

*Cattedra di Diritto Tributario*  
*Prof. Nicolò Pollari*

**LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA  
DA REATO DEGLI ENTI COLLETTIVI  
D.lgs. 231/01 E REATI TRIBUTARI**

*Appunti delle lezioni elaborati e presentati a cura  
dell'Avv. Isabella Cugusi*

# Obiettivo della lezione

L'obiettivo della lezione si può sintetizzare in:

- **Introdurre i partecipanti ai requisiti definiti dal D.lgs. 231/01 relativi alla *“Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche”*.**
- **Illustrare le logiche che sottendono alla costruzione ed implementazione di un “Modello organizzativo, di gestione e di controllo” coerente ai requisiti espressi dalla legislazione vigente.**
- **Illustrare le più recenti riforme relative l'inclusione dei reati tributari nel catalogo dei «reati presupposto» di cui al D.lgs 231/01 e le modalità di accertamento della responsabilità.**

# Contesto di riferimento

*Il Decreto Legislativo 231/2001*

*La responsabilità amministrativa delle società ex D.Lgs. n. 231/2001 : il punto della situazione*

# Prima del D. Lgs. n. 231/2001

## NON PREVISTO

**Sistema normativo che prevedesse conseguenze sanzionatorie dirette nei confronti di enti per REATI posti in essere a vantaggio o interesse di questi ultimi da amministratori, dirigenti o anche dipendenti (“societas delinquere non potest”)**

## “SOLO”

**Obbligo per l’ente di farsi carico del pagamento di multe e ammende inflitte personalmente al rappresentante legale e all’amministratore, in caso di insolvenza dei soggetti che hanno compiuto il reato.**

## **In seguito all'introduzione del D. Lgs. n. 231/2001**

**Si introduce una responsabilità accertata dal giudice penale della società che va ad aggiungersi a quella della persona fisica che ha materialmente realizzato il fatto.**

**La responsabilità coinvolge il patrimonio dell'ente e, indirettamente, gli interessi economici dei soci.**

**La responsabilità degli enti è autonoma e svincolata dalle vicende punitive dell'autore del reato.**

**L'ente risponde con tutto il suo patrimonio anche se l'autore del reato non è stato individuato o non è imputabile.**

# Contesto di riferimento

**Il crescente fenomeno dei cosiddetti "white collar crimes" (reati dei colletti bianchi, vale a dire di criminalità economica), registrato fin dagli anni 70, ha reso pressante per l'Unione Europea l'esigenza di introdurre un efficace sistema di contrasto dell'attività criminale, riferibile agli Enti intesi come persone giuridiche, società e associazioni anche prive di personalità giuridica.**

**Al finire degli anni '90 rispondere a tale esigenza è divenuto indispensabile vista la gravità e la frequenza degli scandali imprenditoriali internazionali quali quelli di Enron, Worldcom, Vivendi, e quelli italiani di Cirio, Parmalat, l'inchiesta "mani pulite" ed altri.**

**Il fenomeno ha riguardato non solo le imprese intrinsecamente illecite, cioè operanti per il perseguimento di un fine criminale, ma anche gli Enti mossi da fini in sé leciti, ma perseguiti con *policies* aziendali illecite quali la corruzione, la truffa finanziaria, di lesione di interessi patrimoniali pubblici, etc.**

**Ciò ha indotto il legislatore comunitario a sollecitare i singoli legislatori nazionali ad assumere strumenti legislativi capaci di **perseguire direttamente le persone giuridiche** ritenute responsabili di reati economici.**

# Contesto di riferimento

Su tali premesse interviene a livello nazionale la Legge Delega n. 300/2000, che configura storicamente **una svolta fondamentale** in quanto per la prima volta il legislatore italiano è chiamato a disciplinare la responsabilità amministrativa degli Enti collettivi per gli illeciti dipendenti da reato.

Ciò ha costituito un'importante novità per il nostro ordinamento giuridico, che ha sempre manifestato una forte resistenza a stabilire la responsabilità penale degli Enti, trovando un ostacolo insormontabile nel principio "**societas delinquere non potest**" stabilito nell'art. 27 della Costituzione.

Per dare applicazione al mandato della Legge Delega 300/2000, è stato emanato il D. Lgs. 231/2001, che istituisce la responsabilità amministrativa dell'Ente per i reati posti in essere dai suoi amministratori, dirigenti o dipendenti nell'interesse e/o a vantaggio dell'Ente stesso.

Il legislatore italiano, tra le possibili opzioni normative - quali la previsione di una vera e propria responsabilità penale degli Enti (prevista ad esempio in Belgio, Francia, Olanda, Irlanda, Canada, altri) o in alternativa la configurazione di una responsabilità non penale, sebbene connessa all'illecito penale - ha scelto di introdurre quello che nella relazione governativa accompagnatoria del D.Lgs 231 viene definito un "**tertium genus**" di responsabilità: non di natura solo amministrativa poiché presuppone la commissione di un vero e proprio

# Contesto di riferimento

**Il Decreto 231/01 persegue l'intento di sensibilizzare gli stessi operatori economici sui fenomeni della criminalità d'impresa, coinvolgendoli nell'azione di contrasto dei reati e rompendo quella relazione di "estraneità" in virtù della quale il reato di natura economica veniva percepito come un evento episodico ed individuale del quale l'Ente poteva disinteressarsi.**

**All'Ente viene demandata una funzione di "garanzia", costringendolo ad intervenire nella prevenzione dei crimini economici.**

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

*Il Decreto Legislativo 231/2001*

*La responsabilità amministrativa delle società ex D.Lgs. n. 231/2001 : il punto della situazione*

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

**Il regime della responsabilità amministrativa degli Enti, D. Lgs. 231/01, presenta le seguenti caratteristiche:**

- **destinatari: Enti forniti di personalità giuridica, società fornite di personalità giuridica e associazioni anche prive di personalità giuridica;**
- **soggetti esclusi: Stato, Enti pubblici territoriali ed Enti con funzioni di rilievo costituzionale;**
- **quando: per reati commessi nell'interesse o a vantaggio dell'Ente (è esclusa la responsabilità dell'Ente qualora la persona fisica abbia commesso il reato per esclusivo vantaggio proprio o di terzi).**

**Il D. Lgs. 231/01 istituisce quindi la responsabilità amministrativa dell'Ente per reati posti in essere da**

**amministratori, dirigenti e/o dipendenti nell'interesse o a vantaggio dell'Ente stesso.**

# Principi fondamentali

## ■ Principio di legalità (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.

## ■ Principio di irretroattività (art. 3)

- L'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto che secondo una legge posteriore non costituisce più reato o in relazione al quale non è più prevista la responsabilità amministrativa dell'ente, e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti giuridici.

- 2. Se la legge del tempo in cui è stato commesso l'illecito e le successive sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli, salvo che sia intervenuta pronuncia irrevocabile.

# Criteria oggettivi

Art. 5

Responsabilità dell'ente

\* \* \*

1. 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).
2. L'ente non risponde se le persone indicate nel comma 1 hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi.

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto Esenzione da responsabilità (segue)

## Il Modello "*ex-ante*" e "*post-factum*"

La normativa distingue l'ipotesi del Modello adottato prima della commissione del reato (c.d. **Modello**

**ex-ante**) dal Modello adottato dopo la commissione del fatto (c.d. **Modello post-factum**):

- **Modello *ex-ante***: l'idoneità del Modello esclude la responsabilità dell'Ente, ai sensi del Decreto;
- **Modello *ex-post***: l'idoneità del Modello alleggerisce la risposta sanzionatoria:
  - esclusione delle sanzioni interdittive;
  - sospensione e revoca delle misure cautelari interdittive;
  - sospensioni e conversioni delle sanzioni interdittive in sanzioni pecuniarie;
  - riduzione delle sanzioni pecuniarie.

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Ipotesi di esclusione della responsabilità dell'Ente (segue)

Non è prevista l'inversione dell'onere della prova: per i reati commessi da soggetti in posizione subordinata

- **È necessario che l'accusa provi l'inosservanza degli obblighi di direzione e vigilanza;**
- **la mancata "direzione" non ricorre se l'Ente, prima della commissione del reato, ha adottato ed efficacemente attuato un Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.**

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Ipotesi di esclusione della responsabilità dell'Ente (segue)

### Requisiti specifici del modello

**2. In relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, i modelli di cui alla lettera a), del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze:**

- a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
- b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;
- c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;
- d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;
- e) introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Caratteristiche del Modello

### **Art. 6 c. 2 D.Lgs. 231/2001**

- **Individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi i reati;**
- **prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'Ente in relazione ai reati da prevenire;**
- **individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a impedire il compimento dei reati;**
- **prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e sull'osservanza del Modello;**
- **introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel Modello.**

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Il sistema disciplinare aziendale (segue)

### CARATTERISTICHE DEL SISTEMA SANZIONATORIO

- **Deve essere predisposto per iscritto**
- **Deve essere diffuso, come parte integrante del Modello, mediante una puntuale e capillare informazione e formazione dei destinatari e la pubblicazione ed affissione in luoghi accessibili a tutti**
- **Deve prevedere sanzioni, la cui erogazione deve essere caratterizzata dai principi di specificità, tempestività ed immediatezza, nonché dalla idoneità a svolgere un'azione deterrente avendo una specifica funzione preventiva e non meramente ed esclusivamente punitiva**
- **Deve garantire il contraddittorio, ovvero il soggetto a cui è stato contestato il comportamento deve poter proporre argomentazioni a sua difesa**

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Il sistema disciplinare aziendale (segue)

### LE MISURE APPLICABILI

- **Il Contratto Collettivo Nazionale prevede come sanzioni disciplinari:**
  - richiamo verbale
  - ammonizione scritta
  - multa non superiore a tre ore di retribuzione oraria
  - sospensione dal lavoro e dalla retribuzione fino ad un massimo di tre giorni
  - licenziamento per mancanze (ai sensi delle previsioni normative)
- **I criteri adottabili per definire tipo ed entità delle sanzioni sono:**
  - intenzionalità del comportamento illecito o non corretto
  - grado di negligenza, imprudenza o imperizia con riguardo alla prevedibilità dell'evento
  - condotta complessiva del dipendente (ad esempio eventuali precedenti) oppure l'esistenza di circostanze attenuanti (come pure aggravanti), tenendo in dovuto conto la professionalità ed il suo passato lavorativo
  - il ruolo ed i compiti assegnati al dipendente
  - livello di responsabilità, posizione gerarchica, funzionale e/o tecnica
  - eventuali ipotesi di condivisione di responsabilità con altri collaboratori che abbiano concorso al comportamento manchevole

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Il sistema disciplinare aziendale (segue)

### I DESTINATARI DELLE SANZIONI DISCIPLINARI

- **Possono essere destinatari delle sanzioni disciplinari:**
  - **dirigenti**
  - **dipendenti**
  - **collaboratori esterni e parti terze**
  - **management aziendale**
  - **Collegio Sindacale**
  - **O.d.V.**

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto Catalogo dei reati

**Le ipotesi di reato per le quali si configura la responsabilità amministrativa dell'Ente sono:**

- **malversazione a danno dello Stato (art.316-bis c.p.);**
- **indebita percezione di erogazioni pubbliche (art.316-ter c.p.);**
- **truffa in danno dello Stato o di altro Ente pubblico (art. 640 co.2, c.p.);**
- **truffa per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.);**
- **frode informatica in danno dello Stato o di altro ente pubblico (art. 640-ter c.p.);**
- **concussione (art.317 c.p.);**
- **corruzione per atto pubblico (art. 318 c.p.);**
- **corruzione per atto contrario ai doveri di ufficio (art. 319 c.p.);**
- **corruzione in atti giudiziari (art. 319-ter c.p.);**
- **corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio (art. 320 c.p.);**
- **istigazione alla corruzione (art.322 c.p.);**
- **peculato, concussione, corruzione e istigazione alla corruzione degli Organi delle Comunità Europee e di funzionari delle Comunità Europee e di Stati membri;**
- **falsità in monete, in carte di pubblico credito e valori bollati (art. 25-bis D.Lgs231/2001).**

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Catalogo dei reati (segue)

**I reati societari normati dall'art.25-ter del Decreto, introdotti in seguito al D.Lgs. 61/2002:**

- **false comunicazioni sociali;**
- **falso in prospetto;**
- **falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni della società di revisione;**
- **impedito controllo;**
- **formazione fittizia del capitali, indebita restituzione dei conferimenti, illegale ripartizione degli utili e delle riserve, operazioni in pregiudizio dei creditori, indebita ripartizione dei beni sociali da parte dei liquidatori;**
- **illecite operazioni sulle azioni o quote sociali della società controllante;**
- **illecita influenza sull'assemblea;**
- **aggiotaggio;**
- **ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza;**

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Catalogo dei reati (segue)

- **delitti informatici e trattamento illecito dei dati;**
- **reati di omicidio colposo e lesioni colpose gravi o gravissime, commessi con violazione delle norme antinfortunistiche e sulla tutela dell'igiene e della salute sul lavoro;**
- **delitti in materia di violazione del diritto d'autore;**
- **delitti contro l'industria ed il commercio;**
- **reati con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico previsti dal codice penale e dalle leggi speciali;**
- **pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili;**
- **delitti contro la personalità individuale;**
- **reati di abuso di mercato;**
- **ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita;**
- **reati transnazionali;**
- **reati ambientali;**
- **Contabbando;**
- **Reati tributari (art. 2,3,4,5,8,10,10 quater,11)**

# **REATI TRIBUTARI**

**(CATALOGO 231/2001 per effetto D.lgs 157/2019)**

- a. dichiarazione Fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.2);**
- b. dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art.3);**
- c. emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.8);**
- d. occultamento o distruzione di scritture contabili (art.10);**
- e. sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art.11).**

# Sintesi e ambito di applicabilità del Decreto

## Sanzioni applicabili all'Ente

**Le sanzioni previste dalla legge a carico della società in conseguenza della commissione o tentata commissione degli specifici reati sopra menzionati consistono in:**

- **sanzione pecuniaria: da Euro 25.823 fino ad un massimo di Euro 1.549.370;**
- **sanzioni interdittive di durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni:**
  - **interdizione dall'esercizio dell'attività;**
  - **sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni;**
  - **divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione;**
  - **esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi, revoca di quelli concessi;**
  - **divieto di pubblicizzare beni o servizi;**
- **confisca del profitto (sequestro conservativo in sede cautelare);**
- **pubblicazione della sentenza di condanna.**

# Interventi da adottare

## Focus su comunicazioni al personale e sua formazione

### E' obbligo dell'Ente:

- **porre in essere la formazione del personale e la divulgazione del Modello a tutti coloro che operano nell'ambito dell'organizzazione;**
- **la formazione dei membri dell'organo amministrativo, del collegio sindacale, dell'Organismo di Vigilanza, dei responsabili di funzione e stabilimento (gestita direttamente dall'Organismo di Vigilanza); la formazione del personale (di competenza del responsabile delle Risorse Umane in stretta cooperazione con l'Organismo di Vigilanza);**
- **Consegnare il Modello ai dipendenti, collaboratori e soggetti con i quali l'Ente è in relazione d'affari (con esclusione delle parti riguardanti la mappatura e la valutazione del rischio);**
- **Pubblicare sul sito aziendale il Modello (con esclusione delle parti riguardanti la mappatura e la valutazione del rischio e per le quali è consigliabile mantenere la riservatezza);**
- **prevedere specifiche sessioni di formazione per i responsabili aziendali ed altre per tutto il personale.**

# Interventi da adottare

## Focus su comunicazioni al personale e sua formazione (segue)

- **il messaggio fondamentale che il Modello deve dare è:**
  - **un determinato tipo di comportamento in violazione delle procedure stabilite può dare luogo a sanzioni disciplinari da parte della società, oltre che, ad un illecito perseguibile in sede giudiziaria;**
  - **forme di comportamento devianti dalle procedure sono fortemente condannate dall'Ente, in quanto, ancorché apparentemente a vantaggio dello stesso, sono in contrasto con i principi giuridici e con il modo di operare che si reputa corretto e rispondente ai suoi valori etici.**

# L'Organismo di Vigilanza

*Il Decreto Legislativo 231/2001*

*La responsabilità amministrativa delle società ex D.Lgs. n. 231/2001 : il punto della situazione*

# L'Organismo di Vigilanza

## Principali caratteristiche

### ■ Autonomia:

**L'OdV deve essere dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo, deve essere indipendente** cioè estraneo ad ogni forma d'interferenza e pressione da parte del management, non deve essere coinvolto in alcun modo nell'esercizio di attività operative, né partecipe di decisioni gestorie; deve inoltre poter **autodeterminare le proprie regole comportamentali o procedurali e gestire in proprio un congruo budget di risorse** (previa delibera della società).

**E' relativa alla posizione occupata e quindi alla disponibilità degli strumenti per effettuare il controllo.**

**Confindustria: "... la posizione dell'OdV nell'ambito dell'ente deve garantire l'autonomia dell'iniziativa di controllo da ogni forma di interferenza e/o di condizionamento da parte di qualunque componente dell'ente (ed in particolare dell'organo dirigente). Tali requisiti sembrano assicurati dall'inserimento dell'Organismo di Vigilanza come unità di staff in una posizione gerarchica elevata, prevedendo il "riporto" al massimo vertice operativo aziendale ovvero al Consiglio di Amministrazione nel suo complesso ..."**

# L'Organismo di Vigilanza

## Principali caratteristiche

■ Indipendenza (composizione mista OdV interna – esterna):

1. **Indipendenza nel complesso dell'OdV, ovvero nella maggioranza dei membri**
2. **Così si concilia continuità e professionalità**
3. **Sono ammessi i Sindaci, Amministratori senza delega e Responsabile internal auditing (che risponda direttamente al Presidente della Società)**

**E' relativa alla relazione psicologica che si instaura tra controllante e controllato che deve essere priva di sudditanza e/o interferenza**

# L'Organismo di Vigilanza

## Principali caratteristiche (segue)

- Natura:

**Nella Relazione accompagnatoria al Decreto è disposto che l'OdV debba essere "interno" alla società (per evitare di utilizzare organismi compiacenti e per fondare una vera e propria colpa dell'ente) e specificamente preposto a questi compiti. L'OdV deve quindi essere un organo indipendente, collocato al vertice della linea di comando, le cui scelte non siano sindacabili**

# L'Organismo di Vigilanza

## Composizione

- **Interna / esterna**
- **Monocratica / plurisoggettiva**
- **Sovrapposizione con altri organi**

# L'Organismo di Vigilanza

## Flussi informativi

- **L'OdV svolge principalmente il proprio lavoro basandosi sulle informazioni messe a disposizione dalla struttura aziendale ed in particolare sulle informazioni e segnalazioni di anomalie e criticità sui rischi di illecito**
- **La società che abbia adottato il Modello si impegna a svolgere un'attività permanente di controllo del rispetto del Modello e di informarne l'OdV**
- **La sorveglianza ed il controllo dell'OdV sono pertanto di 2° livello in quanto basati sull'informativa ricevuta dalle funzioni aziendali**

# L'Organismo di Vigilanza

## Flussi informativi

### Flussi informativi

**Per agevolare l'attività di controllo e di vigilanza dell'OdV devono essere attivati e garantiti flussi informativi bi-direzionali:**

- **l'OdV deve essere costantemente informato di quanto accade nell'azienda e di ogni altro aspetto di rilievo, sia gestionale che operativo (reporting interno, documentazione utile, note dell'organismo dirigente, comunicazioni esterne/interne connesse a qualsiasi fattispecie di reato contemplato dal Modello, etc.);**
- **l'OdV dovrà a sua volta relazionarsi costantemente con dirigenti e gli organi di controllo per indirizzarne l'azione e sollecitarne reazioni, nell'ambito delle rispettive competenze.**

# L'Organismo di Vigilanza

## Poteri (segue)

- Potere di spesa:

**l'OdV in fase di insediamento deve essere dotato di un budget di spesa annuale da poter spendere in autonomia.**

**Il budget serve per commissionare consulenze, check up, analisi senza dovere interpellare gli organi e/o dipendenti della Società che potrebbero avere interesse conflittuale rispetto all'approfondimento necessario**