituzione di fondi neri, l'analisi delle

[29] Cfr. A. ALESSANDRI, *La vocazione penalistica dell'OdV e il suo rapporto con il modello organizzativo*, a cura di, M. BIANCHINI, C. DI NOIA, *I controlli societari. Molte regole, nessun sistema,* Egea, Milano, 2010

maggiori operazioni poste in essere dall'ente e il corretto utilizzo dei moduli previsti dal modello per lo svolgimento di alcune operazioni.

Per quanto riguarda l'aggiornamento del modello, si va per prima cosa a comprendere se vi sono discrepanze tra le attività previste dal modello e quelle realmente poste in essere dai soggetti e se il modello previene efficacemente la commissione di reati mantenendo nel tempo la validità iniziale.

La pianificazione dei lavori dell'organismo di vigilanza deve essere riportata in un documento denominato piano operativo e contenente tutti gli interventi che l'organismo intende attuare, i risultati attesi ed il budget a disposizione; il documento sarà poi presentato all'organo amministrativo ma senza necessità di approvazione, perché ciò andrebbe a ledere l'autonomia di tale organo. Tutte le singole attività sono poi riportate nei documenti di supporto a testimonianza del lavoro svolto e vanno conservati per 10 anni.

Fondamentale è la previsione della possibilità di poter segnalare all'Odv violazioni del modello da parte di soggetti all'interno dell'azienda. Proprio da tale previsione deriva il rispetto della normativa sul whistleblowing, entrata in vigore il 29 dicembre 2017, che persegue lo scopo di tutelare i lavoratori dipendenti che segnalano reati o irregolarità di cui sono venuti a conoscenza[30].

Secondo tale norma il dipendente che venga a conoscenza di irregolarità, e le segnali, non potrà essere demansionato, licenziato o trasferito e l'onere di provare che qualsiasi misura discriminatoria è motivata da ragioni estranee alla segnalazione, ricadrà sull'amministrazione della società. I modelli 231 rientrano in tale normativa ed infatti devono prevedere uno o più canali che consentano di effettuare segnalazioni di condotte illecite basate su solidi elementi probatori, garantendo la riservatezza sull'identità del soggetto segnalante.

[30] C. ODORIZZI, *Whistleblowing, il sistema interno per segnalare le irregolarità*, Il Sole24 Ore, Milano, 2018.

Infine, l'ultimo compito che deve espletare l'organismo di vigilanza è dato dalla formazione del personale ai sensi del modello 231, in modo tale da garantire il rispetto dei processi previsti dallo stesso.

Il decreto non va ad istituire direttamente, in capo all'ente, un obbligo di formazione verso i dipendenti e i dirigenti, ma se si fa riferimento alle linee guida di Confindustria e dell'ABI questa viene vista come uno dei componenti indispensabili per garantire l'efficace attuazione del Modello ed il suo buon funzionamento.

Il piano di formazione dovrà curare la definizione delle modalità e dei contenuti della formazione sulla normativa 231, nonché la periodicità delle attività formative sia per garantire un aggiornamento continuo sulle novità, ai destinatari del modello, sia per la formazione dei neoassunti.

In conclusione, la formazione dovrà essere differenziata in relazione alle funzioni lavorative dei destinatari e dovrà garantire

un’adeguata conoscenza ed applicazione del modello da parte dei dipendenti e dei dirigenti.

CAPITOLO 3

I REATI PRESUPPOSTO

3.1 I reati presupposto

L'attribuzione di una responsabilità agli enti, nel sistema disegnato dal d.lgs. n. 231/2001, non è indifferenziatamente connessa alla realizzazione di qualsiasi illecito penale, ma è circoscritta ai così detti "reati-presupposto", cioè a quelle ipotesi criminose che la legge specificamente prevede nel decreto in oggetto.

Il principio di legalità, che si pone alla base del decreto, è sancito dall'articolo 2 del d.lgs., nel quale viene stabilito che l'ente non può essere ritenuto responsabile per reati che non sono espressamente previsti da una legge entrata in vigore anteriormente alla commissione dello stesso[1]. Tale riserva di legge "in senso stretto"

[1] D.lgs. 231/2001 art 2: "l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto".

per i reati-presupposto è pertanto garantita da una sorta di doppia tipicità; il fatto imputabile all'ente, infatti, non solo deve essere espressamente previsto da una legge come reato attuato dalla persona fisica, ma ulteriormente deve essere espressamente ascritto dalla legge anche alla persona giuridica[2].

Il sistema di attribuzione della responsabilità amministrativa dell'ente si basa dunque su una tassatività dei reati che mira a delimitare il raggio d'azione della stessa tramite un'elencazione di fattispecie definite e non suscettibili di interpretazioni analogiche[3]. Il numero di reati previsti dal decreto non è però fisso, e nel tempo è stato ampliato sempre più fino a comprendere circa 150 tipologie di reati.

Proprio l'iniziale carenza di reati inclusi ha fatto sì che per molti anni i modelli organizzativi 231 non venissero applicati dalle aziende,

---

Sull'argomento vedere A. PRESUTTI - A. BERNASCONI - C. FIORIO, *La responsabilità degli enti*, Cedam, Padova, 2008

[2] M.M. SCOLETTA*, Nuove ipotesi di responsabilità amministrativa degli enti*, in "Sistema penale e sicurezza pubblica. Le riforme del 2009: L. 15 luglio 2009, n. 94 e d.l. 23 febbraio 2009, n. 11, conv., con modif., dalla L. 23 aprile 2009, n. 38", Ipsoa, Milano, 2009

[3] C. Odorizzi, *I reati presupposto e il sistema sanzionatorio*, Ilsole24ore, Milano, 2018

cosa poi avvenuta invece con l'ampliamento delle casistiche e con la contemporanea definizione delle caratteristiche necessarie per l'attuazione di tali modelli. Particolare attenzione va posta all'inclusione, dal 2007, dei reati riguardanti le violazioni sulle normative della sicurezza del lavoro che hanno dato il via all'allargamento ai reati tipici dell'espressione della politica aziendale e delle logiche di profitto, come con l'inclusione dei reati di riciclaggio o ambientali.

Ad oggi i reati presupposti sono elencati nel decreto nei commi degli articoli da 24 a 25-quaterdecies[4] e se accertati faranno scattare le sanzioni ad essi associate, di carattere pecuniario o interdittive, oltre alla pubblicazione della sentenza e l'eventuale confisca.

L'accertamento del reato e dunque della responsabilità dell'ente da parte del giudice, si basa sul concetto di illecito amministrativo dipendente da reato. Tale figura giuridica si perfeziona se vi sono più elementi concorrenti tra loro su un piano di parità; tali elementi sono

[4] D.lgs. 231/2001 aggiornato al 28 maggio 2019.

dati dal reato da cui dipende l'illecito e dalla cui commissione deve derivare un interesse o vantaggio per l'ente e non solo un interesse personale; dalla verifica della presenza del modello organizzativo, dalla sua concreta attuazione ed idoneità nella prevenzione di tali reati.

Come già ricordato, il catalogo dei reati-presupposto ha conosciuto in questi anni un progressivo arricchimento, che rende attualmente piuttosto ampio ed eterogeneo l'ambito oggettivo di applicazione del d.lgs. n. 231/2001.

Al fine di rendere meno eterogenea la lista dei reati presupposto, essi possono essere suddivisi in quattro tipologie basate sul rapporto con l'ente stesso.

La prima categoria è costituita dai reati propri della persona giuridica come tale, dove il soggetto apicale che commette il reato è in realtà utilizzato dalla società stessa (vedi reati societari dell'art 25-ter), nella seconda si trovano invece i reati strumentali alla politica d'impresa della persona giuridica come i delitti di corruzione (art 24-

bis e 25). La terza categoria è composta dai reati connessi alle operatività istituzionali della persona giuridica, andando così a comprendervi reati che si basano su una cultura criminale, come nel caso di omicidio colposo dovuto a carenze nella sicurezza del lavoro; infine vi sono i reati dove l'ente funge da copertura. Tale categoria ricomprenderà tutti i reati di falso, ricettazione, riciclaggio e delitti contro la personalità[5].

Nel corso degli anni alcuni aggiornamenti principali hanno riguardato l'inclusione dei reati societari (art. 25-ter) commessi nell'interesse dell'ente come la falsità di bilancio, formazione fittizia del capitale, ripartizioni illegali degli utili, aggiotaggio, etc., o l'introduzione dei reati di market abuse (art 25-sexies) legate alle fattispecie penali di abuso di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato utilizzate per ottenere un vantaggio aziendale.

[5] Cfr con A. ROSSI, *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni ed azzardi esegetici*, Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2015

Gli aggiornamenti che poi più hanno rinnovato l'impianto dei modelli organizzativi, costringendo molte aziende alla loro adozione o modificazione, hanno riguardato tre particolari settori e cioè la sicurezza sul lavoro, i reati ambientali e il riciclaggio (che verrà trattato successivamente). Inoltre, sarà necessario fare un riferimento ai reati tributari, ormai in procinto di inclusione tra i reati presupposto e che richiederanno una riforma, non indifferente, dei modelli in uso.

3.1.1 Il reato-presupposto 25-septies

Con l'introduzione del reato presupposto 25-septies sulla violazione delle norme antinfortunistiche e sulla tutela della sicurezza del lavoro, si vanno ad inserire per la prima volta nel decreto dei reati di natura colposa e si prevedono tre distinte fattispecie di illecito:

- Delitto di omicidio colposo commesso per omessa o carente valutazione del rischio (art.55 d.lgs. 81/2008);
- Delitto di omicidio colposo commesso in violazione delle altre norme diverse dal caso precedente;

- Delitto di lesioni personali colpose commesso con violazione delle norme sulla sicurezza.

Fondamentale sarà l'identificazione del momento consumativo del reato, che dovrà essere postumo all'inserimento nella norma di tale reato presupposto, in quanto in caso contrario si andrebbe in contrasto con il principio di legalità sancito dall'articolo 2 del decreto e si metterebbe l'ente nella condizione di essere impossibilitato alla difesa, vista la non previsione di tale reato nel modello. Il reato potrà essere imputato all'ente se è stato commesso da soggetti apicali o da soggetti sottoposti alla direzione o vigilanza di uno dei soggetti apicali stessi.

Per quanto concerne invece la necessità di riscontro degli elementi costitutivi di un interesse o vantaggio per l'ente, come definiti dall'articolo 5 del decreto, per tale reato si fa riferimento alla condotta colposa che ha causato l'evento finalizzato all'ottenimento

di un risparmio per l'impresa o un incremento di produttività, cioè di un vantaggio[6].

La responsabilità dell'ente si sostanzierà dunque in una colpa di organizzazione ricollegabile ad un deficit organizzativo o meglio definita come "inefficienza rimproverabile"[7].

Sia il vantaggio che l'interesse vengono letti, in questo contesto, dalla giurisprudenza in chiave economica: l'unico interesse di una persona giuridica che legittima la commissione di un reato, soprattutto colposo, è la finalità di un ottenimento di un profitto o della riduzione dei costi, che caratterizza naturalmente la sua politica di impresa. Tutte le pronunce, infatti, attribuiscono il reato verificatosi all'ente e alla logica del profitto, piuttosto che alla causazione dell'evento data dalla 'violazione' della regola cautelare che ne fa da presupposto[8].

---

[6] Cfr: GUP Tolmezzo, giud. MASSARELLI L., *CRITERI DI ATTRIBUZIONE DELLA RESPONSABILITÀ - reato presupposto ex art. 25-septies d.lgs. 231 del 2001 - applicabilità di entrambi i criteri dell'interesse e del vantaggio e rispettive accezioni,* in "Ancora sulla responsabilità ex art. 25 septies d.lgs. 231/2001: configurabilità dei reati colposi-presupposto", Diritto penale contemporaneo, Milano, 2012.

[7] C. ODORIZZI, *op. cit.*, p.2.

[8] G. AMARELLI, *I criteri oggettivi di ascrizione del reato all'ente collettivo ed i reati in materia di sicurezza sul lavoro: dalla teorica incompatibilità alla forzata convivenza*, Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2013.

In accordo con tale orientamento è anche la Suprema Corte, la quale in una sentenza del 2012, ha affermato che "per il reato di lesioni colpose con violazione di norme poste a tutela della salute e della sicurezza dei lavoratori, il vantaggio (ex post) e l'interesse (ex ante) riguardano, sostanzialmente, i risparmi economici e la maggiore conseguente competitività dell'impresa in ragione dell'abbattimento dei costi per interventi e misure di prevenzione e protezione"[9].

La predisposizione del Modello Organizzativo in relazione ai reati di cui all'art. 25-septies dovrà considerare quanto previsto dall'art. 6 del D.lgs. 231/2001, integrandole a quanto richiesto dall'art. 30 del Testo Unico sulla sicurezza del lavoro[10], nonché le indicazioni

[9] Cass., Sez. V, 10 ottobre 2012, n. 40070, in Quot. giur., 2012.

[10] Art 30 TUSL:

1. Il modello di organizzazione e di gestione idoneo ad avere efficacia esimente della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, deve essere adottato ed efficacemente attuato, assicurando un sistema aziendale per l'adempimento di tutti gli obblighi giuridici relativi:

a) al rispetto degli standard tecnico-strutturali di legge relativi a attrezzature, impianti, luoghi di lavoro, agenti chimici, fisici e biologici;

b) alle attività di valutazione dei rischi e di predisposizione delle misure di prevenzione e protezione conseguenti;

c) alle attività di natura organizzativa, quali emergenze, primo soccorso, gestione degli appalti, riunioni periodiche di sicurezza, consultazioni dei rappresentanti dei lavoratori per la sicurezza;

d) alle attività di sorveglianza sanitaria;

e) alle attività di informazione e formazione dei lavoratori;

f) alle attività di vigilanza con riferimento al rispetto delle procedure e delle istruzioni di lavoro in sicurezza da parte dei lavoratori;

g) alla acquisizione di documentazioni e certificazioni obbligatorie di legge;

fornite dalle Linee Guida UNI-INAIL e dalla normativa internazionale[11].

3.1.2 Il reato presupposto 25-undecies

Nel corso degli anni l'emergere delle problematiche connesse all'evoluzione della società industriale hanno fatto sì che si rendesse necessaria l'introduzione, all'interno del d.lgs. 231 del 2001 recante la disciplina della responsabilità delle persone giuridiche, di una specifica disciplina per i reati ambientali.

---

h) alle periodiche verifiche dell'applicazione e dell'efficacia delle procedure adottate.
2. Il modello organizzativo e gestionale di cui al comma 1 deve prevedere idonei sistemi di registrazione dell'avvenuta effettuazione delle attività di cui al comma 1.
3. Il modello organizzativo deve in ogni caso prevedere, per quanto richiesto dalla natura e dimensioni dell'organizzazione e dal tipo di attività svolta, un'articolazione di funzioni che assicuri le competenze tecniche e i poteri necessari per la verifica, valutazione, gestione e controllo del rischio, nonché un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.
4. Il modello organizzativo deve altresì prevedere un idoneo sistema di controllo sull'attuazione del medesimo modello e sul mantenimento nel tempo delle condizioni di idoneità delle misure adottate. Il riesame e l'eventuale modifica del modello organizzativo devono essere adottati, quando siano scoperte violazioni significative delle norme relative alla prevenzione degli infortuni e all'igiene sul lavoro, ovvero in occasione di mutamenti nell'organizzazione e nell'attività in relazione al progresso scientifico e tecnologico.
5. In sede di prima applicazione, i modelli di organizzazione aziendale definiti conformemente alle Linee guida UNI-INAIL per un sistema di gestione della salute e sicurezza sul lavoro (SGSL) del 28 settembre 2001 o al British Standard OHSAS 18001:2007 si presumono conformi ai requisiti di cui al presente articolo per le parti corrispondenti. Agli stessi fini ulteriori modelli di organizzazione e gestione aziendale possono essere indicati dalla Commissione di cui all'articolo 6.

[11] Associazione dei componenti degli organismi di vigilanza ex d-lgs 231/2001 (AODV), "Attività dell'ODV e reati di cui all'art. 25-septies D.Lgs 231/2001 - Salute e sicurezza sui luoghi di lavoro", s.l., 2016

In realtà, tale intervento legislativo avrebbe dovuto ricomprendere sin dall'inizio la responsabilità degli enti per tali reati, ma ciò si è avuto solo con la necessità di risposta agli obblighi comunitari, derivanti dalla direttiva 2008/99 CE sulla tutela penale dell'ambiente, tramite l'emanazione del D.lgs. del 7 luglio 2011, n. 121, che si è tuttavia distaccato dai principi di base della direttiva europea che erano volti a definire la responsabilità dell'ente per una serie definita di reati di danno e pericolo commessi con colpa grave.

Tale decreto ha invece previsto solo fattispecie di natura formali e di pericoli astratti non applicabili agli enti, tanto che la vera riforma si è avuta nel 2015 con l'introduzione degli eco-delitti applicabili alla responsabilità dell'ente, seppur con lacune ancora insite nel sistema come l'esclusione dei reati di impedimento del controllo od omessa bonifica.

Andando ad esaminare invece l'accertamento dell'interesse dell'ente, i reati in materia ambientale trovano frequentemente origine nell'esigenza di contenimento dei costi di adeguamento degli impianti

alla vigente disciplina o di quelli conseguenti all'espletamento di specifiche attività nel rispetto della normativa di settore[12] .

Anche in materia ambientale si è ritenuta applicabile la distinzione tra l'omissione cautelare per l'ottenimento di un risparmio d'imposta e quella dove invece non è possibile riscontrare tale risparmio a priori e per la quale bisogna valutare se il fatto ha comunque prodotto un vantaggio ex post ricollegabile all'illecito. In tutti i casi in cui, invece, la commissione dei reati corrisponda all'esito di una disorganizzazione e non vi siano stati apprezzabili vantaggi dell'ente, non si potrà parlare di responsabilità amministrativa dello stesso.

L'interesse e il vantaggio però devono essere verificati in concreto, pertanto oltre all'omissione cautelare connotata da accezione economica valutabile in termini di risparmio di costi, si deve ritenere posta in essere nell'interesse dell'ente, anche quella condotta che attui le scelte organizzative inadeguate. In tal modo la condotta, anche se

[12] L. RAMACCI, *Responsabilità amministrativa degli enti collettivi e reati ambientali*, in Ambiente&Sviluppo, s.l., 2012.

non implica, direttamente o indirettamente un risparmio di spesa, è coerente con la politica imprenditoriale seguita e contribuisce alla sua attuazione, perseguendone l'interesse.

3.1.3 Reati tributari

I reati tributari risultano ad oggi esclusi dai reati presupposti per l'attribuzione della responsabilità amministrativa, ponendo non pochi quesiti sulla correttezza o meno di tale scelta del legislatore.

Tale situazione è in realtà destinata a mutare con il recepimento della direttiva europea n. 1371 del 2017, soprannominata "DIRETTIVA PIF", relativa alla protezione penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea, nell'ambito del più ampio discorso della "europeizzazione del diritto penale"[13]. Tale direttiva per essere recepita dallo stato italiano richiede l'inclusione tra i reati presupposto di reati tributari riguardanti il mancato versamento dell'iva. Il

[13] F. NEGRO*, Omessi versamenti iva: la direttiva PIF determinerà il loro ingresso tra i reati previsti dalla legge 231/2001?*, studio legale gobbi&partners , Savona, 2019

recepimento doveva essere attuato entro il 6 luglio 2019, ma ad oggi, non è stato ancora emanato il d.lgs. di riferimento.

È importante non sottovalutare quante società del panorama italiano, negli ultimi anni, siano state colpite da procedimenti penali per reati tributari che vedevano coinvolti i legali rappresentanti aziendali e che però, non essendo contemplati tra i reati presupposto, non hanno potuto vedere infliggersi le sanzioni interdittive previste dal decreto, cosa che invece potrebbe accadere nei prossimi anni.

Per quanto riguarda le condotte elusive del pagamento dell'iva però occorre precisare che l'Unione Europea ha posto dei vincoli ben precisi per poter attribuire una responsabilità amministrativa e cioè tali reati dovranno presentare una "certa gravità" connotata dalla connessione di due o più stati membri (carattere transfrontaliero della violazione) e da un danno finanziario almeno pari a 10 milioni di euro[14].

[14] N. MUNGARI, *La Direttiva PIF ed I reati tributari nel D. Lgs. 231/2001: le nostre imprese rischiano se non versano l'IVA?*, E & L Consulting, ilsole24ore, Milano, 2019

Le figure di reati previste dalla direttiva europea sono in realtà già contemplate dal diritto penale italiano, ma la stessa aspira ad un risultato più alto, chiedendo il riconoscimento della responsabilità amministrativa della persona giuridica e non solo della responsabilità penale personalmente riconducibile a chi ha commesso il reato stesso[15].

Andando ad analizzare la situazione italiana si può notare che in realtà l'esclusione dei reati tributari dal decreto 231/2001 appare in alcuni casi puramente formale, in quanto alcuni di essi sono stati spesso utilizzati come reati base o scopo per l'attuazione di illeciti invece presenti nella lista.

Tipico esempio di reato-scopo tributario è quello commesso per l'attuazione di un reato di associazione a delinquere (art. 24-ter d.lgs.231/2001). Tale approccio, oltre che da sentenze di Cassazione, è stato confermato anche dalla prassi operativa ed in particolare nel

[15] Si chiede il riconoscimento dei seguenti reati: Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ex art. 2 D. Lgs. 74/2000; Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ex art. 3 D. Lgs. 74/2000; Dichiarazione infedele, ex art. 4 D. lgs. 74/2000; Omessa dichiarazione, ex art. 5 D. Lgs. 74/2000; Omesso versamento di IVA, ex art. 10 ter D. Lgs. 74/2000

Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali[16], e da ciò consegue che, ricorrendone le condizioni, un'entità giuridica potrà essere chiamata a rispondere delle sanzioni prescritte dalla legge, "laddove i vertici aziendali (o persone loro sottoposte) pongano in essere, nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica, un'associazione per delinquere, anche transazionale, finalizzata alla commissione di delitti tributari[17]".

Mentre come esempio di "reato base" solitamente si fa riferimento alla fattispecie delittuosa di autoriciclaggio (art. 648-ter 1 c.p.), introdotta dalla legge n. 186/2014 all'art. 25-octies d.lgs. 231/2001, di cui tratteremo in seguito.

Le aziende ad oggi dunque devono garantire semplicemente un esame dei loro flussi finanziari per assicurare la provenienza e la tracciabilità degli stessi e per non incorrere nell'attuazione di reati scopo tramite l'utilizzo di tali flussi. Se invece i reati tributari saranno

[16] Circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza (cfr. volume I – parte II – capitolo 3, *"L'attività investigativa"*)

[17] M. BARGAGLI, *La responsabilità amministrativa degli enti nei reati tributari*, euroconference news, l'informazione quotidiana da professionista a professionista, Verona, 2018

inseriti come reati presupposti si dovrà provvedere ad un repentino aggiornamento di tutti i modelli vigenti con la previsione di specifiche funzioni di gestione del rischio fiscale per non incorrere in ipotesi di responsabilità.

Le aziende si potrebbero trovare a dover prevedere procedure specifiche per la redazione di bilancio o per il calcolo delle varie tassazioni, compito spesso affidato ad una struttura esterna che si troverebbe a dover rispondere ai nuovi criteri aziendali per veder approvato il proprio lavoro.

Pare dunque importante far notare che da "grande assente" l'area di rischio fiscale si appresta a diventare tra le più sensibili e "pericolose" per l'ente, che dovrà pertanto porre speciale attenzione nella predisposizione di tutti i meccanismi e le procedure di controllo necessarie a prevenire il relativo rischio penale[18].

[18] F. VENTIMIGLIA, *L'introduzione dei delitti tributari tra i reati presupposto del d.lgs. 231/2001: nuovi sistemi di gestione del rischio fiscale e ne bis in idem*, ilsole24ore, Milano, 2018

3.2 Il reato presupposto 25-octies

Nel paragrafo precedente si è trattato della possibile inclusione dei reati tributari all'interno del decreto 231/2001 e di ciò che tale inclusione comporterebbe. In realtà questa problematica è già stata trattata dai giuristi a causa della inclusione o meno di tali reati come reati base o di appoggio per la commissione di reati di riciclaggio o ricettazione previsti dall'art. 25-octies del decreto.

Tale articolo infatti comprende al suo interno quattro fattispecie criminose disciplinate dal codice penale quali ricettazione (art. 648 c.p.), riciclaggio (648-bis c.p.), impiego di denaro (648-ter c.p.) e, dal 2015, l'autoriciclaggio (art.648 ter1 c.p.).

Il reato 25-octies è stato inserito tra i reati presupposti nel 2007, dopo l'emanazione della Terza direttiva antiriciclaggio. Il percorso normativo della lotta al riciclaggio è stato infatti disegnato dal recepimento delle direttive europee che hanno saputo efficacemente adeguarsi alla veloce evoluzione delle pratiche criminali.

L'origine dell'attuale impianto di derivazione europeo la si è avuta con la prima direttiva antiriciclaggio, la n.91/308/CEE, recepita dall'Ordinamento italiano nel 1991. Tale direttiva perseguendo il duplice obiettivo della trasparenza del mercato finanziario e dell'intercettazione delle operazioni sospette, ha affidato al sistema economico, rappresentato dalle banche e dagli intermediari, i compiti di prevenzione mediante gli obblighi di identificazione della clientela, di registrazione dei dati e delle operazioni, e della segnalazione delle operazioni sospette agli organi competenti; inoltre lo Stato italiano ha previsto anche delle limitazioni all'uso del denaro contante proprio per permettere la tracciabilità delle operazioni.

La prima modifica arrivò poi con la seconda Direttiva europea nel 2001/97/CE, recepita nel nostro ordinamento nel 2004, e che portò ad un ampliamento dei soggetti destinatari della normativa di controllo quali i professionisti tra cui i notai, gli avvocati, i commercialisti ed i revisori.

I compiti dei professionisti furono, e sono tutt'oggi, quelli dell'obbligo di identificazione del cliente al momento

dell'istaurazione del rapporto professionale, della registrazione dell'operazione, della conservazione dei relativi dati e dell'eventuale segnalazione delle operazioni sospette.

Tali controlli e richieste di identificazione si sono poi inasprite con l'emanazione della terza Direttiva nel 2005 a causa del mutamento dell'orizzonte internazionale avvenuto dopo l'attentato dell'11 settembre 2001, con il fine di contrastare il fenomeno del finanziamento del terrorismo.

In Italia tale direttiva è stata recepita tramite due decreti legislativi, il n. 109 del 22 giugno 2007 ed il n. 231 del 21 novembre 2007, dopo i quali vennero inseriti tali reati anche nel novero dei reati presupposto definibili per la responsabilità amministrativa dell'ente.

A conclusione dell'iter legislativo volto alla comprensione dell'evoluzione delle normative antiriciclaggio, è stata emanata dapprima la quarta Direttiva 2015/849, recepita nel nostro ordinamento dal d.lgs. 25 maggio 2017, n. 90 che ha ulteriormente rafforzato il contesto normativo esistente adeguandolo alle

sopravvenute esigenze di identificazione del titolare effettivo delle operazioni, ed infine la Quinta direttiva nel giugno 2018, finalizzata ad un'ulteriore stretta verso la prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo.

Si vuole in questa sede evidenziare come molte aziende sottovalutino le modalità di commissione di tali reati e di come essi possano sorgere tramite reati minori o di natura fiscal-tributaria che portano però poi all'inquinamento del sistema economico. Proprio per tale motivo spesso, non si prevedono disposizioni specifiche all'interno del proprio modello organizzativo per contrastarlo.

Proprio in vista dei nuovi obblighi in tema di lotta e contrasto ai fenomeni di riciclaggio e finanziamento del terrorismo è fondamentale per le imprese predisporre idonei piani di governance aziendale in grado quantificare il livello di rischio a cui l'ente è esposto, che indichino tutte le possibili procedure e schemi di comportamento idonei a prevenire il compimento di comportamenti illeciti, o

semplicemente a rischio, da parte del personale dirigente e dipendente[19].

In tal modo si attribuisce una valenza fondamentale ai modelli organizzativi, ai fini sia dell'esonero totale dalla responsabilità, sia della riduzione delle sanzioni applicabili, in quanto con l'adozione del Modello 231 l'ente dimostra la volontà di prevenire i reati o di attenuarne le conseguenze in caso di commissione, ovviamente se le procedure sono state efficacemente rispettate.

La possibilità di essere incriminati, vista l'inclusione tra i reati presupposto, per la responsabilità dell'ente per riciclaggio e finanziamento del terrorismo persegue inoltre un ulteriore obiettivo di contrasto alla politica criminale, in quanto scoraggia la commissione dei delitti-presupposto, vista da un lato l'impossibilità di sfruttare i proventi reinvestendoli nel circuito economico e dall'altra la possibilità di incorrere in pesanti sanzioni patrimoniali ed interdittive.

[19] M. DE PAOLIS, *Le nuove norme antiriciclaggio e la responsabilità amministrativa delle società ex d.lgs. 231/2001*, Filodiritto, Bologna, 2017.

Sarà dunque a vantaggio dell'ente provvedere all'adozione di un idoneo ed efficace Modello 231 che contenga dei protocolli preventivi idonei a minimizzare il rischio della commissione di condotte di money laundering, così da permettere all'impresa di restare immune da rischi di natura penale/amministrativa.

Prima di proporre un esempio pratico di azioni da intraprendere per migliorare i propri modelli, appare doveroso fornire una migliore conoscenza del fenomeno di riciclaggio.

3.2.1 Il riciclaggio

Le operazioni di riciclaggio sono poste in essere per dissimulare la provenienza illecita di somme di denaro, attribuendogli un'origine lecita per far sì che esse possano essere inserite nel mercato economico legale. Secondo il penalista Mario Zanchetti, il riciclaggio può essere definito come un complesso di meccanismi attraverso i

quali il fiume delle ricchezze di origine criminale si riversa e si confonde nelle acque dell'economia lecita[20].

Questa definizione rende esattamente la dimensione del fenomeno e di come esso non debba mai essere sottovalutato dalle aziende, anche quando esse stesse ne possano, in linea teorica, trarre un vantaggio. È molto importante comprendere come l'attività del riciclatore sia divisa rispetto alla commissione del reato dal quale tali ricchezze provengano, altrimenti si tratterebbe di autoriciclaggio.

Il riciclaggio va ad incidere e corrodere i meccanismi economici della libera concorrenza e secondo il G.A.F.I.[21] si possono distinguere tre fasi fondamentali di azione:

- Introduzione nel mercato della somma di denaro tramite una serie di operazioni continue che non permettano la ricostruzione dei flussi

[20] M. ZANCHETTI, *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, Raccolta di Studi di Diritto Penale, Milano, Giuffrè Editore, 1997.
[21] Gruppo di Azione Finanziaria costituitosi a Parigi durante il G7 del 1989, per elaborare delle strategie di contrasto al riciclaggio.

- La stratificazione tramite ulteriori operazioni finanziarie che creino una sorta di "lavaggio del denaro"
- L'integrazione nel mercato economico legale tramite normali operazioni finanziarie.

Al fine di evitare il compimento di tali fasi attraverso l'utilizzo strumentale dell'impresa è necessario monitorare i flussi economico-finanziari assicurandone la tracciabilità continua in modo da controllarne la provenienza[22]; inoltre è importante ricordare come secondo la giurisprudenza, il riciclaggio può avere come reato presupposto un delitto tributario. Infatti, dopo la commissione di un delitto tributario, compreso anche il risparmio d'imposta derivante dal non pagamento dei tributi dovuti, un altro soggetto ricorre al lavaggio del denaro per poterlo poi reimpiegare in altre attività.

Tale concezione viene condivisa anche a livello internazionale dal GAFI e ovviamente per poter attribuire la responsabilità dell'ente

[22] G. MARINO, *Corporate tax governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, Egea editore, 2018.

deve essere presente un vantaggio o interesse per lo stesso in relazione a tali delitti.

Per comprendere meglio la connessione tra riciclaggio, reato tributario e responsabilità amministrativa per l'azienda si può ricorrere ad un esempio. Si avrà contestazione del reato di riciclaggio, derivante dal 25-octies del D.lgs 231/2001, se un soggetto commette il delitto di omesso versamento dell'iva ed un altro, che non ha partecipato a tale delitto, ne destina il provento a una società off-shore in vista del pagamento di una tangente versata per l'ottenimento di un appalto necessario all'impresa[23].

I modelli dovranno dunque non solo identificare la possibilità di commissione di un reato tributario, sebbene vi siano tesi contrastanti sull'accettazione della previsione di controlli anche per la commissione di reati esclusi dai reati presupposto, ma anche la possibilità che tali proventi vengano riciclati attraverso operazioni

[23] M. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in Diritto Penale Contemporaneo, rivista trimestrale n.1 2015.

economiche volte ad occultarne la provenienza illecita e non semplicemente al reimpiego nella società per l'attività d'impresa.

3.2.2 L'autoriciclaggio

Il reato di autoriciclaggio è stato introdotto con l'articolo 648 ter 1 nel codice penale tramite la legge n.186 del 15 dicembre 2015 e per interpolazione dell'articolo 25-octies del 231 del 2001 tale figura è stata inserita anche tra i reati presupposto della responsabilità degli enti[24].

Sul piano internazionale tale reato è stato inserito con la convenzione di Strasburgo sulla corruzione del 1999, che a sua volta comprendeva la convenzione del 1990 sul riciclaggio, che richiedeva di adottare le misure necessarie per la previsione di vari reati tra cui l'autoriciclaggio. Tale nuova ipotesi di reato cerca di identificare una condotta, che secondo il legislatore, sia tale da legittimare il surplus di

[24] Circolare ABI del 1° dicembre 2015, *Autoriciclaggio e responsabilità degli enti*, Bancaria Editrice, Roma, 2015.

incriminazione nei confronti dell'autore del delitto che dopo aver commesso un reato intende reinserirne i proventi nel sistema imprenditoriale, andando ad alterare i meccanismi del mercato e della concorrenza.

La propensione alla difesa del mercato è evidenziata dalla sottrazione alla punibilità solo nel caso in cui le utilità del reato stesso siano indirizzate al godimento personale o al mero utilizzo[25]. L'idea alla base di tale normativa è quella di congelare il profitto in mano al soggetto che ha commesso il reato presupposto in modo da impedirgli

[25] Art 648 ter 1 c.p.: Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.
Si applica la pena della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 se il denaro, i beni o le altre utilità provengono dalla commissione di un delitto non colposo punito con la reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.
Si applicano comunque le pene previste dal primo comma se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da un delitto commesso con le condizioni o le finalità di cui all'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 203, e successive modificazioni.
Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale.
La pena è aumentata quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale.
La pena è diminuita fino alla metà per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto.
Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648.

di inquinare il mercato economico legale[26]. Si vanno dunque a configurare due distinti reati, perfezionati dalla stessa persona: un delitto a monte, poi strettamente legato all'autoriciclaggio postumo che diventa un reato di intervento sulle risorse derivanti dal primo delitto, andandole ad inserire nel circuito economico[27].

Risulta dunque di facile evidenziazione la differenza sostanziale rispetto al reato di riciclaggio; nel caso di reato di autoriciclaggio infatti, l'autore del delitto è anche colui che ha commesso il reato dal quale provengono gli illeciti da reimmettere nell'economia legale, non essendoci dunque separazione delle figure criminali. Altra differenza degna di nota, rispetto al delitto di riciclaggio, è inoltre l'utilizzo nel testo normativo del termine "concretamente" per evidenziare come il reato debba essere stato commesso appositamente per occultarne l'origine illegale.

Questa decisione di divisione delle due tipologie di reato del nostro legislatore, si pone in una posizione contraria rispetto alle

[26] Cfr. AA.VV., *Proposte di intervento in materia di criminalità organizzata: la prima relazione della Commissione Fiandaca*, in diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2014
[27] A. ROSSI, *op. cit.,* p. 5.

normative europee dove domina il modello della secca equiparazione tra riciclaggio ed autoriciclaggio[28]. Questa scelta di prevedere una normativa autonoma è volta naturalmente a rafforzare l'azione di contrasto alla criminalità nel riutilizzo diretto delle risorse illegali, ma anche ad incentivare l'adesione alla procedura di voluntary disclosure vista l'esclusione della punibilità dal delitto di autoriciclaggio per chi vi aderisce. In questa sede ricordiamo solo che la "voluntary disclosure" o collaborazione volontaria è una procedura il cui fine è l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato in violazione degli obblighi dichiarativi[29].

L'introduzione di questa nuova norma autonoma ha fatto sorgere dei dubbi interpretativi anche in altri ambienti come quello di Confindustria o dell'Abi, che con l'emanazione di alcune circolari hanno esternato il timore di un'applicazione a maglie larghe della nuova norma tramite l'applicazione della stessa a qualsiasi attività

[28] S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, in Diritto penale processuale, Ipsoa, Milano, 2016.
[29] M. GERACI, *Autoriciclaggio: la nuova norma e il contesto della Voluntary Disclosure* in Giurisprudenza Penale, Stampanoni Bassi, Milano, 2015

economica-finanziaria che comporti l'utilizzo di proventi di attività illecite[30]. Questa interpretazione porterebbe ad un quasi impossibile aggiornamento dei modelli in capo alle aziende che si troverebbero a dover prevedere ipotesi di reato non comprese tra quelle presupposte.

Le condotte che sicuramente non rientrano invece in tale delitto sono quelle inidonee ad ostacolare l'identificazione della provenienza illecita e quelle che non si rifanno ad attività economiche, finanziarie o speculative[31], oltre ovviamente a quelle dirette al godimento personale.

Il timore delle associazioni industriali e bancarie è rivolto soprattutto alla possibile inclusione di accusa dei reati tributari come presupposti per il compimento dell'autoriciclaggio e quindi di una possibile attribuzione di una responsabilità dell'ente come prevista dal decreto 231/2001.

È importante ricordare che, per incorrere nella responsabilità amministrativa, il delitto deve essere stato commesso nell'interesse o a

[30] G. MARINO, op. cit. 22
[31] Come confermato dalla Sentenza di Cassazione Penale, sez. II, n 33074 del 14 luglio 2016

vantaggio dell'ente, ma può derivare da qualsiasi delitto non colposo, dunque anche da quelli tributari, al contrario della tesi sostenuta da Confindustria secondo la quale si può contestare l'autoriciclaggio solo se deriva da delitti presenti nel catalogo dei reati presupposto.

Nel tempo la dottrina ha chiarito tale contrasto definendo che il fondamento su cui si basa l'attribuzione o meno della responsabilità non dipende dai reati colposi messi in essere per poi arrivare l'autoriciclaggio, ma sulla base della tracciabilità dei flussi economico-finanziari della società che deve garantirne la provenienza. Questo dilemma inoltre vedrebbe diminuire drasticamente la sua portata nel momento in cui i reati tributari sarranno inclusi tra i reati-presupposto del decreto 231/2001.

La previsione nei modelli di particolari procedure di tracciabilità dei flussi dovrebbe essere attuata tramite la previsione di varie ipotesi di reati integrate, secondo uno studio di Assonime, con una casistica di autoriciclaggio così da definire i processi più soggetti a tale possibile sfruttamento. Inoltre, è di fondamentale importanza

definire in modo chiaro i ruoli e le responsabilità di ogni soggetto all'interno dell'azienda separando le varie funzioni, garantendo dei flussi continui di informazione e prevedendo un organo di controllo e di vigilanza.

3.3 Le principali disposizioni da prevedere nel Modello 231 ai fini antiriciclaggio

Nella costruzione di un modello 231 è fondamentale andare a definire inizialmente le aree sensibili della società, per poi prevedere degli schemi di comportamento che non permettano la commissione di illeciti e che siano controllati da un efficace sistema di vigilanza.

Nel caso della commissione dei reati previsti dal 25-octies, è importante sottolineare il legame spesso esistente tra il riciclaggio e i delitti tributari, come dichiarazioni infedeli, fraudolente o l'emissione di fatture inesistenti. Questi reati possono infatti costituire i reati di base per la commissione dei delitti di riciclaggio o autoriciclaggio come la formazione di fondi occulti da reinserire nel circuito

economico. Per molte aziende, ed anche per i professionisti sono poi previsti degli specifici obblighi antiriciclaggio derivanti dal d.lgs. 231 del 2007 che vanno ad integrarsi con la costruzione del modello e di cui parleremo successivamente.

Per le imprese sarà dunque di fondamentale importanza la costruzione di attenti piani di governance dove sia descritto il livello di rischio aziendale e le procedure messe in atto per prevenire tali rischi. Per il reato in oggetto si ritiene indispensabile descrivere i flussi di denaro gestiti dall'azienda, tenendo sempre a mente la possibilità di "concreto" ostacolo all'identificazione della provenienza illecita degli stessi.

È fondamentale andare a cogliere gli elementi di anomalia che possono esservi negli scambi commerciali e finanziari e creare una mappa delle aree di rischio; inoltre l'azienda non deve sottovalutare la presenza di adeguati canali di segnalazione per i dipendenti, che ne garantiscano la riservatezza, così come previsto dalla normativa sul whistleblowing.

Tra le principali attività sensibili presenti nella maggioranza degli enti, ricordando però che ogni azienda avrà poi le sue specificità, possiamo trovare:

- Rapporti con i fornitori e parter commerciali
- Gestione delle risorse finanziarie
- Attività inerenti alla contabilità e la fiscalità

3.3.1 Rapporti con i fornitori e partner commerciali

Prima di stipulare un contratto di fornitura la società deve verificare l'attendibilità commerciale e professionale della controparte. Per adempiere a tale obbligo si dovrà controllare che il fornitore sia disponibile a presentare tutti i dati inerenti per le transazioni e che non sia un soggetto che è già stato soggetto a protesti o procedure concorsuali di rilevante spessore. La società inoltre potrà richiedere una visura camerale per qualificare il fornitore sotto il profilo dell'identità, della natura giuridica, della solidità commerciale

e della sua reputazione sul mercato, nonché della condivisione dei principi etici presenti nel codice della società stessa.

Altra questione di interesse è che il fornitore o partner commerciale non sia dislocato in paesi off-shore o se così fosse, l'azienda dovrà fornire una spiegazione del perché si preferisca intraprendere dei legami commerciali proprio con tale azienda, ad esempio per l'esclusività del prodotto o servizio, così da giustificare anche il profilo economico-patrimoniale della stessa, con descrizione della tipologia di vendita, frequenza e dislocazione, se non usuali. Inoltre, il prezzo di compravendita deve essere corrispondente a quello di mercato in quanto una sproporzione dello stesso potrebbe essere sintomo di occultamenti di denaro.

Ulteriore aspetto da controllare è la corrispondenza tra ordinanti dei pagamenti e destinatari effettivi, oltre agli istituti bancari utilizzati per i pagamenti stessi. In tutte queste attività commerciali i dipendenti delle società non dovranno mai maneggiare somme in contanti oltre le

soglie legalmente consentite e rispettando sempre il principio di tracciabilità, fondamentale per ottenere l'esenzione da responsabilità.

In ogni contratto di fornitura o di partnership inoltre la società deve inserire delle clausole che richiamino le condizioni previste dal modello di organizzazione 231 e dal codice etico in esso contenuto.

3.3.2. Gestione delle risorse finanziarie

La gestione finanziaria si occupa di tutte quelle aree di attività aziendale che gestiscono strumenti di tipo finanziario e/o mezzi sostitutivi e che, quindi, possono supportare la commissione del reato.

Nel caso in cui vi siano delle operazioni non congrue, la società deve prevedere la possibilità per il dipendente di bloccare l'operazione in corso ed informare il responsabile, come previsto dal codice Etico, che provvederà a mettere in essere le procedure previste dal regolamento.

Tutto ciò può accadere se ad esempio si cerca di effettuare un'operazione al di sopra delle soglie consentite per i contanti o con fondi dalla dubbia provenienza. La società dovrà avere un conto corrente, possibilmente non promiscuo, in cui far transitare tutte le operazioni con i relativi documenti contabili ed andando a limitare le operazioni come giroconti, cambio assegni, compensazioni di crediti e debiti che rendono meno trasparente l'operazione.

Maggiore attenzione dovrà essere posta nelle operazioni infragruppo, ad esempio nella valutazione degli investimenti effettuati in joint venture o nella valutazione del valore delle partecipazioni delle società controllate e collegate.

3.3.3 Attività inerenti alla contabilità e la fiscalità

I bilanci, le relazioni e tutte le comunicazioni sociali devono normalmente essere redatte con chiarezza e rappresentare in modo corretto, veritiero e completo la situazione economica, patrimoniale e

finanziaria della società[32]. Nella realtà, uno dei problemi principali per le società è proprio la possibilità di utilizzare fondi occulti derivanti da illeciti tributari per poi reinvestirli in attività imprenditoriali.

Questa attività, che può essere di mero riciclaggio se i fondi arrivano da fonti esterne o di autoriciclaggio se le attività illecite sono state poste in essere dalla società stessa, può essere contrastata con la previsione di specifici controlli nella redazione del bilancio nel quale ogni voce dovrà essere supportata da documenti contabili inseriti in prima nota al fine di evitare i fenomeni di sotto fatturazione, mancata fatturazione o di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti[33]. Inoltre, si dovrà prevedere che le operazioni di compravendita o di investimento vengano suddivise tra vari operatori in modo tale da garantire un maggior controllo e possibilità di far emergere qualsiasi tipologia di errore tramite la segregazione funzionale tra chi autorizza e chi gestisce le operazioni.

[32] C. ODORIZZI, Modelli Organizzativi 231, *Strumenti operativi: il codice etico*, ilsole24ore, Milano, 2018.
[33] M. BRAMIERI, M. GARLASCHELLI, P. SANTORO, *Prevenzione Reati nelle società, enti e P.A.*, Cedam, Milano, 2018.

Altro passaggio importante potrebbe essere quello di andare a prevedere, anche ai fini 231, una revisione contabile da parte di un soggetto terzo per evidenziare eventuali punti critici delle attività.

3.4 Integrazione tra il D.lgs 231/2001 ed i soggetti obbligati dal D.lgs 231/2007

Il decreto legislativo 231/2007, così come riscritto dal d.lgs. n.90 del 25.05.2017, prevede degli obblighi specifici per contrastare i fenomeni di riciclaggio. Le nuove misure preventive affrontano proprio il tema del mascheramento di fondi provenienti da forme criminali o di finanziamento al terrorismo. Tale decreto punta infatti a far emergere, tramite i soggetti obbligati alla sua osservanza, situazioni di riciclaggio.

I soggetti obbligati, quali banche, istituti di credito, professionisti e alcune tipologie di imprese, devono rispondere a degli obblighi precisi di adeguata verifica della clientela con evidenziazione dell'operazione che compiono, di chi la effettua e del titolare effettivo

a cui sono riferibili i beni o le risorse economiche dell'ente, ponendo l'attenzione sui fattori di rischio descritti dal decreto quali aree geografiche, tipologie di operazioni e canali di distribuzione.

Proprio per tale motivo è fondamentale per le imprese che rientrano nel catalogo dei soggetti obbligati, come le banche, combinare gli obblighi antiriciclaggio con il modello di esenzione da responsabilità, ma anche per le imprese non soggette al d.lgs. 231/2007 è di fondamentale importanza adottare dei modelli trasparenti e di contrasto al riciclaggio con i quali andare a descrivere esattamente il loro livello di rischio e i relativi comportamenti messi in atto per contrastarlo, così da non vedersi negate delle operazioni da parte di soggetti obbligati all'adeguata verifica dei clienti, oltre all'esenzione da responsabilità amministrativa.

Il decreto antiriciclaggio impone ai titolari di funzioni di controllo, tra cui l'organismo di vigilanza, di vigilare sulle prescrizioni del decreto per contrastare le condotte di riciclaggio e

finanziamento al terrorismo[34]. Se vi è omessa comunicazione da parte dell'organo di vigilanza alle autorità, su condotte non idonee, questo potrà essere accusato di reato omissivo proprio, in quanto in questo caso l'organismo non deve solo controllare il regolare adempimento delle regole autoimposte nel modello 231, ma avrà l'obbligo di controllo e comunicazione alle autorità antiriciclaggio, quali la Guardia di Finanza o l'Unità di Informazione Finanziaria, per violazione delle norme del decreto 231/2007[35].

La responsabilità degli enti per i reati di riciclaggio e finanziamento al terrorismo va dunque a rafforzare la funzionalità delle Direttive Antiriciclaggio, e fa sì che gli enti adottino un efficace modello 231 che contenga protocolli preventivi idonei a minimizzare il rischio della commissione dei reati presupposti, mantenendo così

[34] F. D'ARCANGELO, *Il ruolo e la responsabilità dell'OdV nella disciplina antiriciclaggio*, in "Responsabilità amministrativa delle società e degli enti", Plenum, Torino, 2009

[35] Cfr S. GIAVAZZI, *Poteri e autonomia dell'organismo di vigilanza: prime certezze e nuove incertezze*, in "Le società", Ipsoa, Milano, 2012

l'impresa lontana dal rispondere dell'accusa di responsabilità amministrava e dalle relative sanzioni patrimoniali ed interdittive[36].

[36] M. DE PAOLIS, op. cit. 19

CAPITOLO 4

CASO STUDIO: IL MODELLO 231 DI SO.GE.S.I.

La Società di Gestione dei Servizi Industriali S.r.l. (SO.GE.S.I. SRL) è una società nata nel 1978 che ha come oggetto sociale la prestazione di servizi in prevalenza alle imprese per la realizzazione di iniziative nel campo economico. La società è interamente controllata da Confindustria Ancona, per i cui associati svolge prevalentemente le sue attività.

I servizi tipici forniti alle imprese, come descritti nella relazione della gestione per l'esercizio 2018, sono quelli di elaborazione paghe, formazione finanziata, formazione a catalogo, elaborazione modelli 730/CAF, servizi per le risorse umane e servizi di internazionalizzazione delle imprese ad essi collegati (servizio estero).

L'attività della società può dunque essere divisa in tre rami specifici:

- Area economica (tesoreria, bilancio e gestione)
- Area territorio (in particolare la gestione della normativa privacy)
- Area delle relazioni industriali (formazione finanziata)

La SOGESI può essere considerata a tutti gli effetti una piccola impresa vista la compresenza dei due parametri previsti per tale definizione, infatti la società ha al suo interno 33 dipendenti ed un fatturato di poco superiore ai 2.000.000€ annui.

4.1 Perché il modello 231?

La società ha deciso di adottare nell'anno corrente un modello di organizzazione per l'esenzione da responsabilità amministrativa previsto dal d.lgs. 231/2001.

Le procedure sono iniziate già negli anni precedenti, vista la laboriosità richiesta dalle stesse per la redazione dell'analisi dei rischi

e la catalogazione dei reati presupposto inseribili nel proprio modello, per far sì che esso maggiormente risponda alle esigenze della società e non sia un semplice onere cartaceo.

La decisione di adottare un modello 231, nonostante la piccola dimensione aziendale, è derivata prevalentemente dalla richiesta della Pubblica Amministrazione, come nella maggioranza dei casi di adozione del modello da parte di strutture medio-piccole, per proseguire il programma di Formazione Finanziata portato avanti dalla società. Ovviamente l'inserimento di tale modello è stato visto dalla società come una possibilità per custodire e tramandare i principi dell'etica aziendale che la caratterizza, dando così ai propri clienti, ma anche ai dipendenti stessi, un messaggio di lealtà, correttezza e rispetto.

Per la redazione del modello 231 la società ha deciso di appoggiarsi ad un consulente esterno che ne ha redatto i documenti principali, per poi andare a definire le procedure in maniera più

dettagliata, attenta ed inerente alla realtà sociale grazie all'aiuto dei dipendenti dell'amministrazione della società stessa.

Si è potuto vedere dagli studi condotti finora sui modelli e dalla giurisprudenza come sia da preferire la collaborazione dei dipendenti interni con i soggetti esterni che redigono tali modelli proprio per evitare la previsione di inutili e macchinose procedure che andrebbero semplicemente ad appesantire la struttura sociale senza farne derivare alcun vantaggio per la stessa, anzi spesso e volentieri andando a vanificare l'adozione del modello stesso che rischia di essere dichiarato nullo dal giudice, in caso di sentenza, vista la non aderenza al modello organizzativo reale della società.

Andremo ora ad esaminare i vari documenti e procedure previsti dalla società, evidenziandone i caratteri di pregio e le carenze ancora presenti sulla base delle linee teoriche precedentemente illustrate dall'elaborato.

4.2 L'organismo di vigilanza

La società, come previsto dalla legge, ha eletto un organismo di vigilanza come organo di controllo e vigilanza sul modello allo scopo di prevenire la commissione dei reati presupposto.

In questo caso è stata decisa la nomina di un organo in forma monocratica rappresentato da un membro del collegio sindacale attualmente in carica e composto da tre membri. Essendo la società una società di capitali, tale decisione di sovrapposizione della figura di sindaco e componente dell'organo di vigilanza risulta in linea con l'attuale legislazione.

La scelta di avere un organismo monocratico, anche essendo la società relativamente piccola, collide un po' con l'idea della dottrina che preferisce un organo collegiale che possa garantire la propria indipendenza e assicurare che tutte le procedure previste vengano rispettate.

L'organo di vigilanza prevede la possibilità di ricevere informative dai dipendenti di eventuali violazioni del modello tramite

l'invio delle segnalazioni ad una apposita casella e-mail per la quale il modello garantisce la riservatezza dell'organo di vigilanza, al fine di evitare qualsivoglia forma di ritorsione nei confronti del soggetto segnalante, anche se l'azienda, in conformità a quanto previsto dalla normativa sul whistleblowing, entrata in vigore nel dicembre 2017, dovrebbe garantire una possibilità di comunicazione totalmente anonima ai propri dipendenti, sebbene siano già state previste delle sanzioni nel modello per chiunque effettui azioni ritorsive verso i segnalanti.

La società ha assegnato la possibilità di utilizzo di un budget separato per l'organismo di vigilanza, e questo costituisce un ottimo punto a suo favore, in modo tale che l'organo non debba dipendere da delle decisioni dei vertici aziendali, ma possa agire in maniera autonoma. Inoltre, la posizione dell'organismo di vigilanza è di staff rispetto ai vertici aziendali e questo è preferito dalla giurisprudenza come già sottolineato nel capitolo 2 del presente lavoro.

Infine, sempre per garantire l'indipendenza dell'ODV è stato deciso, in sede di Consiglio di Amministrazione, che il compenso dello stesso sia corrisposto in forma fissa.

I compiti dell'organismo di vigilanza rimangono quelli già descritti nella parte teorica, e in questa sede si vuole evidenziare come tale organo abbia anche la funzione di formare il personale per la conoscenza di tale modello e del funzionamento delle sue procedure o come possa demandare tale funzione ad un comitato nominato appositamente per la diffusione e comprensione del modello.

Dunque, la società dovrà necessariamente organizzare nei prossimi mesi, in concomitanza poi all'inserimento di tale modello, degli incontri con le varie aree aziendali certificando la propria formazione e rendendola comprensibile a tutti i propri dipendenti. Negli anni successivi comunicherà tutti gli eventuali aggiornamenti del modello.

4.3 Il codice etico

Il codice etico rappresenta il cuore del modello di organizzazione, e ad esso verranno allegate anche tutte le procedure da seguire per l'attuazione dello stesso.

La SOGESI ha redatto il proprio codice etico che è stato sottoscritto dal massimo vertice aziendale rappresentato dal consiglio di amministrazione della società.

Il codice etico di SOGESI si basa sui principi alla base della società stessa quali etica, trasparenza, legalità, correttezza, riservatezza e sicurezza dell'ambiente di lavoro. La società ha inoltre voluto evidenziare il proprio interesse nella redazione chiara e veritiera degli obblighi di bilancio e della totale esclusione di qualsiasi conflitto d'interesse dei propri dipendenti con fornitori, clienti o finanziatori.

L'attuazione di tal codice viene devoluta all'organismo di vigilanza che lo dovrà consegnare insieme ad una copia del modello di

organizzazione a tutti i lavoratori, oltre a doverne monitorare il reale adempimento.

4.4 Le procedure

La società ha deciso di suddividere il modello 231 attraverso delle procedure riguardanti i vari settori aziendali, diversamente dai modelli solitamente presentati dalle società nei quali si preferisce suddividere la parte speciale tramite l'elencazione dei vari reati presupposto.

A livello aziendale tale scelta risulta, a parere personale, adeguata per una migliore conoscenza del modello da parte di tutti i dipendenti che potranno essere informati sulle varie procedure e, in maniera dettagliata, su quelle inerenti alla propria area lavorativa senza doverle ricercare tra le descrizioni dei reati presupposto.

Per avere poi una visione generale dei reati presupposto previsti dunque dalla società, dando così anche un'impronta maggiormente giuridica e meno aziendalistica, è stata creata la seguente tabella:

REATI PRESUPPOSTI		PROCEDURE COINVOLTE
Reati contro la P.A. (art. 24 e 25)	- Indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato o altro ente pubblico (art 316 ter c.p) - Malversazione a danno dello Stato o altro ente (art 316 bis c.p.) - Truffa in danno dello Stato (art 640 c.1 c.p.) - Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art 640 bis c.p.) - Frode informatica a danno dello Stato (art 640	Rapporto con la P.A. Tesoreria Acquisti Omaggi e donazioni

	ter c.p.) - Corruzione (art 318-319-320-322 bis c.p.) - Istigazione alla corruzione (art 322 c.p.) - Corruzione in atti giudiziari (art 319 ter c.p.) - Induzione indebita a dare o promettere utilità (art 319 quater c.p.)	
Reati di criminalità informatica e trattamento illecito di dati (art 24-bis)	- Accesso abusivo ad un sistema informatico o telematico (art. 491 bis c.p.) - Detenzione e diffusione abusiva di codici di accesso a sistemi informatici o telematici (art 616 ter c.p.) - Frode informatica del soggetto che presta servizi di certificazione di firma elettronica (art. 640 quinquies c.p.)	Rapporti con la P.A.
Reati di criminalità organizzata (art 24-ter)	- Associazione a delinquere (art 416 c.p.)	Omaggi e donazioni Gestione di rapporti con i terzi

		Rapporti con la P.A. Tesoreria Redazione di bilancio Selezione, assunzione e gestione del personale
Delitti contro l'industria e il commercio (art 25-bis)	- Frode nell'esercizio del commercio (art 515 c.p.)	Acquisti
Reati societari (art 25-ter)	- False comunicazioni sociali (art 2621 c.c.)	Acquisti Redazione di Bilancio
	- Fatti di lieve entità (art 2621 bis c.c..) - Impedito controllo (art 2625 c.c.) - Indebita restituzione dei conferimenti (art 2626 c.c.) - Illegale ripartizione degli utili e delle riserve (art 2627 c.c.) - Operazioni in giudizio dei creditori (art 2629 c.c.) - Formazione fittizia del capitale (art 2632 c.c.)	Redazione di Bilancio

	- Corruzione tra privati (art. 2635 c.c.) - Istigazione alla corruzione tra privati (art 2635 bis c.c.)	Rimborsi e spese di rappresentanza Omaggi Gestione rapporti con i terzi Acquisti Tesoreria Selezione, assunzione e gestione del personale
Delitti contro la personalità individuale (art 25-quinquies)	- Intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro	Selezione, assunzione e gestione del personale
Reati colposi commessi in violazione della normativa antinfortunistica e sulla tutela dell'igiene e della salute sul lavoro (art 25-septies)	- Omicidio colposo (art 589 c.p.) - Lesioni personali colpose, gravi o gravissime (art. 590 c.p.)	Selezione, assunzione e gestione del personale Sicurezza sul lavoro e normativa ambientale
Reati in materia di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro di provenienza illecita (art 25-octies)	- Riciclaggio (art 648 bis c.p.) - Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art 648 ter c.p.) - Autoriciclaggio (art 648 ter 1 c.p.)	Rimborsi e spese di rappresentanza Omaggi Acquisti Tesoreria

Reato di induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria (art 25-novies)		Rapporti con la P.A.
Reati ambientali (art 25-undecies)	- Inquinamento ambientale (art 452-bis c.p.) - Delitti colposi contro l'ambiente (art 452-quinquies c.p.) - Attività di gestione di rifiuti non autorizzata (art 256 d.lgs 152/2006) - Violazione degli obblighi di comunicazione, di tenuta dei registri obbligatori e dei formulari (art 258 d.lgs 152/2006)	Sicurezza sul lavoro e normativa ambiente
Impiego di cittadini di paesi terzi di cui il soggiorno è irregolare (art 25-duodecies)	- Impiego di cittadini il cui soggiorno è irregolare (art 22 d.lgs 286/1998)	Selezione, assunzione e gestione del personale

4.4.1 Procedura dei rapporti con la Pubblica Amministrazione

Tale procedura risulta indispensabile vista l'adozione del modello proprio per continuare la collaborazione con la pubblica amministrazione per i programmi di formazione finanziata.

In quest'ottica la società, in conformità ai modelli già visti per altre aziende, ha previsto che per evitare di incorrere nei reati presupposto tipici di tali rapporti (corruzione, frodi, associazione a delinquere) l'amministratore delegato nomini un responsabile che ne gestisca le relazioni e poi la successiva approvazione dell'amministratore stesso per qualsiasi contributo o finanziamento ricevuto e attentamente rendicontato. Inoltre, sarà l'amministratore a dovere redigere i piani formativi che il responsabile sottoporrà alla P.A.

Si prevede poi che tutti i rapporti con la P.A. debbano essere rappresentati per iscritto e conservati nella società con l'indicazione di tutti i soggetti coinvolti.

Il modello, infine, prevede che qualsiasi criticità debba essere tempestivamente segnalata all'ODV o al collegio sindacale.

4.4.2 Procedura operativa di acquisto di beni, servizi e consulenze

Questa procedura coinvolge tutta la società e dovrà essere dunque oggetto di formazione generale del personale.

Le particolarità presenti riguardano una attenta segregazione delle funzioni tra coloro che ordinano un acquisto, coloro che firmano i documenti in allegato al materiale consegnato (DDT), la ricezione della fattura e la sua accettazione, ed infine il pagamento effettuato solo dopo la firma congiunta di amministratore delegato e presidente del consiglio di amministrazione per fatture superiori a 5000 euro o, nel caso di importi inferiori, dopo l'autorizzazione di uno solo dei due soggetti.

Oltre alla segregazione delle funzioni, necessaria negli adempimenti degli obblighi 231, è stata prevista la selezione dei fornitori in una maniera più consona alla tipologia di impresa.

In effetti, onde evitare un irrigidimento dei fornitori presenti in società da anni sottoponendoli ad invasive procedure di controllo tramite visure camerali o richieste presso le agenzie delle entrate o presso le banche per conoscere la loro solvibilità, si è prevista l'adozione di alcuni modelli di autocertificazione, dove gli stessi possono dichiarare di essere conformi alle richieste della legislazione 231.

La qualifica degli stessi e il loro inserimento nella lista dei fornitori, inoltre, avviene solo se si supera la soglia annua di 10.000 € di contratto o anche per superamento per singola operazione dello stesso valore.

Per l'accesso di nuovi fornitori, invece, è prevista un'attività di selezione tramite la comparazione di almeno due differenti offerte, dopo aver ricevuto l'autocertificazione ed il curriculum del fornitore

stesso. Nel caso in cui invece si tratti di un'attività di consulenza strategica o altamente specialistica si potrà evitare il confronto, dandone adeguata motivazione, e si potrà effettuare un'offerta diretta, previa autorizzazione del consiglio di amministrazione.

In questa procedura vengono anche trattati gli acquisti per piccola cassa. Tali acquisti devono essere autorizzati dal referente di sezione e limitatamente ad importi inferiori ai 300 €.

4.4.3 Procedura regole di comportamento nei rapporti con i terzi e procedura di gestione dei rapporti con i terzi

Dopo un'analisi di queste due procedure, si è giunti alla conclusione che potrebbero essere unite in una procedura unica rendendo il sistema un po' più snello.

La procedura di gestione dei rapporti con i terzi riguarda i contratti da instaurare con la clientela per definire i rapporti di vendita, così da rendere tali accordi delle procedure standard.

Anche in questo caso si dovrà effettuare un esame della clientela tramite idonea documentazione da conservare in azienda, per contratti superiori a 10.000 € e prevedere delle clausole da inserire negli stessi (cosiddette clausole 231) per il rispetto delle norme indicate dal modello. Si prevede inoltre l'eventuale risoluzione del contratto in caso di presenza di elementi oggettivi circa la provenienza delittuosa dei flussi finanziari dei clienti, in corrispondenza agli obblighi derivanti dalla normativa antiriciclaggio.

La procedura delle regole di comportamento nei rapporti con i terzi va dunque ad accompagnare la precedente, prevedendo tutte le prescrizioni comportamentali che i dipendenti devono tenere ed includendo anche i casi di astensione in caso di conflitto d'interesse. Queste regole di comportamento sono poi anche contenute nei requisiti di base dell'azienda presenti nel codice etico della stessa.

4.4.4 Procedura omaggi e donazioni

Sempre collegata alle precedenti, è la procedura prevista per gli omaggi e le donazioni. Essendo però una procedura più sensibile all'ambito 231, si ritiene opportuno tenerla separata dalle precedenti.

La società prevede la possibilità di elargire degli omaggi di modico valore e mai sotto forma di denaro contante, comunque sempre sotto l'autorizzazione del responsabile di funzione e dell'A.D.

Per quanto riguarda le donazioni, queste possono essere effettuate se sussiste un interesse scientifico ed umanitario senza conflitti di interesse per l'aggiudicazione di incarichi a favore della società stessa.

Inoltre, per effettuare un ulteriore controllo, tutte le donazioni ed omaggi dovranno essere comunicate all'Organismo di vigilanza.

4.4.5 Procedura rimborsi spese, trasferte e spese di rappresentanza

Tale procedura prevede il rimborso per trasferte solo se autorizzate dall'A.D. dopo la ricezione di una specifica richiesta comprendente tutti i dettagli di costi, tempi e modalità. Per quanto riguarda il rimborso di ulteriori costi derivanti dalla trasferta, i relativi documenti devono essere presentati entro 3 giorni lavorativi per essere rimborsati, una volta vistati. Se non è presente un documento che testimoni le spese, queste non potranno essere rimborsate.

L'ODV dovrà poi essere informato di tutti i rimborsi effettuati e delle spese di rappresentanza se superiori a 150 €.

4.4.6 Procedura di tesoreria

Tale procedura riguarda principalmente coloro che lavorano nel settore amministrativo della società in quanto si occupa dei flussi finanziari ad essa connessi.

Si prevede che i poteri di spesa siano autorizzati solo con delibera del Consiglio di Amministrazione e che tutti i flussi debbano essere tracciabili e sottoposti al principio della segregazione delle funzioni, come già ricordato nelle procedure di acquisto. Inoltre, è espressamente vietata l'esecuzione di movimenti finanziari senza relativi documenti contabili annessi.

I dipendenti dell'amministrazione sono inoltre tenuti alla redazione di fogli cassa, prime note contabili e alla tenuta dei registri dei conti correnti, oltre ad effettuare le riconciliazioni di cassa e banca, che poi saranno oggetto di ulteriore verifica da parte del collegio sindacale. Il referente della tesoreria dovrà inoltre controllare che vi sia coerenza tra fattura emessa e pagamento richiesto e, nel caso in cui non vi sia, dovrà richiedere delle specifiche al fornitore, e nel caso in cui sorgano ulteriori dubbi dovrà essere informato l'ODV, sospendendo il pagamento.

L'organismo di vigilanza, infatti, dovrà poter sempre visionare i documenti riguardanti i flussi con le P.A., i consulenti e gli ordini di

fatturazione, oltre a dover ricevere informative su qualsiasi incoerenza presente nei flussi finanziari.

Ultimo riferimento viene fatto alla normativa antiriciclaggio derivante dal d.lgs. 231/2007, alla quale la società si adegua visti i servizi di CAF offerti alle società e per i quali è previsto l'adempimento agli obblighi di adeguata verifica e segnalazione di operazioni sospette.

Per quanto riguarda invece i reati di riciclaggio e autoriciclaggio previsti dal 25-octies del 231, la società ha previsto l'impossibilità di effettuare pagamenti in contante oltre le soglie consentite e l'emissione di assegni solo con clausole di non trasferibilità e sempre sotto le soglie consentite dalla normativa. Inoltre, la segregazione delle varie funzioni porta ad avere un maggiore controllo sulla possibilità di commissioni di tali reati.

4.4.7 Procedura operativa per la redazione del bilancio ed il controllo di gestione

La procedura di redazione del bilancio, come quella della tesoreria, è volta soprattutto alla sezione amministrativa della società e prevede la creazione di sistemi di controllo ai fini della normativa 231 per evitare la commissione dei reati previsti dall'art 24 al 25-ter del d.lgs., come sopra rappresentato.

Si prevede la redazione di un congruo piano dei conti che agevoli la redazione della contabilità. Tutto ciò dovrà essere poi controllato dal collegio sindacale, che verifica la correttezza dei saldi tramite l'analisi delle schede contabili ed ha la facoltà di richiedere verifiche a campione sulla sequenzialità delle fatture e dei documenti relativi alle stesse, in modo tale da scongiurare ipotesi di sotto fatturazione o emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Il bilancio di verifica viene predisposto alla fine dell'anno con successiva verifica delle scritture contabili tramite integrazioni e assestamenti singolarmente motivati. Il bilancio ufficiale viene poi

predisposto secondo le regole sociali, composto dagli schemi di bilancio più la nota integrativa, e reso pubblico per una maggiore trasparenza, oltre agli obblighi di legge.

4.4.8 Procedura di selezione, assunzione, gestione e formazione del personale

Onde evitare che possano essere commessi i reati inerenti all'associazione a delinquere, all'occupazione clandestina o allo sfruttamento, la società prevede un budget annuale per il personale tenendo conto delle variazioni presenti durante l'anno. La selezione viene fatta tramite una specifica selezione dei profili professionali richiesti e resa pubblica. Tutte le valutazioni dei candidati devono essere poi documentate e archiviate per dimostrarne l'esito.

I neoassunti devono essere informati del modello vigente e sottoscrivere nel contratto anche la clausola di adesione al codice etico della società.

L'ODV deve essere informato di tutte le assunzioni e licenziamenti intercorsi durante l'anno e nel caso di presenza di lavoratori extracomunitari deve essere comunicato il documento di soggiorno in corso di validità.

4.4.9 Procedura in materia di salute e di sicurezza sui luoghi di lavoro e normativa ambientale

Le procedure in materia di sicurezza del lavoro erano già previste dalla società e sono state adeguate per il rispetto della normativa 231 onde evitare che si possa trarre un vantaggio da una minore attenzione sulla sicurezza. Tutte le attività di controllo sono documentate ed archiviate; sono previsti piani di intervento per situazioni di pericolo e primo intervento che vengono revisionati periodicamente ed aggiornati. Sono invece revisionati giornalmente i presidi antiinfortunistici.

Vengono individuati dei soggetti destinatari di deleghe sulla sicurezza e, dopo aver verificato la loro idoneità per tale funzione, gli

sono conferiti poteri di spesa adeguati e con obbligo di rendicontazione.

La gestione dei rifiuti viene invece affidata a dei fornitori/smaltitori dopo aver verificato tutte le autorizzazioni richieste per legge, l'adeguatezza del corrispettivo e dopo aver fatto firmare una clausola di responsabilità per le attività gestite per conto della società. Ogni fornitore deve inoltre presentare il timbro di avvenuto smaltimento presso la discarica.

Tutte le criticità sia nel campo della sicurezza dei lavoratori, che ambientali devono essere segnalate all'ODV.

4.5 Conclusioni sul modello

Esaminando il modello 231 in procinto di emanazione presso la società, si può vedere come in una piccola realtà sia molto più conveniente andare ad esaminare le varie procedure aziendali

cercando i reati che possano esservi commessi, invece di applicare indiscriminatamente procedure non inerenti alla realtà sociale.

Il modello che è stato previsto dalla SOGESI, dopo essersi sottoposta ad un'analisi dei rischi da parte di un soggetto esterno, risponde alle proprie necessità ed inserisce l'azienda all'interno di uno schema più dettagliato ed organico, che in futuro potrà essere integrato con l'ampliamento delle attività aziendali.

Le uniche piccole criticità riscontrate e che potranno essere facilmente sanabili sono:

- La presenza di un Organismo di vigilanza monocratico anziché collegiale;
- La necessità di prevedere un meccanismo totalmente anonimo di segnalazione delle criticità (whistleblowing);
- L'esigenza di programmare dei corsi di formazione specifici per le varie aree aziendali in relazione al modello che entrerà in vigore.

In questo modo la società risponderà a tutti i requisiti di legge richiesti dalla normativa 231 ed otterrà un elemento aggiuntivo di stima per i futuri clienti, vista la visione di tali modelli come un elemento di pregio per una società, soprattutto nel campo dell'offerta di servizi commerciali in appoggio ad altre aziende.

CAPITOLO 5

COMPLIANCE 231: UNA REALTÀ SEMPRE PIÙ CONCRETA

5.1 Modelli 231: obbligo o facoltà?

Esaminando il decreto 231 gli interpreti ed i giuristi si sono chiesti se i modelli organizzativi possano essere considerati un vero e proprio obbligo per l'ente, oppure se si tratti effettivamente di un onere, con conseguente facoltatività dell'adozione.

Dalla lettura degli articoli contenuti nel decreto, si comprende come il modello debba essere considerato facoltativo per la società, ma sarà ovviamente necessario al fine di poter beneficiare dell'esenzione da responsabilità, vista la sua rilevanza ad probationem[1]. In caso di non adozione, invece, l'ente potrà incorrere in una "colpa di organizzazione"[2].

[1] G. FORTI, *Uno sguardo ai "piani nobili" del d.lgs. n. 231/2001,* in "Rivista italiana di diritto e procedura penale", FASC. 04, Giuffrè Lefebvre, Milano, 2012
[2] F.M. D'ANDREA, A. DE VIVO, L. MARTINO, op.cit.

Il dibattito apertosi tra coloro che lo ritengono un onere e coloro che lo ritengono un obbligo, anche alla luce delle disposizioni dell'art. 2392 c.c. sulla responsabilità degli amministratori verso la società, ha portato alla luce varie interpretazioni del decreto, ma infine si può giungere alla conclusione che non sembrerebbe giustificabile punire l'ente per la trasgressione di un mero onere organizzativo, così come l'adozione del modello risulta essere dalla lettura delle norme presenti nel decreto[3].

In effetti, anche se la mancata predisposizione del modello potrebbe ripercuotersi sulla responsabilità dei soggetti che si sono resi inadempienti ai loro doveri, non si dovrebbero avere delle conseguenze dirette sulla posizione dell'ente, tanto più se penali.

Si può dunque asserire che, se da una parte è vero che non vi è alcun riferimento normativo che possa indicare la natura obbligatoria del modello, dall'altra non è ammissibile che si possa lasciare l'ente libero nella scelta di adottarlo o meno, per poi punirlo ove l'adozione non sia stata attuata.

[3] M.N. MASULLO, *Colpa penale e precauzione nel segno della complessità*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli 2012.

Analizzando queste visioni contrastanti alcuni giuristi sono arrivati alla conclusione che non si può definire come obbligatoria l'adozione del modello, ma si può invece richiedere una verifica preventiva dei rischi in cui la società può incorrere[4], andando così poi a sottrarsi alla responsabilità nel caso in cui dimostrino che, alla luce della verifica svolta, il rischio reato, che si è invece poi realizzato in concreto, non era prevedibile.

Se invece l'esito di tale analisi riveli l'esistenza di aree a rischio, l'adozione del modello dovrà costituire un obbligo per gli amministratori in tutte le società in cui vale il principio di adeguatezza degli assetti, prescindendo dall'analisi di costi benefici tipicamente utilizzata per decidere se adottare o meno il modello, vista la non discrezionalità del rischio di non-compliance[5].

Tuttavia la prospettiva dell'obbligatorietà in capo all'ente dell'adozione di un modello organizzativo 231, volto a prevenire la

[4] S. BARTOLOMUCCI, *Il modello di organizzazione e gestione con finalità penal-preventiva*, in "Il Corriere giuridico", Ipsoa, Milano, 2010

[5] N. ABRIANI, *La responsabilità da reato degli enti: modelli di prevenzione e linee evolutive del diritto societario*, in "Analisi giuridica dell'economia", Il Mulino, Bologna, 2012

commissione di reati, comprensivo di un organismo di vigilanza diventa sempre più concreta[6].

Infatti è stato presentato un disegno di legge al parlamento per l'inserimento di un nuovo comma nell'articolo 1 del d.lgs 231/2001, nel quale si prevede l'obbligatorietà dell'adozione dei modelli organizzativi per l'esenzione da responsabilità per tutte le società a responsabilità limitata, le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società cooperative e le società consortili che anche solo in uno degli ultimi tre esercizi abbiano riportato un totale dell'attivo dello stato patrimoniale non inferiore a 4.400.000 euro, o ricavi delle vendite e delle prestazioni non inferiori ad 8.800.000 euro, nonché le società che controllino ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile una o più Srl, SpA, SApA, Sooc. Coop. e società consortili che superino i predetti limiti[7].

Questa proposta di modifica non è ancora stata esaminata dal parlamento, ma una sua approvazione comporterebbe uno

[6] F. SALMI, *Modelli 231 presto obbligatori: il disegno di legge approda al Senato,* in Tuttoambiente: consulenze, servizi e formazione, Milano, 2018
[7] Disegno di legge 726/2018

stravolgimento nel mondo 231 ed una eventuale necessità per molte aziende di provvedere all'adozione immediata, con il rischio di non ottenere il miglior risultato auspicabile e cioè un modello che realmente rappresenti la realtà economica e non tralasci eventuali rischi di reato, vista anche la previsione, in caso di violazione dell'obbligo o del mancato o tardivo deposito presso la Camera di Commercio di appartenenza della documentazione attestante la delibera di approvazione del modello, di una sanzione amministrativa da 50.000 a 200.000 euro, applicata alla società per ciascun anno solare in cui permane l'inosservanza di tale obbligo.

5.1.1. Casi di obbligo già esistenti

La proposta di legge presentata al parlamento andrebbe in realtà ad ampliare la platea di imprese che già sono sottoposte all'utilizzo obbligatorio del modello 231.

Vi sono infatti degli enti pubblici o altre istituzioni che richiedono obbligatoriamente ai propri partner l'utilizzo di un modello di esenzione da responsabilità.

Questi casi di intervenuta obbligatorietà riguardano:

- Regolamento dei Mercati di Borsa Italiana S.p.A., secondo il quale è obbligatoria l'adozione del modello per poter accedere al segmento borsistico STAR, dedicato alle medie imprese con capitalizzazione compresa tra 40 milioni e 1 miliardo di euro, che si impegnano a rispettare requisiti di eccellenza in termini di alta trasparenza e vocazione comunicativa, un flottante minimo del 35% e requisiti di corporate governance allineati agli standard internazionali[8].

- Legge Regione Calabria n.15 del 2008 con la quale si è previsto che chiunque operava con la regione doveva provvedere entro il termine dell'anno all'adozione o

[8] Sito della Borsa Italiana

aggiornamento dei modelli 231, pena il non rinnovo dei contratti in essere.

- La regione Lombardia che con il d.d.g. della Direzione Generale Istruzione Formazione e Lavoro del 2009 ha imposto la compliance 231 come *conditio sine qua non* all'iscrizione all'Albo regionale per partecipare ai progetti finanziati per la promozione dell'eccellenza in ambito educativo e formativo (caso Lombardia Eccellente)[9].

- Legge Regione Abruzzo n.15 del 2011 che impone agli enti dipendenti e strumentali alla regione l'adozione di modelli per l'esenzione da responsabilità.

Molte altre regioni invece, quali Campania, Trentino Alto Adige, Lazio, Molise, Veneto, Valle D'Aosta e Sicilia, hanno invece previsto l'impossibilità di collaborazione e sottoscrizione di appalti pubblici per le aziende che sono state soggette a sanzioni interdittive

[9] P. PREVITALI, *op. cit.*

previste dal d.lgs. 231/2001 o, nel caso in cui la sanzione sia postuma, si è prevista la risoluzione del contratto stesso.

Oltre al settore pubblico, è interessante notare come anche nel privato vi siano sempre più istituti bancari che per avviare certe tipologie di operazioni richiedano l'adozione di tali modelli, visti come forma di garanzia di trasparenza e solvibilità della società.

Questo porta alla conclusione che per molte aziende la teorica facoltà di adozione o meno di un modello 231 si traduce in realtà in un obbligo per poter continuare a svolgere regolarmente la loro attività, come visto nel caso studio di Sogesi per il mantenimento della formazione finanziata.

Si può parlare di un'istaurazione di una sorta di "clausola 231"[10] all'interno dei contratti stipulati da molte società, con la quale il contraente prende visione del Codice etico di riferimento e si impegna a rispettarlo, pena la risoluzione del contratto. In questo modo la platea di soggetti obbligati al rispetto di tali modelli di trasparenza e

[10] CNDCEC, Circolare n.26, op.cit.

legalità cresce in maniera esponenziale, creando una necessità sempre maggiore di adozione degli stessi.

5.2 Pregi e difetti dei modelli 231

La decisione di un'azienda o ente di adottare un modello di organizzazione aziendale rispondente ai criteri del d.lgs. 231/2001 è sicuramente una delle più complesse, perché esamina tutta la struttura aziendale e il suo modo di operare.

I vantaggi nell'adozione di tali modelli possono essere visti dal punto di vista strategico, economico, di compliance e reputazionale.

La progettazione di un modello 231 deve essere basata su una attenta analisi dei rischi aziendali e sulla possibilità di mitigarli. Proprio per questo è necessario andare ad esaminare il sistema di controllo interno vigente e valutarne l'idoneità e l'attuazione, per far sì che possa essere integrato con le necessità derivanti dalla nuova organizzazione, basata sulla cultura della legalità e correttezza nelle transazioni economiche.

L'esame iniziale dell'azienda può in realtà far emergere o rivalutare agli occhi del management non solo i processi chiave, ma anche le procedure e i processi che solitamente vengono visti come minori ma che, in ottica strategica, possono rilevarsi di fondamentale importanza ponendosi in una visione olistica dell'azienda[11].

L'introduzione di tali meccanismi di controllo e organizzativi però potrebbe limitare la libertà decisionale e di azione dei soggetti in posizione apicale, oltre a comportare il sorgere di alcuni costi indiretti legati alle maggiori operazioni di controllo derivanti dalla segregazione delle funzioni previste obbligatoriamente dal modello. La decisione dell'adozione o meno dello stesso, però, non può dipendere solamente da un esame dei costi sostenuti per implementare il modello e quelli ipotetici in caso di accusa da commissione di reato con relative sanzioni, ma la direzione dovrà confrontare i vantaggi

[11] U. BITONTI, *Principi e valori fondanti alla base dell'adozione di un MO231: la compliance 231 è anche e soprattutto un tema di cultura aziendale*, in "Il modello organizzativo dell'azienda: proteggersi dalla responsabilità amministrativa 231 e gestire al meglio i processi" Gruppo di Lavoro dei general Counsel, Assolombarda.

ottenibili dall'adozione di tale modello anche in relazione alle possibilità economiche che esso porta con sé.

Non si deve infatti dimenticare che l'adozione di un modello 231, se efficacemente attuato, oltre all'esenzione della responsabilità per l'ente e dunque delle sanzioni, porta ad un incremento del "rating di legalità" attribuito dal Garante della Concorrenza e del Mercato a tutte quelle aziende che operano nel territorio nazionale e che hanno raggiunto un fatturato minimo di due milioni di euro nell'ultimo esercizio chiuso nell'anno precedente alla richiesta. Oltre al requisito del fatturato sono ovviamente richieste altre qualifiche come l'assenza di sentenze di condanna o di adozione di misure cautelari, sia in relazione al compimento degli illeciti di cui al d.lgs. 231/2001, sia per i reati tributari, l'assenza, nel biennio precedente alla richiesta di *rating*, di provvedimenti di condanna nei propri confronti per illeciti antitrust o di mancato rispetto della legge sulla salute e

sicurezza nei luoghi di lavoro e di violazioni in materia di obblighi retributivi, contribuitivi e assicurativi[12].

Un rating di legalità elevato è di particolare importanza per l'ottenimento di finanziamenti pubblici o di altri benefici, visto che consente di avere un punteggio aggiuntivo per l'ottenimento di contributi in conto interessi, contributi in conto capitale e crediti d'imposta e per l'acquisizione di un merito creditizio più elevato ai fini della riduzione dei tempi di istruttoria e dei relativi costi che le banche considerano nella valutazione delle imprese ai fini della concessione di affidamento[13].

Non bisogna poi dimenticare che per l'accesso agli appalti pubblici moltissime Regioni hanno previsto che le ditte debbano essere provviste di un modello 231 o comunque non essere state condannate a sanzioni interdittive previste da tale responsabilità amministrativa.

[12] Delibera AGCM del 14 novembre 2012, n. 24075 - Regolamento di attuazione dell'art. 5-ter del d.l. n. 1/2012.

[13] F. BUOSOLI, *Il Modello Organizzativo 231 migliora il "rating di legalità"*, Fiscoetasse, Bologna, 2015.

Ovviamente l'adozione di tale modello non è priva di difetti. Come infatti è stato già fatto notare, l'azienda dovrà sottoporsi ad una serie di valutazioni dei rischi esistenti e dovrà prevedere delle operazioni che comporteranno costi aggiuntivi all'attività aziendale, oltre ai costi diretti alla costituzione del modello stesso.

La creazione del modello deve infatti essere attribuita ad una serie di professionisti di diversa formazione che devono collaborare per essere sempre aggiornati sulle evoluzioni delle normative così da creare una dettagliata mappatura dei rischi e dei controlli già attuati e da attuare. Inoltre, si deve prevedere il costo dei componenti di un Organismo di Vigilanza e la possibilità di attribuirgli un budget distinto per effettuare i propri controlli in autonomia.

I modelli 231 richiedono alla società un'accettazione di schematizzazione dei propri procedimenti tramite procedure propedeutiche alla non commissione dei reati. Questa impossibilità di libero arbitrio nelle procedure però, tutt'oggi, viene vissuta da alcuni imprenditori, soprattutto nelle piccole e medie aziende, come una sorta di spossessamento della propria attività, e dunque rimangono

restii all'adozione dello stesso non comprendendo i benefici che ne potrebbero derivare, anche sulla base del controllo dei propri sottoposti.

5.3 La diffusione dei modelli 231

Dall'introduzione del decreto 231 nel 2001 ad oggi si è avuta una notevole espansione del catalogo dei reati presupposto presenti nello stesso e questo ampliamento ha interessato anche le aziende che nel tempo hanno deciso di adottare tali modelli di esenzione da responsabilità.

L'evoluzione di tale materia era già stata oggetto di studio nel 2008 da parte di Assonime che condusse uno studio sullo stato di attuazione di tale decreto.

Le imprese che risposero integralmente al questionario furono soprattutto società di media o grande dimensione, e ciò fece concludere che la questione della compliance al d.lgs. 231/01 era avvertita soprattutto nelle imprese a struttura complessa e di grandi

dimensioni. Altre società presenti nel campione, per lo più S.r.l. o società per azioni di piccole dimensioni, dichiararono di non aver adottato alcun modello organizzativo ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 231/01.

Un più recente studio degno di nota è stato però effettuato da Confindustria, in associazione con TIM S.p.A., che ha analizzato un campione ristretto di piccole e medie imprese associate, per verificare il livello di diffusione dei modelli organizzativi disciplinati dal d.lgs. 231/2001 e del loro approccio rispetto al rischio aziendale di fenomeni corruttivi.

Tale indagine è stata effettuata perché rientrante nell'ambito delle attività sviluppate dal Gruppo di lavoro Anticorruption Task Force del B20, a cui partecipa TIM, con l'obiettivo di individuare strumenti di prevenzione nel mondo degli affari con riferimento ai fenomeni corruttivi nei paesi appartenenti al G20.

L'indagine è stata effettuata su un campione apparentemente più ristretto di aziende (appena 100 imprese tra grandi, medio-piccole e micro) rispetto alla precedente di Assonime (300 società di capitali),

ma in realtà anche per quest'ultima solo 131 imprese avevano realmente collaborato, mentre le altre si erano limitate a fornire solo un'indicazione sull'utilizzo o meno del modello[14].

Dall'indagine di Confindustria è risultato che l'87% delle imprese del campione dichiara di conoscere la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti anche grazie alle linee guida diffuse da Confindustria per lo sviluppo di tali modelli; doveroso è però far notare che anche in questo caso la maggioranza di queste imprese sia di grandi dimensioni (con oltre 250 dipendenti o con fatturato superiore a 250 milioni di euro).

La stessa tendenza delle grandi imprese si ha per l'adozione del modello, dove risulta che 16 imprese su 45 (il 36%) lo hanno già adottato e che queste siano tutte quelle di grandi dimensioni presenti nel campione[15].

Le microimprese (meno di 10 dipendenti) sono tutte prive del modello, mentre tra le piccole solo 1 su 7 dichiara di adottarlo.

---

[14] ASSONIME, *Indagine sull'attuazione del decreto legislativo 231/2001*, Roma, 2008.
[15] CONFINDUSTRIA, TIM DIREZIONE COMPLIANCE, *Indagine sui modelli organizzativi 231 e anticorruzione*, 2017.

Allo stesso tempo, si è potuta però constatare una nota positiva nel fatto che tre quarti delle imprese prive del modello organizzativo siano intenzionate ad adottarlo nei prossimi anni.

Quindi si può giungere alla conclusione che emerge la tendenza ad un generalizzato adeguamento alla disciplina della responsabilità degli enti, che come abbiamo visto ha avuto una lenta evoluzione negli anni accompagnandosi all'ampliamento del catalogo dei reati presupposto.

Molte aziende hanno infatti deciso di adottare tali modelli dopo l'introduzione dei reati sulla sicurezza sul lavoro (2008), altre con l'introduzione del reato di riciclaggio (2007) e poi di autoriciclaggio (2015), e molte altre lo faranno nel caso di inclusione dei reati tributari all'interno del decreto.

Rispetto all'analisi di Assonime si può dunque notare come le piccole e medie imprese stiano iniziando ad adottare i modelli 231, seppur tutt'oggi risultano ancora in netta maggioranza le imprese di grandi dimensioni, come è ovvio che sia, nota la loro struttura molto più articolata.

La ricerca ha voluto poi evidenziare la corretta configurazione o meno dell'Organismo di vigilanza all'interno delle aziende che adottano il modello, visto che esso rappresenta uno dei principali elementi che incidono sulla valutazione, in sede giudiziale, dell'idoneità di un modello organizzativo a prevenire i reati all'interno dell'impresa. È risultato che il 37% delle imprese affida le funzioni di Organismo di Vigilanza al Collegio Sindacale o agli altri organi a esso equiparabili negli altri modelli di corporate governance, così come confermato anche nel nostro caso studio della Sogesi dove l'ODV è stato devoluto ad un membro del collegio sindacale.

Questa possibilità di far coincidere i due organi ha permesso a molte aziende di adottare tali modelli senza dover prevedere dei costi molto più elevati, andando così ad abbattere uno dei difetti maggiori dei modelli 231 e cioè il suo costo.

Se infatti esaminiamo i risultati nel settore delle imprese che non hanno introdotto il modello organizzativo 231 (64% del campione), seppur tre quarti di esse sono intenzionate ad adottarlo in futuro, notiamo che fra le ragioni che spingono le restanti a non

adottare un sistema per gestire il rischio di illeciti sono prevalentemente la complessità della normativa e le conseguenti difficoltà applicative, gli oneri organizzativi eccessivi e lo scarso riconoscimento dell'idoneità dei modelli organizzativi da parte dei giudici.

Alcune imprese però, seppur non hanno adottato interamente il modello 231, indicano l'adozione del codice etico e di sistemi di certificazione della qualità, indi per cui se la normativa diverrà più chiara e maggiormente applicata dai giudici, ci si potrebbe aspettare un ulteriore aumento dell'utilizzo di tali modelli.

È importante evidenziare infatti, che sebbene l'adozione del Modello 231 comporti l'assunzione di un impegno in termini sia economici che di tempo, è altrettanto vero che questa può essere vista come un'occasione per ridefinire e riorganizzare le funzioni**,** i processi e le procedure aziendali, non solo in vista del perseguimento degli

obiettivi sanciti nel decreto, ma anche in vista della massimizzazione dell'efficienza dell'impresa e dei suoi risultati economici[16].

[16] M. BARBOTTI, *La responsabilità amministrativa dell'ente, Studio legale Albe e associati*, Bologna, 2016.

CONCLUSIONI

Partendo dai sistemi di controllo interno della società, si è giunti all'esame di un particolare modello di organizzazione per l'esenzione da responsabilità dell'ente previsto dal Dlgs. 231/2001.

Analizzando i vari elementi tipici dei modelli, si può giungere alla conclusione che descrive come il processo di implementazione dei modelli 231 sia strettamente correlato al processo proposto dall'Enterprise Risk Management (ERM), che definisce il sistema di controllo interno come uno strumento di gestione integrata del rischio d'impresa associata ai processi di risk assessment e di risk management, con l'adozione dell'approccio risk-based in sede di progettazione e valutazione dei controlli.

Rileggendo questa definizione proposta nel capitolo uno del presente lavoro dopo l'esame delle procedure 231 (trattate nei capitoli successivi), si può vedere come i due sistemi in realtà non divergano di molto e di come la "compliance 231" sia solo un'ulteriore

evoluzione del sistema ERM con la focalizzazione sulla commissione di specifici reati perpetuabili in azienda da soggetti apicali e sottoposti.

Inoltre, per quanto riguarda il sistema di Internal Audit, definito come controllo di terzo livello, si può notare come esso svolga la propria valutazione del sistema dei controlli interni attraverso un processo di identificazione degli obiettivi e dei rischi che possano compromettere: il raggiungimento degli obiettivi, l'identificazione dei controlli volti a mitigare i rischi ed infine, la verifica dell'effettivo funzionamento dei controlli.

Tale processo può essere messo a confronto con quello svolto dall'Organismo di Vigilanza in riferimento ai rischi 231 e alle relative procedure di controllo. Dunque, nei casi in cui siano presenti entrambe le figure, sicuramente la funzione di Internal Audit potrà fornire un giudizio sull'adeguatezza del modello diffuso dall'ODV, rendendolo maggiormente attinente alla realtà aziendale.

L’adozione e l’attuazione del “sistema 231” nel contesto aziendale ha una duplice finalità: intensificare le funzioni di controllo già presenti nella società, con conseguente aumento dei compiti relativi ai tradizionali organi societari, come gli amministratori e i sindaci, normalmente chiamati ad approvare e vigilare sull’adeguatezza ed il funzionamento dei modelli, e l’istituzione di un organismo specificamente deputato alla vigilanza sul funzionamento ed osservanza del modello specifico e alla cura del relativo aggiornamento.

Ricordiamo inoltre che l’utilizzo di tali modelli va a contrastare il sistema di illegalità ed “inquinamento” del circuito economico, rappresentato dal riciclaggio di denaro derivante da attività illecite, fenomeno sempre più problematico e combattuto dalle forze dell’ordine, come la Guardia di Finanza.

Ponendosi un quesito sull’utilità o meno dei modelli 231, possiamo giungere alla conclusione che essi possano rappresentare un’ottima opportunità per le società volte a migliorare la loro

organizzazione, funzionalità ed immagine verso i terzi, oltre all'azione esimente derivante dall'attuazione degli stessi.

Inoltre, la possibile prossima inclusione dei reati tributari non fa che avvalorare tale tesi, insieme al disegno di legge depositato alle camere sulla possibilità di rendere obbligatori i modelli per società rientranti in certi limiti di fatturato.

D'altronde molte società si stanno orientando verso tale prospettiva, vista l'adozione degli stessi da parte di moltissime imprese di grandi dimensioni e l'inizio del loro utilizzo anche da imprese minori, come si è potuto constatare nel nostro caso studio.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Proposte di intervento in materia di criminalità organizzata: la prima relazione della Commissione Fiandaca*, in diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2014

ABRIANI N., *La responsabilità da reato degli enti: modelli di prevenzione e linee evolutive del diritto societario*, in "Analisi giuridica dell'economia", Il Mulino, Bologna, 2012

ALESSANDRI A., *La vocazione penalistica dell'OdV e il suo rapporto con il modello organizzativo*, a cura di, M. BIANCHINI, C. DI NOIA, *I controlli societari. Molte regole, nessun sistema,* Egea, Milano, 2010

AMARELLI G., *I criteri oggettivi di ascrizione del reato all'ente collettivo ed i reati in materia di sicurezza sul lavoro: dalla teorica incompatibilità alla forzata convivenza*, Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2013.

ARENS A., BEASLEY S., ELDER R., *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2005.

ASSONIME, *Indagine sull'attuazione del decreto legislativo 231/2001*, Roma, 2008.

BARBOTTI M., *La responsabilità amministrativa dell'ente, Studio legale Albe e associati*, Bologna, 2016

BARGAGLI M., *La responsabilità amministrativa degli enti nei reati tributari*, euroconference news, l'informazione quotidiana da professionista a professionista, Verona, 2018

BARTOLOMUCCI S., *Corporate governance e responsabilità delle persone giuridiche*, Ipsoa, Milano, 2004

BARTOLOMUCCI S.*, Il modello di organizzazione e gestione con finalità penal-preventiva*, in "Il Corriere giuridico", Ipsoa, Milano, 2010

BITONTI U., *Principi e valori fondanti alla base dell'adozione di un MO231: la compliance 231 è anche e soprattutto un tema di cultura aziendale*, in "Il modello organizzativo dell'azienda: proteggersi dalla responsabilità amministrativa 231 e gestire al meglio i processi" Gruppo di Lavoro dei general Counsel, Assolombarda

BRAMIERI M., GARLASCHELLI M., SANTORO P., *Prevenzione Reati nelle società, enti e P.A*., Cedam, Milano, 2018

BUOSOLI F., *Il Modello Organizzativo 231 migliora il "rating di legalità"*, Fiscoetasse, Bologna, 2015

CNDCEC, *Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l'attività dell'organismo di vigilanza e prospettive di revisione del d.lgs. 8 giugno 2001, n.231*, 2018

CODA V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1995

CONFINDUSTRIA, TIM DIREZIONE COMPLIANCE, *Indagine sui modelli organizzativi 231 e anticorruzione*, 2017

D'ANDREA F.M., DE VIVO A., MARTINO L., *I modelli organizzativi ex d.lgs 231/2001 – la responsabilità amministrativa dell'imprese*, Giuffrè editore, 2006

D'ARCANGELO F., *Il ruolo e la responsabilità dell'OdV nella disciplina antiriciclaggio*, in "Responsabilità amministrativa delle società e degli enti", Plenum, Torino, 2009

D'ONZA G., *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, Giuffrè Editore, Milano, 2008

DAVIES D., *La prevenzione degli illeciti societari*, Il Sole24 Ore, Milano, 2002.

DE PAOLIS M., *Le nuove norme antiriciclaggio e la responsabilità amministrativa delle società ex d.lgs. 231/2001*, Filodiritto, Bologna, 2017.

DITTMEIER C., *Internal Auditing: chiave per la Corporate governance,* Egea, Milano, 2011

FERRERO G., *Impresa e management*, Giuffrè Editore, Milano, 1987

FORTI G., *Uno sguardo ai "piani nobili" del d.lgs. n. 231/2001,* in "Rivista italiana di diritto e procedura penale", FASC. 04, Giuffrè Lefebvre, Milano, 2012

GARZELLA S., MANCINI D., MOSCHERA L., *Sistemi di controllo interno e soluzioni organizzative*, Giappichelli Editore, Torino, 2009.

GASPARRI G., *Quaderni giuridici*, Consob, 2013

GERACI G., *Autoriciclaggio: la nuova norma e il contesto della Voluntary Disclosure* in Giurisprudenza Penale, Stampanoni Bassi, Milano, 2015

GIAVAZZI S., *Poteri e autonomia dell'organismo di vigilanza: prime certezze e nuove incertezze*, in "Le società", Ipsoa, Milano, 2012

GROSSI C.G., *Internal Audit: l'inizio di una nuova avventura*, AIIA, Milano, 2002

LANDONI D., RUSCIO G., *"Il sistema di controllo interno",* 2004

MARCHI L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Giuffrè Editore, Milano, 2012

MARINIELLO L.F., *Internal Auditing*, FrancoAngeli, Milano, 2010

MARINO G., *Corporate tax governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, Egea editore, 2018

MASSARELLI L.**,** *CRITERI DI ATTRIBUZIONE DELLA RESPONSABILITÀ - reato presupposto ex art. 25-septies d.lgs. 231 del 2001 - applicabilità di entrambi i criteri dell'interesse e del vantaggio e rispettive accezioni,* in "Ancora sulla responsabilità ex art. 25 septies d.lgs. 231/2001: configurabilità dei reati colposi-presupposto", Diritto penale contemporaneo, Milano, 2012

MASULLO M.N.*, Colpa penale e precauzione nel segno della complessità*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli 2012

MUCCIARELLI M., *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in Diritto Penale Contemporaneo, rivista trimestrale n.1 2015

MUNGARI N., *La Direttiva PIF ed I reati tributari nel D. Lgs. 231/2001: le nostre imprese rischiano se non versano l'IVA?*, E & L Consulting, ilsole24ore, Milano, 2019

NEGRO F*., Omessi versamenti iva: la direttiva PIF determinerà il loro ingresso tra i reati previsti dalla legge 231/2001?*, studio legale gobbi&partners , Savona, 2019

ODORIZZI C., *Apicali e sottoposti, i soggetti responsabili*, Focus n.11 del sole24ore, 2018

ODORIZZI C., *Come si costruisce il modello 231*, Ilsole24ore, Milano, 2018

ODORIZZI C., *I reati presupposto e il sistema sanzionatorio*, Ilsole24ore, Milano, 2018

ODORIZZI C., Modelli Organizzativi 231, *Strumenti operativi: il codice etico*, ilsole24ore, Milano, 2018

ODORIZZI C., *Whistleblowing, il sistema interno per segnalare le irregolarità*, Il Sole24 Ore, Milano, 2018

ORODIZZI C., *Il percorso normativo del d.lgs. 231/2001*, Il Sole24 Ore, focus n11, 2018

ORODIZZI C., *L'organismo di vigilanza: composizione, funzioni e responsabilità*, Il Sole24 Ore, Milano, 2018

PIERGALLINI C., *La responsabilità amministrativa delle persone giuridiche*, in *AAVV, I nuovi reati societari: diritto e processo,* Giuffrè editore, Padova, 2002

PRESUTTI A., BERNASCONI A., FIORIO C., *La responsabilità degli enti*, Cedam, Padova, 2008

PREVITALI P., *Modelli organizzativi e compliance aziendale – l'applicazione del d.lgs 231/2001 nelle imprese italiane*, Giuffrè, Milano, 2009

PRICEWATERHOUSE COOPERS, *Il sistema di controllo interno: un modello integrato di riferimento per la gestione dei rischi aziendali*, Ilsole24ore, Milano, 2004

RAMACCI L., *Responsabilità amministrativa degli enti collettivi e reati ambientali*, in Ambiente&Sviluppo, s.l., 2012

ROMANO M., *La responsabilità amministrativa degli enti, società o associazioni: profili generali*, Rivista Societaria, 2002

ROSSI A., *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni ed azzardi esegetici*, Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2015

SALMI F., *Modelli 231 presto obbligatori: il disegno di legge approda al Senato,* in Tuttoambiente: consulenze, servizi e formazione, Milano, 2018

SCOLETTA M.M., *Nuove ipotesi di responsabilità amministrativa degli enti*, in "Sistema penale e sicurezza pubblica. Le riforme del 2009: L. 15 luglio 2009, n. 94 e d.l. 23 febbraio 2009, n. 11, conv., con modif., dalla L. 23 aprile 2009, n. 38", Ipsoa, Milano, 2009

SEMINARA S., *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, in Diritto penale processuale, Ipsoa, Milano, 2016

SFAMENI P., *Responsabilità da reato degli enti e nuovo diritto azionario: appunti in tema di doveri degli amministratori ed organismo di vigilanza*, in Rivista delle società, Giuffrè Editore, 2007

VENTIMIGLIA F., *L'introduzione dei delitti tributari tra i reati presupposto del d.lgs. 231/2001: nuovi sistemi di gestione del rischio fiscale e ne bis in idem*, ilsole24ore, Milano, 2018

ZANALDA G., BARCELLONA M., *La responsabilità amministrativa delle società e i modelli organizzativi*, Il Sole 24ore, Milano, 2002

ZANCHETTI M., *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, Raccolta di Studi di Diritto Penale, Milano, Giuffrè Editore, 1997

SITOGRAFIA

www.4clegal.com

www.albeeassociati.it

www.altalex.it

www.aodv.it

www.asso231.it

www.assolombarda.it

www.assonime.it

www.codice231.it

www.compliancenet.it

www.confindustria.it

www.filodiritto.it

www.fiscoetasse.it

www.fiscopiù.it

www.gobbiepartners.it

www.ilsole24ore.it

www.ipsoa.it

www.iusinitinere.it

www.lostudiodg.it

www.mod231siagroup.it

www.odcec.it

www.pandslegal.it

www.penalecontemporaneo.it

www.portale231.it

www.procedure231.it

www.progesa.com

www.ratio.it

www.rivista231.it

www.stefanoscattini.it

www.studiocataldi.it

www.tanitsrl.it

RINGRAZIAMENTI

È con immenso piacere che inizio queste ultime righe con un sentito ringraziamento al professor Branciari per la fiducia riposta in me sin dal principio di questo lavoro e per la sua estrema disponibilità nei miei confronti.

Un grazie speciale a tutta la mia famiglia, in particolare a mia mamma, guida della mia esistenza, a papà, la mia colonna portante, a mia sorella e al nostro amore litigioso.

Grazie a Gianmarco, alla sua capacità di alleggerirmi e tranquillizzarmi in ogni istante.

A tutti coloro che mi hanno accompagnato in questa splendida avventura non posso che dire che è stato un onore avervi nella mia vita e che spero non ne usciate mai (una condanna insomma).

Grazie a Marianna, compagna in questi cinque anni e non solo, ai Marsala men e alle loro follie, a Chiara e ai nostri assurdi piani didattici, ad Ambra, il mio diamante, a Giorgia, Giulia e Marta.

A Giorgia, il mio angelo custode nonché fonte infinita di motivazione.

Un grazie poi alle amicizie nate in questo splendido cortile, agli happy Sug life, alle Alessie, così diverse, ma così unite da una favolosa generosità, ai compagni di corso e ai futuri colleghi, Christian aspetto la targa di studio associato, alle Kuopiensi Doris e Federica.

Infine un grande Grazie a te, che stai leggendo questa pagina perché vuol dire che le nostre vite si sono incrociate e che hai contribuito a farmi essere la donna che sono oggi.