



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea

in Amministrazione Finanza e Controllo

Tesi di laurea

**La responsabilità amministrativa dell'ente in
conseguenza dei reati tributari**

Relatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Laureanda

Innocenza Carissimi

Matricola 860210

Anno Accademico

2021/2022

Indice

<i>Introduzione</i>	3
<i>Capitolo I La Responsabilità degli Enti</i>	5
1. Principi generali e criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa	5
2. Le Sanzioni previste	11
3. I Reati presupposto e l'introduzione dei reati tributari.....	16
<i>Capitolo II Misure Preventive previste</i>	19
1. Modelli di organizzazione, gestione e controllo	19
2. Organismo di Vigilanza.....	24
<i>Capitolo III Aspetti processuali e applicazione delle sanzioni amministrative</i>	31
1. Disposizioni generali.....	31
2. Le Misure Cautelari	36
<i>Capitolo IV Un esempio di applicazione del Decreto</i>	45
1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.....	45
<i>Conclusioni</i>	55
<i>Bibliografia</i>	57

Introduzione

Tramite questo elaborato capiremo qual è e come si applica la disciplina prevista nei casi in cui sorge la responsabilità amministrativa dipendente da reato in capo all'ente. In particolare, ci soffermeremo sull'ipotesi in cui sia la commissione di uno dei reati tributari, indicati dal D.lgs. n. 231 del 2001, a far sorgere tale responsabilità.

Inizieremo parlando della normativa di riferimento e come si applica in generale. Vedremo quali sono le disposizioni generali del Decreto appena citato che disciplina la materia della responsabilità amministrativa dipendente da reato in capo agli enti e con quali criteri viene attribuita tale responsabilità. La prima parte dell'elaborato, quindi, è dedicata a descrivere quali sono i soggetti destinatari del Decreto e quali invece quelli espressamente esonerati, quali sono i criteri oggettivi di imputazione della responsabilità, che permettono il collegamento oggettivo tra la condotta illecita messa in atto dalla persona fisica e la persona giuridica stessa, e quali quelli soggettivi, andando infine a definire le tipologie di soggetti idonei a compiere un reato presupposto che potrà poi andare a ripercuotersi sull'ente. Inoltre, vedremo quali sono le sanzioni previste dal Decreto e le eventuali circostanze attenuanti e, in breve, la lista dei reati presupposti tassativamente indicati dal Decreto tra cui troviamo, dal 2019, anche quelli tributari.

Nella seconda parte dell'elaborato parleremo delle misure preventive che sono previste dal D.lgs. n. 231 del 2001, se tali misure sono adottate o attuate in maniera efficace dall'ente, permettono di escludere la responsabilità dipendente da reato in capo ad esso. Si tratta dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo, modelli comportamentali appositamente calibrati sul rischio reato che hanno lo scopo di impedire che i soggetti idonei a compiere il reato presupposto possano attuare condotte illecite. Ulteriore condizione necessaria per usufruire dell'esimente è che l'ente istituisca un Organismo a cui affida il compito di vigilare sull'osservanza e l'effettivo funzionamento del Modelli. Infine, descriveremo gli aspetti processuali in generale, e le modalità di applicazione delle sanzioni amministrative soffermandoci in particolare sulle misure cautelari previste dal Decreto che possono essere applicate all'ente dal giudice penale.

Per concludere, l'ultimo capitolo sarà dedicato alla rappresentazione di un esempio di applicazione del D.lgs. n. 231 del 2001 nei confronti di un ente a cui è stata imputata la responsabilità a seguito della commissione del reato tributario di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Capitolo I

La Responsabilità degli Enti

1. Principi generali e criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa

Il D.lgs. 8 giugno n. 231 del 2001 ha introdotto nel nostro ordinamento la responsabilità da reato degli enti collettivi. Il Decreto contiene norme sia di carattere sostanziale sia processuale e descrive tutti gli aspetti di questa disciplina.

Una disciplina innovativa in quanto il nostro ordinamento è tradizionalmente ispirato al principio di irresponsabilità penale della persona giuridica come cita il noto brocardo << *societas delinquere non potest* >>. Pur non essendo presente alcuna norma di diritto positivo che vieti in maniera espressa la soggettività penale delle persone giuridiche, tale principio può essere ricavato dall'art. 27 della Costituzione¹ che definisce la responsabilità penale come personale prevedendo poi nei successivi commi che le pene inflitte non possano consistere in trattamenti contrari al senso dell'umanità e che debbano tendere alla rieducazione del condannato facendo quindi riferimento in maniera inequivocabile all'assoggettabilità a sanzione penale delle sole persone fisiche.

La responsabilità degli enti dipendente da reato viene espressamente qualificata dal D.lgs. n. 231 del 2001 come "amministrativa". Questa scelta è stata dettata dall'esigenza di non voler violare il già citato art. 27 della Costituzione e ha sollevato molte perplessità.

Infatti, nonostante, venga definita chiaramente di **natura amministrativa**, tale responsabilità presenta delle particolarità che sono legate al fatto che la stessa sia una conseguenza della commissione di un reato essendo anche assistita dalle garanzie del procedimento penale tanto che si è arrivati a parlare della nascita di un *tertium genus* che coniughi le caratteristiche essenziali del sistema penale e di quello amministrativo. Sulla vicenda è intervenuta anche la Commissione che ha sviluppato il testo del Decreto affermando che la definizione della natura della responsabilità che viene imputata all'ente sia una questione prettamente simbolica e che ciò che rileva davvero è piuttosto il modo in cui tale responsabilità viene disciplinata concretamente, aggiungendo che si tratta di un sottosistema intermedio tra l'amministrativo e il penale.

¹ <<La responsabilità penale è personale. L'imputato non è considerato colpevole sino alla condanna definitiva. Le pene non possono consistere in trattamenti contrari al senso di umanità e devono tendere alla rieducazione del condannato. Non è ammessa la pena di morte.>>

La responsabilità amministrativa degli enti è infine definita dal Decreto come “diretta, autonoma ed eventualmente concorrente” con quella dell’autore (o degli autori) dell’illecito.

Rientrano nell’ambito di applicazione soggettivo del D.lgs. n. 231 del 2001 un’ampia gamma di soggetti che, a prescindere dalla natura formale che li qualifica, sono dotati di una certa autonomia rispetto alla persona fisica autrice del reato, tanto da rappresentare un autonomo centro di imputazione nel caso in cui vengano commessi i reati citati nel Decreto e si verificano le condizioni che descriveremo a breve. Per la precisione l’art 1, comma 2 indica come **destinatari** le società (ivi comprese quelle che esercitano un pubblico servizio), e in generale gli enti forniti di personalità giuridica, e le società e le associazioni anche prive di personalità giuridica. Il legislatore, tramite l’identificazione di questa vasta gamma di soggetti, voleva evitare ingiustificate aree di immunità.

L’imprenditore individuale non viene indicato esplicitamente nel Decreto come soggetto destinatario e la Corte di Cassazione non appare univoca su questo argomento.

Il Comma III del medesimo articolo indica invece i **soggetti** che sono espressamente **esonerati** dall’ambito applicativo della normativa, ovvero lo “Stato, gli enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici nonché gli enti che svolgono funzione di rilievo costituzionale; ciò risulta coerente con quanto espresso dall’art. 197 c.p. che esonera lo Stato e gli altri enti pubblici territoriali da qualunque responsabilità solidale con chi ha commesso il reato per il pagamento di una sanzione pecuniaria.

Per quanto concerne i **gruppi di società** il Decreto non contiene riferimenti diretti, questo probabilmente è dovuto al fatto che la normativa in questione è antecedente alla riforma del diritto societario che è stata attuata nel 2003. Per “gruppi di società” intendiamo l’unione di più società appartenenti a distinti soggetti giuridici sottoposte alla direzione unitaria di un unico soggetto economico che viene generalmente definito società capogruppo. Data la natura di questo rapporto è comune che la società capogruppo anche detta società controllante riservi a sé stessa i compiti di gestione strategica lasciando alle controllate lo svolgimento di funzioni prettamente operative. Questo è il motivo per cui la Cassazione è intervenuta affermando che anche la società capogruppo può essere individuata come soggetto destinatario del D.lgs. n. 231 del 2001 ed essere chiamata a rispondere per un reato commesso nell’ambito di una controllata. Tuttavia, anche quando si parla di gruppi di società la responsabilità deve essere valutata prendendo in considerazione le società singolarmente; questo vuol dire che la responsabilità di una delle società del Gruppo non determina necessariamente l’estensione della responsabilità

ad altra società del Gruppo, è necessario che i soggetti apicali o i sottoposti di quest'ultima società abbiano concorso nel reato e che l'interesse o il vantaggio sia presente in tutte le società a cui può essere imputata la responsabilità secondo il D.lgs. n. 231 del 2001. Inoltre, la società deve aver ricevuto una utilità potenziale o effettiva che sia di qualunque tipo, e quindi non per forza di carattere patrimoniale, riconducibile alla commissione del reato presupposto. Quindi questo orientamento identifica l'appartenenza al gruppo societario solo come elemento indiziario e sicuramente non sufficiente, da solo, a giustificare un'attribuzione di responsabilità.

Attuale è il fenomeno della globalizzazione delle imprese e dell'economia, per questo motivo il legislatore ha inserito all'interno del Decreto, precisamente nell'art. 4, un meccanismo di estensione dei casi di incolpabilità nel caso dei cosiddetti "Gruppi transnazionali". Duplice finalità di questa previsione è quella, da un lato, di contrastare azioni elusive della normativa nazionale nel caso in cui l'ente abbia sede principale in Italia ma succursali all'estero e il reato presupposto venga commesso all'estero; dall'altro lato quella di abbandonare il principio di territorialità. In primo luogo, quindi, bisogna distinguere se la società capogruppo abbia la sede principale nel territorio italiano dal caso in cui siano residenti nel paese solo una o più società controllate/collegate ma non la controllante.

Nel primo caso è ovvio che la società capogruppo dovrà adeguarsi a quanto scritto nel Decreto e che quindi potrà evitare una possibile imputazione di responsabilità attraverso la dimostrazione di un'adozione efficace di un Modello organizzativo. L'adozione del Modello da parte della società controllante ha la funzione di estendere la tutela verso le possibili condotte illecite che possono mettere in atto gli esponenti apicali o subordinati delle società controllate/collegate anche di diritto straniero.

Il secondo caso, invece, è più dibattuto. Tuttavia, la dottrina maggioritaria è orientata all'applicabilità del Decreto anche agli enti che abbiano sede principale all'estero purché rispondano ai criteri soggettivi individuati nell'art. 1 e cioè che posseggano i caratteri che li renderebbero perseguibili nel territorio italiano. Il Decreto, inoltre, non prescrive alcuna distinzione tra gli enti di diritto straniero e quelli di diritto nazionale.

L'art. 5 del D.lgs. n. 231 del 2001 si occupa di fissare i **criteri oggettivi** di imputazione della responsabilità che viene attribuita conseguentemente alla commissione di uno dei reati che sono tassativamente elencati dal presente Decreto purché sussista la condizione che questi ultimi siano stati commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente da particolari soggetti che devono rivestire una posizione apicale oppure subordinata ai primi nella

struttura aziendale, inoltre l'ente stesso non deve aver adottato o attuato Modelli di organizzazione, gestione e controllo² idonei a prevenire i reati della specie in questione. Bisogna evidenziare come la circostanza che il reato debba essere commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente abbia la funzione di garantire un collegamento oggettivo tra l'ente e la condotta illecita portata avanti dalla persona fisica in modo da evitare qualsiasi contrasto con l'art. 27 Cost. mentre, la mancata adozione o attuazione di un Modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo rappresenta una colpa dell'ente che va a giustificare la responsabilità a suo carico poiché andrebbe ad indicare che il medesimo non ha voluto o saputo contrastare la condotta delittuosa dei soggetti apicali o subordinati.

In capo all'ente, invece, non sorge alcuna responsabilità quando il reato viene commesso nell'interesse esclusivo proprio o di terzi e questo anche ipotizzando che la società abbia casualmente tratto vantaggio dall'attuazione della condotta illecita, il motivo risiede nel fatto che il reato presupposto commesso dalla persona fisica in questione non è più riconducibile alla persona giuridica essendo venuto meno il rapporto di immedesimazione organica.

Nel caso in cui la persona fisica autrice del reato abbia agito nel prevalente ma non esclusivo interesse proprio o di terzi e la società non ne abbia ricavato alcun vantaggio o al massimo ne abbia ricavato un vantaggio minimo ricorrerà una riduzione della sanzione pecuniaria come previsto dall'art. 12.

L'**interesse** va inteso come finalità soggettiva della condotta e sussiste quando l'azione è stata compiuta con l'obiettivo di creare una futura utilità per l'ente, quindi l'elemento soggettivo dell'autore va valutato antecedentemente il compimento del reato presupposto.

Il **vantaggio**, al contrario, viene interpretato come dato oggettivo e verrà valutato dopo l'attuazione della condotta illecita perché rappresenta la reale utilità economica ottenuta dalla società grazie a quest'ultima. Interesse e vantaggio sono individuati in via alternativa e questo comporta che può essere integrata la responsabilità dell'ente anche per la sussistenza del solo interesse infatti la Cassazione ha poi chiarito che può sussistere l'interesse anche quando la società non ha realizzato alcun vantaggio; questo perché, ricordiamo che l'interesse rappresenta "la finalizzazione oggettiva del reato ad un'utilità economica per l'ente" che va valutato ex ante.

² Vd. Capitolo II.

Ai sensi dell'art. 5 del Decreto, due categorie di soggetti risultano idonei a compiere un reato presupposto che poi potrà andare a ripercuotersi sull'ente, essi sono i "soggetti apicali" che hanno funzione di rappresentanza, di amministrazione o di direzione, ovvero coloro che esercitano, anche di fatto, il controllo e la gestione della società e i "soggetti subordinati" cioè coloro che siano sottoposti alla direzione e vigilanza di questi ultimi.

I **soggetti apicali** vengono individuati andando oltre la qualifica formale e facendo particolare riferimento alla funzione che vanno effettivamente a svolgere, si tratta di persone fisiche che esercitano, nell'ambito delle proprie mansioni, un dominio sull'ente o su una sua unità operativa. Quindi, ne fanno parte quei soggetti che a prescindere dalla qualifica che è stata loro attribuita all'interno della società, nell'esercizio delle loro funzioni, esprimono la volontà dell'ente e la sua politica di impresa. Non rientrano tra i soggetti che rivestono posizione apicale i sindaci. Infatti, il collegio sindacale svolge soltanto una funzione di controllo sull'amministrazione e non ha nessun potere di gestione.

Per quanto riguarda i **soggetti che operano in posizione subordinata** l'art. 5 comma 1 offre una formula legislativa molto ampia in modo da comprendere qualunque individuo che opera all'interno dell'ente compresi coloro che non sono inquadrati in maniera formale all'interno della categoria del lavoro subordinato, fondamentale è invece l'essere sottoposto alla vigilanza o direzione dei soggetti apicali. Rientrano nella categoria di soggetti sottoposti all'altrui direzione i titolari di un rapporto di lavoro subordinato con l'ente e quindi rientranti nella compagine aziendale e i soggetti che invece sono esterni all'ente ma che compiono incarichi sotto la direzione e il controllo dei soggetti apicali.

Possiamo concludere che il criterio distintivo tra soggetti che occupano posizioni apicali e soggetti che occupano una posizione subordinata è dato dalla presenza o meno di autonomia finanziaria e funzionale.

L'art. 6 del Decreto individua i **criteri soggettivi** di imputazione dei reati commessi dai soggetti apicali con inversione dell'onere della prova in capo all'ente. Infatti, quando viene commesso un reato da tali soggetti sorge la presunzione, stabilita dal legislatore, che la violazione della legge penale sia espressione di una consapevole e predeterminata politica societaria che ha come scopo l'ottenere il massimo profitto attraverso l'esecuzione di una condotta illecita. Tale presunzione non è assoluta poiché è data la possibilità all'ente preso in causa di fornire una prova contraria che sia conforme alle condizioni richieste dal comma 1 del sopracitato art. 6. L'ente dovrà provare di aver adottato e attuato in maniera efficace dei Modelli organizzativi e di gestione che siano

idonei a prevenire i reati che si sono verificati, di aver nominato l'Organismo di Vigilanza e che eserciti in maniera efficace le funzioni di controllo che gli competono e infine che le persone fisiche autrici del reato abbiano agito in modo da eludere in maniera fraudolenta i Modelli di organizzazione, gestione e controllo attuati ovvero che l'ente non pecchi di negligenza per omessa o insufficiente sorveglianza.

Invece, qualora il reato sia commesso da un soggetto sottoposto all'altrui direzione graverà sul Pubblico Ministero l'onere della prova. Il Pubblico Ministero dovrà dimostrare non solo l'omessa direzione e vigilanza e che esista un collegamento tra questa e il reato commesso ma anche che la società non abbia adottato o attuato i Modelli di organizzazione, gestione e controllo ovvero che li abbia attuati o adottati in maniera inidonea o inefficiente; rimane a carico della pubblica accusa anche l'onere di dimostrare che il reato sia stato commesso nell'interesse o vantaggio dell'ente. Se la prova che l'accusa avrà fornito risulterà mancante ovvero insufficiente o ancora contraddittoria verrà pronunciata una sentenza di esclusione della responsabilità in capo alla società in per mancata dimostrazione dell'illecito amministrativo.

Riveste grande importanza sottolineare l'**autonomia** della responsabilità dell'ente rispetto a quella del soggetto autore del reato, l'art. 8 del Decreto, infatti, ne afferma la sussistenza anche qualora la persona fisica autrice del reato non sia stata ancora identificata o non sia ancora imputabile o anche nel caso in cui il reato si estingua per cause diverse dall'amnistia³. La ratio di questa previsione va ricercata nella volontà del legislatore di evitare che le grandi dimensioni unite alla complessità organizzativa di alcuni tipi di enti rendano difficile o impossibile l'identificazione del soggetto che adotta la condotta illecita e quindi consenta l'esenzione di responsabilità all'ente nonostante i reati siano commessi nel suo interesse o vantaggio. Quindi la responsabilità a carico dell'ente va a costituire titolo autonomo di responsabilità e per questo motivo l'accertamento dell'illecito amministrativo avverrà davanti al giudice penale a prescindere dalle vicende processuali che riguardano il soggetto autore del reato presupposto. All'esito di tale processo l'ente potrebbe dover affrontare delle specifiche sanzioni, di cui si dirà oltre, che possono essere di natura pecuniaria o interdittiva, nei casi più gravi possono portare all'interdizione dell'esercizio dell'attività.

³ Wikipedia: "L'amnistia è una causa di estinzione del reato e consiste nella rinuncia, da parte dello Stato, a perseguire determinati reati. Si tratta di un provvedimento generale di clemenza ispirato, almeno originariamente, a ragioni di opportunità politica e pacificazione sociale."

2. Le Sanzioni previste

L'art. 9 del D.lgs. n. 231 del 2001 individua quattro tipi di sanzioni in cui l'ente può incorrere nel caso in cui venga accertata la sua responsabilità in conseguenza alla commissione di un reato: la sanzione pecuniaria, la sanzione interdittiva, la confisca del prezzo o del profitto del reato e la pubblicazione della sentenza.

Le sanzioni in generale possono essere di più tipi. In primo luogo, distinguiamo tra le sanzioni "principali" o "autonome" che possono essere applicate indipendentemente dall'irrogazione di altre sanzioni, come per esempio la sanzione pecuniaria; e le sanzioni "accessorie" che trovano applicazione in aggiunta alle altre, un esempio è dato dalla pubblicazione della sentenza di condanna. All'interno della categoria delle sanzioni principali individuiamo quelle che hanno carattere "generale" come sanzione pecuniaria e confisca che possono essere applicate a qualsiasi illecito dipendente da reato e quelle che hanno carattere "speciale" come le sanzioni interdittive che possono, invece, essere applicate solo per alcuni degli illeciti dipendenti da reato che sono tassativamente indicati dal Decreto. Infine, individuiamo un'ultima tipologia ossia quella delle sanzioni sostitutive che sono caratterizzate dal fatto di essere applicate in sostituzione di un'altra sanzione che ne rappresenta il presupposto.

Il Decreto prevede un apparato sanzionatorio che ha lo scopo non solo di punire attraverso misure afflittive ma bensì di rieducare e riabilitare l'ente su cui grava la responsabilità secondo quanto viene previsto dall'art. 27 Cost. Quindi, il sistema sanzionatorio va a privilegiare gli aspetti preventivi piuttosto che quelli repressivi poiché impone l'adozione e attuazione di Modelli di organizzazione e di gestione idonei come unico mezzo efficace che consente di evitare l'imposizione di responsabilità. Viene previsto, infatti, che l'ente che sia colpevole del reato possa beneficiare di una sanzione pecuniaria mitigata o che sia esente dall'applicazione di sanzioni interdittive quando vengono soddisfatte alcune condizioni poste dagli articoli corrispondenti del Decreto. Invece, qualora la società sia responsabile di una pluralità di reati a norma dell'art. 21 del Decreto è prevista l'applicazione del criterio del cumulo giuridico per le sanzioni pecuniarie, similmente a quanto previsto nel codice penale per il concorso formale e il reato continuato, e l'assorbimento per le sanzioni interdittive. Questo vuol dire che è stabilito che quando siano commessi più reati con un'unica azione o anche omissione ovvero nello svolgimento di una stessa attività, viene applicata la sanzione pecuniaria per l'illecito più

grave aumentata fino al triplo. Tuttavia, l'ammontare della sanzione pecuniaria non può mai essere superiore alla somma delle sanzioni applicabili per ciascun illecito. Anche per quanto riguarda le sanzioni interdittive, quando ricorrono le condizioni descritte sopra verrà applicata quella prevista per l'illecito più grave. Bisogna ricordare che queste regole valgono solo nel caso in cui i reati plurimi siano commessi prima che per uno di essi sia pronunciata una sentenza di condanna che sia anche non definitiva; altrimenti il giudice andrà ad applicare le sanzioni facendo riferimento alla regola del cumulo materiale.

Entriamo nel merito delle quattro categorie di sanzioni applicabili a fronte della commissione di illeciti dipendenti da reato.

La prima categoria è la **sanzione pecuniaria** che secondo quanto viene disposto dall'art. 10 del Decreto ha natura indefettibile e si applica sempre in conseguenza dell'accertamento dell'illecito amministrativo. Bisogna precisare che per il pagamento della sanzione pecuniaria risponde soltanto l'ente con il suo patrimonio o con il fondo comune e questo vuol dire che rimangono esonerati i soci anche se illimitatamente e solidalmente responsabili. Il pubblico ministero può richiedere, in garanzia del pagamento, il sequestro dei beni mobili e immobili della società o delle somme o delle cose ad esso dovute.

Questo tipo di sanzione, rispettando il principio di effettività, viene quantificata secondo un sistema commisurativo "per quote" che è stato pensato specificatamente per adeguare l'irrogazione della sanzione alle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente oltre che alla gravità del reato, in modo che la sanzione risulti proporzionata e efficace. Infatti, nel Decreto viene previsto, per ogni singolo reato presupposto, un numero minimo e un numero massimo di quote irrogabili all'interno di un intervallo che va da un numero non inferiore a cento ad un numero non superiore a mille fissato sempre dall'art. 10; sarà il giudice a indicare il numero di quote che andranno ad essere applicate avendo riguardo alla gravità del reato commesso, del grado di responsabilità dell'ente oltre che dell'attività svolta dallo stesso per eliminare o attenuare le conseguenze della condotta illecita e per prevenire la commissione di ulteriori reati. Ancora il giudice definisce l'importo della singola quota che dovrà essere compreso tra un minimo di euro 258,23 ed un massimo di euro 1.549,00 tenendo sempre conto delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente allo scopo di assicurare l'efficacia e la proporzionalità della sanzione come viene previsto dall'art. 11. L'ammontare totale della sanzione pecuniaria che andrà ad essere applicata al caso specifico risulta dalla moltiplicazione del numero complessivo di quote per il valore che viene attribuito ad ognuna di esse.

L'art. 12 del Decreto fissa due gruppi di circostanze attenuanti che quando si verificano portano ad una riduzione della sanzione pecuniaria che andrà a gravare in capo all'ente. Le circostanze descritte nel comma 1 riguardano la gravità dell'illecito e l'offesa cagionata e non solo riducono le sanzioni pecuniarie a metà ma rendono anche inapplicabili le sanzioni interdittive. Ciò è possibile solamente quando il soggetto abbia commesso il reato presupposto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne abbia tratto vantaggio o ne abbia tratto un vantaggio minimo e infine che il danno patrimoniale cagionato sia di tenue entità. Le circostanze del comma 2 riguardano invece le azioni positive che l'ente ha intrapreso dopo la messa in atto della condotta illecita (in ogni caso prima dell'apertura del dibattimento di primo grado) e portano alla riduzione della sanzione da un terzo alla metà. Questo accade quando l'ente abbia risarcito integralmente il danno e eliminato le conseguenze dannose e pericolose del reato ovvero abbia agito comunque in tal senso e se l'ente abbia adottato e attuato in maniera efficace un modello organizzativo che sia idoneo alla prevenzione dei reati della specie di quelli che si sono verificati. Qualora si siano verificate entrambe le condizioni del comma 2 l'ente potrà usufruire della massima riduzione della sanzione pecuniaria che verrà ridotta dalla metà ai due terzi ma che in ogni caso come specifica il comma 4 non potrà mai essere inferiore a euro 10.329.

La seconda categoria comprende le **sanzioni interdittive** che il successivo art. 13 prevede possano essere applicate per i soli reati per i quali sono espressamente previste dal Decreto essendo sanzioni principali, obbligatorie ma speciali. Le sanzioni interdittive sono:

- l'interdizione dall'esercizio dell'attività;
- la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione del reato;
- il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione se non per ottenere la prestazione di un pubblico servizio;
- l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventualmente la revoca di quelli che sono già stati concessi;
- il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Le sanzioni interdittive possono essere applicate solamente quando ricorre almeno una delle condizioni che sono poste dall'art. 13 del Decreto, che sono:

- l'ente ha tratto dalla commissione del reato un profitto di entità rilevante e la condotta illecita è stata messa in atto da soggetti in posizione apicale ovvero da soggetti in posizione subordinata sottoposti all'altrui direzione nel caso in cui la commissione del reato è stata determinata o agevolata da gravi carenze organizzative;
- gli illeciti vengono reiterati.

Le sanzioni interdittive devono avere ad oggetto il settore di attività specifico alla quale si riferisce il reato commesso nell'interesse o vantaggio dell'ente e se necessario vi è la possibilità di applicarle congiuntamente. Questo tipo di sanzioni sono temporanee e hanno una durata non inferiore ai tre mesi e non superiore ai due anni. Inoltre, l'art. 14 puntualizza che l'interdizione dell'esercizio dell'attività può essere applicata solo quando l'irrogazione delle altre sanzioni interdittive risulta inadeguata e in ogni caso, l'art. 16 prevede che può essere applicata anche in via definitiva nel caso in cui l'ente abbia tratto un profitto di rilevante quantità e sia stato già condannato almeno tre volte negli ultimi sette anni all'interdizione temporanea di esercizio dell'attività ovvero nel caso in cui l'ente o una sua unità organizzativa viene utilizzato in maniera stabile all'unico o prevalente scopo di consentire o agevolare la commissione dei reati presupposto. Sempre a norma dell'art. 16 è prevista la possibilità di applicare in via definitiva oltre che l'interdizione dell'attività anche il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione e il divieto di pubblicizzare beni o servizi qualora l'ente sia incline alla commissione reiterata degli illeciti, insensibile alle sentenze di condanna già ricevute.

L'applicazione congiunta o cumulativa di una o più sanzioni interdittive è possibile ed è subordinata ad una valutazione di carattere preventivo da parte del giudice che potrà utilizzare questo strumento qualora la gravità del fatto e delle sue conseguenze siano tali da rendere inadeguata l'applicazione di un'unica sanzione interdittiva.

Inoltre, a norma dell'art. 45 dietro richiesta del pubblico ministero la sanzione interdittiva può essere applicata sotto forma di misura cautelare qualora sussistano gravi indizi a favore della sussistenza della responsabilità in capo all'ente derivante dalla commissione di un reato e vi siano fondati e specifici elementi che rendano concreto il pericolo che vengano perpetrate condotte illecite della stessa indole di quella per cui si sta procedendo. Invece, la sanzione interdittiva non si può mai applicare quando il soggetto che ha commesso il reato ha agito nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo e il danno patrimoniale è di particolare tenuità ovvero quando a norma dell'art. 17 prima della dichiarazione di

apertura del dibattimento siano soddisfatte tre condizioni. Per prima cosa l'ente deve aver risarcito integralmente il danno e eliminato le conseguenze dannose e pericolose della condotta illecita ovvero si è adoperato in maniera efficace in tal senso. La seconda condizione è che l'ente abbia eliminato le carenze organizzative che hanno determinato il comportamento illecito mediante l'adozione e attuazione efficace di Modelli organizzativi che siano idonei alla prevenzione dei reati della medesima specie di quella che si sono verificati e infine l'ente deve aver messo a disposizione ai fini della confisca il profitto che ha conseguito per mezzo del reato.

La terza categoria è la **confisca del prezzo del prodotto o del profitto del reato** che a norma dell'art. 19 viene sempre disposta con la sentenza di condanna e può essere preceduta dal sequestro preventivo. Tale sanzione consiste in un'espropriazione legittimata da un pubblico interesse avendo come scopo la prevenzione della commissione di nuovi reati. L'art. 19 sancisce la confisca sia nella sua forma tradizionale e sia nella sua forma per equivalente. Per quanto riguarda la confisca tradizionale essa andrà a colpire non solo il prezzo del reato ma anche il profitto del reato che viene inteso come vantaggio economico immediato e diretto derivante dall'illecito. La confisca per equivalente, invece, opera in via sussidiaria e cioè quando non è possibile applicare quella tradizionale allo scopo di evitare che l'ente possa godere in maniera illegittima dei proventi da reato. La stessa può avere ad oggetto somme di denaro beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato.

Sono ad ogni modo tutelati i terzi in buona fede, quei soggetti che non hanno concorso alla commissione del reato ma che da questo hanno subito un pregiudizio e possono vantare pretese giuridiche sui beni che sono oggetto di confisca.

L'ultima categoria è la **pubblicazione della sentenza** che può essere disposta dal giudice a norma dell'art. 18 come sanzione accessoria esclusivamente nei casi in cui nei confronti dell'ente venga irrogata una sanzione interdittiva, si tratta di casi di gravità maggiore che rendono legittimo un interesse pubblico alla conoscenza della condanna. La sentenza viene pubblicata a cura della cancelleria ma a spese dell'ente condannato. Questo tipo di sanzione può risultare particolarmente afflittivo per gli enti in virtù della pubblicità negativa che ne consegue che può causare danni ingenti alla loro reputazione con ricadute in termini di competitività di mercato.

L'art. 22 del D.lgs. n. 231 del 2001 stabilisce che il **termine di prescrizione** delle sanzioni amministrative sia di cinque anni dalla messa in atto della condotta illecita. Il decorso del termine di prescrizione viene interrotto qualora il pubblico ministero:

presenti la richiesta di applicazione di una misura cautelare interdittiva;

- proceda alla contestazione dell'illecito amministrativo secondo l'art. 59 del Decreto;
- Nella prima ipotesi inizia a decorrere un nuovo periodo di prescrizione dal momento in cui viene richiesta l'applicazione della misura cautelare interdittiva, nella seconda ipotesi il decorso della prescrizione riprende quando passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio.

3. I Reati presupposto e l'introduzione dei reati tributari

I reati presupposto sono i titoli di reato che quando vengono commessi fanno sì che sorga la responsabilità in capo all'ente e sono elencati tassativamente nella Sezione III del D.lgs. n. 231 del 2001.

La commissione di uno dei reati presupposto da parte di una persona fisica costituisce elemento fondamentale e necessario per la configurazione della responsabilità dell'ente.

Attualmente fanno parte dell'elenco dei reati presupposto fissati dal Decreto:

- indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato, di un ente pubblico o dell'Unione europea o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico e frode nelle pubbliche forniture (Art. 24)
- delitti informatici e trattamento illecito di dati (Art. 24-bis);
- delitti di criminalità organizzata (Art. 24-ter);
- peculato, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione e abuso d'ufficio (Art. 25);
- falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori di bollo e in strumenti o segni di riconoscimento (Art. 25-bis);
- delitti contro l'industria e il commercio (Art. 25-bis);
- reati societari (Art. 25-ter);
- reati con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico previsti dal codice penale e dalle leggi speciali (Art. 25-quater);
- pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili (Art. 25-quater.1);
- delitti contro la personalità individuale (Art. 25-quinquies);
- reati di abuso di mercato (Art. 25-sexies);
- altre fattispecie in materia di abusi di mercato (Art. 187-quinquies TUF);

- 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 (Art. 25-septies);
- ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio (Art. 25-octies);
- delitti in materia di violazione del diritto d'autore (Art. 25-novies);
- induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria (Art. 25-decies);
- reati ambientali (Art. 25-undecies);
- impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare (Art. 25-duodecies);
- razzismo e xenofobia (Art. 25-terdecies);
- frode in competizioni sportive, esercizio abusivo di gioco o di scommessa e giochi d'azzardo esercitati a mezzo di apparecchi vietati (Art. 25-quaterdecies);
- reati Tributari (Art. 25-quinquesdecies);
- contrabbando (Art. 25-sexiesdecies);
- In questo lavoro ci soffermeremo nello specifico sui reati tributari.

Essi sono stati introdotti nell'elenco dei reati presupposto con la legge n. 157 del 2019, di conversione del Decreto legge n. 124 del 2019, che ha introdotto nel D.lgs. n. 231 del 2001 l'art. 25-quinquesdecies, il quale ha previsto l'estensione, senza alcuna ulteriore condizione, ad alcuni reati tributari di cui al D.lgs. n. 74 del 2000 della disciplina generale del D.lgs. n. 231 del 2001. La scelta del legislatore di provvedere a questa integrazione deriva dal fatto che la condotta di tali reati tributari, se imputabile ad un soggetto appartenente alla struttura organizzativa dell'ente (apicale o subordinato), può integrare già di per sé il criterio oggettivo richiesto per l'applicazione del D.lgs. n. 231 del 2001 del fine di vantaggio o interesse dell'ente, in quanto è evidente che il profitto economico delle attività di dichiarazione fraudolenta, evasione fiscale, sottrazione al pagamento d'imposte, occultamento o distruzione di documenti contabili, si può constatare senza dubbio nel risparmio d'imposta da parte del contribuente che in questo caso sarà costituito dall'ente. Un altro importante intervento del legislatore italiano che bisogna ricordare è stato il recepimento della direttiva dell'Unione Europea 1371 del 2017, cosiddetta "direttiva P.I.F." (Protezione degli Interessi Finanziari) relativa alla "lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale", ciò ha portato all'introduzione nell'art. 25-quinquesdecies del D.lgs. n. 231 del 2001 del comma 1-bis,

che ha integrato i reati presupposto in ambito tributario, prevedendo tra questi i reati di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, indebita compensazione, solo se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro. Quindi, con questo secondo intervento è stata estesa la responsabilità degli enti per ulteriori reati tributari al verificarsi delle condizioni di cui alla direttiva P.I.F., in linea con i principi comunitari della libera e corretta circolazione di beni e servizi nell'UE.

Capitolo II

Misure Preventive previste

1. Modelli di organizzazione, gestione e controllo

Il D.lgs. n. 231 del 2001 prevede alcune misure preventive che, se vengono adottate o attuate in maniera efficace dall'ente, permettono di escludere la responsabilità dipendente da reato in capo ad esso (ovviamente ferma restando la responsabilità penale della persona fisica che ha commesso l'illecito). Quanto detto vale anche per i reati tributari individuati dal Decreto.

Alla compagine societaria è richiesto di adottare dei modelli comportamentali che siano appositamente calibrati sul rischio reato e che abbiano lo scopo di impedire che i soggetti apicali o i soggetti subordinati ad essi possano attuare condotte illecite. Questo perché, come già è stato detto⁴, la responsabilità dell'ente sorge qualora sia stato commesso uno dei reati presupposto in circostanze di deficit organizzativi che portano quindi alla realizzazione di una colpa della società.

I Modelli di organizzazione, gestione e controllo sono costituiti, in pratica, da documenti o atti interni attraverso i quali la società stabilisce delle regole per sé stessa che dovranno poi essere rispettate durante lo svolgimento di tutte le attività effettuando così un'efficace operazione di monitoraggio e segnalazione allo scopo di prevenire o rendere pressoché impossibile la realizzazione dei reati presupposto.

Viene previsto, anche, che le Associazioni rappresentative degli enti debbano redigere un cd. Codice di comportamento nel quale sono contenute le linee guida che serviranno a costituire una base per la costruzione dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo. Una volta redatto il Codice, esso va trasmesso al Ministero della giustizia che ha il compito di valutare la sua adeguatezza e idoneità rispetto allo scopo da raggiungere fissato dall'art. 6, comma 3 del Decreto.

Va sottolineato che l'adozione di questi Modelli da parte degli enti non è obbligatoria bensì facoltativa, infatti la mancata adozione non è assoggettata al pagamento di alcuna sanzione, tuttavia se l'ente vuole beneficiare dell'esimente l'adozione diviene di fatto un obbligo poiché solo con l'assolvimento di quanto detto è possibile l'esenzione da responsabilità e la mancata adozione degli stessi ha portato, finora, all'emissione di provvedimenti sfavorevoli per l'ente.

⁴ Vd. Capitolo I.

Il comma II del Decreto pur non delineando esplicitamente i contenuti dispone quali sono quelli minimi e essenziali che un Modello che risulti efficace e idoneo debba prevedere: la precisa individuazione delle aree di rischio, la previsione di protocolli specifici che hanno lo scopo di programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente per prevenire i reati, l'individuazione delle risorse finanziarie più idonee ad impedire che vengano commessi atti illeciti, la creazione di determinati flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza e l'introduzione di un sistema disciplinare che vada a prevedere apposite sanzioni nei casi in cui il Modello venga violato.

Dunque, l'ente che decide di adottare un Modello per prima cosa deve eseguire una **mappatura delle aree di rischio**, cioè di quelle aree operative in cui il rischio che venga commesso un reato risulta più elevato. Ovviamente tali aree saranno diverse per ogni società sia in base al settore economico e all'area geografica in cui l'ente opera (contesto operativo esterno), sia relativamente alla struttura organizzativa e alla dimensione della società stessa (contesto operativo interno) e questo perché gli ambiti di rischiosità sono specifici per ogni società e possono essere individuati solo per mezzo di un'attenta analisi interna. La mappatura delle aree di rischio va corredata con una valutazione delle modalità per mezzo delle quali potrebbero essere commessi uno dei reati presupposti elencati dal D.lgs. n. 231 del 2001, allo scopo di essere in grado di individuare e adottare delle misure preventive che siano ottimali rispetto al contesto operativo sia interno che esterno della società. La mappatura deve poi essere revisionata periodicamente in modo che qualora sorga la necessità vengano posti in essere esercizi di *due diligence* dovuti alla rilevazione, in sede di valutazione del rischio, di "indicatori di sospetto" relativi ad una specifica operazione commerciale.

In secondo luogo, vengono previsti **specifici protocolli** che hanno lo scopo di regolare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente relativamente ai reati che si devono prevenire. I protocolli sono costituiti da un insieme di regole e procedure che soggetti specificatamente individuati come responsabili saranno obbligati a porre in essere per ciascuna delle operazioni a rischio reato. Anche il sistema di controllo interno preventivo necessita di essere sottoposto ad una revisione periodica in maniera da poter sempre valutare l'efficacia nel tempo della gestione del rischio garantendo il mantenimento del rischio entro dei limiti accettabili.

Il Modello deve inoltre prevedere la **regolazione delle risorse finanziarie**, cioè dei meccanismi che siano interni all'ente che garantiscano la tracciabilità dei flussi finanziari utilizzati per porre in essere le operazioni a rischio reato.

Fondamentale è che il Modello preveda la **trasmissione delle informazioni**, delle misure di monitoraggio e di coerenza della condotta dell'ente rispetto agli standard fissati dal Modello. Quindi, dovranno essere previsti degli obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sull'osservanza e il funzionamento dei Modelli relativamente alle aree di rischio che sono state individuate attraverso la mappatura delle aree di rischio e anche flussi informativi periodici che agiscano non solo relativamente ad una specifica area di rischio ma anche qualora sorga una cd. *red flag* durante lo svolgimento di un'attività. Infine, va garantito l'anonimato degli autori di tali informazioni.

L'attuazione efficace dei Modelli presuppone che venga previsto e istituito un **sistema disciplinare** che sia rivolto sia ai soggetti che ricoprono posizione apicale e sia ai soggetti sottoposti all'altrui direzione. In generale il sistema sanzionatorio deve prevedere i comportamenti da sanzionare, sanzioni specifiche che vanno applicate in caso di violazione di tali comportamenti e una procedura per l'accertamento, l'inflizione e l'esecuzione delle sanzioni. Ovviamente il sistema disciplinare si dovrà coordinare con la contrattazione collettiva in modo che i poteri disciplinari dell'ente coincidano con quelle ammissibili dall'ordinamento statale in modo da non tangere le norme imperative e la vulnerabilità delle norme suppletive e dispositive.

Infine, i protocolli organizzativi istituiti e il loro contenuto devono essere conosciuti e conoscibili da parte tutti i soggetti aziendali interessati attraverso la **formazione** in modo da evitare che, nel caso tali regole e procedure non vengano rispettate, questi soggetti possano giustificare la propria condotta affermando di ignorare ciò che è prescritto nel Modello. La campagna formativa deve essere specifica in base a ciascuna area di rischio poiché ognuna di esse possiede peculiarità diverse.

Scopo del Modello è quello di costituire un sistema di procedure strutturato e di attività di controllo che devono essere compiute principalmente in via preventiva dovendo teoricamente impedire la commissione dei reati che sono elencati nel D.lgs. n. 231 del 2001. Tuttavia, questa non è l'unica funzione dei Modelli in quanto permettono anche il miglioramento dell'immagine pubblica e di accrescere la competitività della società nel mercato.

L'implementazione di un Modello che sia idoneo e efficace richiede varie fasi:

- un'attività istruttoria preliminare che ha lo scopo di raccogliere e verificare i dati aziendali poiché ovviamente i Modelli sono costruiti in base alle caratteristiche e al business delle singole società;

- la mappatura del rischio che consiste, come già detto, nell'individuazione, attraverso revisione periodica, delle aree di rischio in cui vi è una probabilità più alta che vengano commessi gli illeciti;
- la realizzazione di una *gap analysis* che consiste nel confronto dei risultati ottenuti con la mappatura con i requisiti che sono previsti dall' art. 6;
- la redazione dei protocolli che andranno a costituire il Modello e che quindi a questo punto potrà essere concretamente applicato.

La lettura dei primi commi dell'art. 7 del D.lgs. n. 231 del 2001 ci permette di identificare le differenze tra il caso in cui la condotta illecita sia messa in atto da un soggetto che ricopra posizione apicale e il caso in cui invece a compiere reato sia un soggetto sottoposto all'altrui direzione.

Nella prima ipotesi se la società non ha adottato i Modelli gli verrà sempre imputata la responsabilità, questo poiché in presenza di una condotta illecita posta in essere da un soggetto che ricopra un ruolo al vertice della struttura organizzativa aziendale tale responsabilità verrà presunta a titolo di dolo in virtù dell'identificazione dell'ente con la persona fisica. L'unica eccezione a questo caso si verifica nell'eventualità che chi abbia commesso il reato presupposto abbia agito per interesse esclusivo proprio o di terzi e l'ente non risponde del reato commesso anche qualora abbia ommesso di adottare o attuare il Modello organizzativo.

Nella seconda ipotesi, invece, l'ente sarà chiamato a rispondere solo se la messa in atto della condotta illecita è stata resa possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione e vigilanza. In questo caso il documento preventivo per essere efficace deve prevedere e attuare:

- una verifica periodica e eventualmente la modifica dello stesso qualora vengano scoperte significative violazioni delle prescrizioni ovvero quando si verificano mutamenti nell'organizzazione o nell'attività;
- un sistema disciplinare che risulti idoneo a sanzionare i comportamenti che non rispettino le misure indicate nel Modello.

Gli articoli 6 e 7 del Decreto indicano gli aspetti strutturali-cautelari del Modello organizzativo prevedendo non generici doveri di vigilanza in capo alle società ma bensì specifiche regole finalizzate ad una conduzione lecita della politica aziendale.

La *ratio* dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo, come già evidenziato, non è quella di una verifica a posteriori di una responsabilità dell'ente ma piuttosto quella di

agevolare il corretto svolgimento dell'attività economica, che si compie mediante gli scambi di mercato, andando a contrastare in maniera preventiva la cd. *criminalità di impresa*. La *voluntas legis* del Decreto è quindi essenzialmente preventiva. Se il Modello avesse finalità unicamente punitive porterebbe alla distruzione di un'entità produttiva con conseguenze negative quali perdita di posti lavoro e conflitti sociali; il Legislatore volendo evitare ciò richiedendo l'efficace adozione e attuazione di apposite accortezze aziendali vuole conseguire lo scopo di reimmettere l'ente nel circuito virtuoso della produzione e del mercato.

Quando i Modelli sono adottati o attuati in maniera efficace la società acquisisce il diritto di ottenere, a prescindere dalla responsabilità del soggetto che abbia commesso il reato, l'archiviazione del procedimento oppure una sentenza di non luogo a procedere o anche una sentenza di esclusione della propria responsabilità amministrativa. Sarà compito del giudice penale, anche mediante l'ausilio della Guardia di finanza ovvero della Polizia Giudiziaria, esprimere un giudizio di idoneità del Modello in modo che la società possa usufruire dell'esimente.

Ferma restando l'adozione preventiva il D.lgs. n. 231 del 2001 sottolinea anche il caso in cui il **Modello venga redatto *post factum***, cioè quando venga adottato dopo la commissione del reato presupposto. Questi Modelli saranno considerati come una sorta di ravvedimento infatti la loro adozione comporterà un abbattimento delle sanzioni edittali previste andando ad attenuare in maniera significativa la sanzione pecuniaria e impendendo che vengano applicate le sanzioni interdittive; inoltre se la pena è stata irrogata ed è in fase di esecuzione permette la conversione della sanzione interdittiva applicata in sanzione pecuniaria. La tardiva applicazione dei Modelli giustifica la mitigazione del trattamento sanzionatorio poiché esprime una volontà sociale orientata alla legalità.

In generale i benefici dovuti all'applicazione tardiva dei Modelli sono:

- la possibilità di ottenere la sospensione della misura cautelare che è stata eventualmente disposta in presenza di gravi indizi di responsabilità e del rischio di reiterazione dei reati;
- se il Modello viene adottato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, l'ente non potrà essere soggetto all'applicazione delle sanzioni interdittive a condizione che lo stesso abbia risarcito il danno e restituito il profitto del reato;

- nel caso in cui il Modello venisse adottato dopo la sentenza di condanna e in particolare entro venti giorni dalla notifica della stessa, il giudice che abbia accertato che gli adempimenti previsti siano stati realizzati può convertire la sanzione amministrativa interdittiva irrogata in una sanzione pecuniaria.

Ovviamente i Modelli adottati tardivamente, dopo la commissione dell'illecito, devono tener conto della storia dell'ente e mirare all'adozione di stringenti misure che siano idonee a scongiurare il pericolo di reiterazione del reato specifico che è stato compiuto in passato.

Come è stato già detto l'adozione dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo non è obbligatoria, le società possono decidere in maniera del tutto discrezionale se adeguarsi o meno al dettato normativo. Tuttavia, la mancata implementazione di un sistema di controllo renderà impossibile per l'ente di beneficiare delle esimenti previste dagli art. 6 e 7 anche se questo non vuol dire che a causa di ciò la società sarà sicuramente sanzionata; infatti resta sempre ferma per la stessa la possibilità di dimostrare la sua "non responsabilità" mediante gli strumenti di prova. La mancanza di un Modello incrementa il rischio per l'ente di essere sanzionato in maniera esponenziale ma non è causa sufficiente a garantire l'irrogazione di una sanzione in capo ad esso.

2. Organismo di Vigilanza

Il D.lgs. n. 231 del 2001 attribuisce una grande importanza alle funzioni svolte dall'Organismo di Vigilanza; prevedendo come elemento essenziale e imprescindibile che l'ente possa beneficiare dell'esimente della esclusione della responsabilità derivante dalla commissione di uno dei reati presupposto solo qualora lo stesso abbia affidato il compito di vigilare sull'osservanza e l'effettivo funzionamento del Modello di organizzazione, gestione e controllo ad un proprio Organismo che viene dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo e che tale attività di vigilanza non sia stata da questi omessa o insufficiente.

L'art. 6 del Decreto definisce le competenze dell'Organismo di Vigilanza, a cui affida il compito di vigilare sull'osservanza e il funzionamento dei Modelli oltre che di curarne l'aggiornamento.

Le mansioni dell'Organismo di Vigilanza possono essere così riassunte:

- vigilanza sulla reale e effettiva applicazione del Modello, che consiste nella verifica della coerenza tra azioni concrete e ciò che il Modello stesso istituisce

anche per mezzo di segnalazioni che potrebbero pervenire attraverso i canali di informazione istituiti all'interno dell'ente ovvero all'esterno di esso;

- valutazione dell'adeguatezza del Modello, ciò allo scopo di garantire che lo stesso risulti idoneo a ridurre i rischi relativi alla commissione dei reati presupposto;
- cura dell'aggiornamento del Modello nei casi in cui vi siano modifiche della struttura societaria e che vengano commessi dei reati.

Per adempiere in maniera efficace al compito di **vigilanza sull'effettiva applicazione del Modello** sarà necessario che nasca un obbligo sia da parte dei soggetti apicali e di quelli subordinati di informare l'Organismo di Vigilanza degli eventi rilevanti che accadono all'interno dell'ente e sia da parte dell'Organismo di Vigilanza stesso di cogliere ogni notizia funzionale relativa alla gestione e operatività dell'ente e trasmetterle prontamente all'organo al vertice. Per questo motivo l'Organismo di Vigilanza avrà il dovere di partecipare alle riunioni del Consiglio di Amministrazione e alle assemblee dei soci e dovrà avere accesso a tutta la documentazione aziendale.

Secondo le Linee Guida di Confindustria per **valutazione sull'adeguatezza del Modello** si intende il controllo sulla reale (e quindi non meramente formale) capacità del Modello di prevenire, in linea di massima, i comportamenti illeciti.

All'Organismo di Vigilanza spetta anche la **cura dell'aggiornamento del Modello**, un compito che comporta un'attenzione costante alla struttura societaria attraverso una prima fase di analisi delle mutate condizioni aziendali e una seconda fase di verifica della funzionalità delle modifiche apportate. L'aggiornamento avviene sia attraverso verifiche e controlli a campione da parte dei membri dell'organo di vigilanza e sia mediante un esame delle informazioni e della documentazione messa a disposizione dall'ente.

L'art. 6, comma 2 del D.lgs. n. 231 del 2001 prevede che all'interno dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo siano disposti degli obblighi di informazione nei confronti dell'Organismo di Vigilanza lasciando poi spazio all'autonomia privata per quanto concerne la regolamentazione dei flussi informativi da e verso il medesimo Organismo. Identifichiamo due categorie di **attività di report** attuate dai destinatari del Modello organizzativo verso l'Organismo di Vigilanza:

- flussi informativi che devono essere attivati nei casi in cui si verificano particolari eventi;
- flussi informativi periodici.

Per quanto riguarda i **primi** è necessario informare l'Organismo di Vigilanza per iscritto, per esempio tramite un indirizzo e-mail istituito appositamente, ogniqualvolta si verificano degli eventi che possono portare l'ente ad essere responsabile ai sensi del Decreto sopracitato. Va precisato che l'obbligo di informazione verso l'Organismo di Vigilanza grava su chiunque, soggetti interni o esterni all'ente, e che la violazione di tale obbligo costituisce motivo di costituzione di un illecito disciplinare.

I **flussi informativi periodici**, invece, riguardano le informazioni che l'Organismo di Vigilanza dovrà ricevere sistematicamente dai soggetti a cui è attribuita la funzione di controllo dei c.d. processi sensibili.

Per assicurare il funzionamento adeguato dei suddetti canali di comunicazione spesso i Modelli organizzativi dispongono che venga individuato un responsabile del processo a rischio che andrà a fungere da referente informativo dell'Organismo.

L'attività di controllo svolta viene attuata anche attraverso i **flussi informativi che provengono dall'Organismo di Vigilanza e sono diretti agli organi societari**, infatti viene affidato all'Organismo il compito di informare i vertici dell'ente sulla sua attività di vigilanza in modo che possano deliberare gli aggiustamenti che sono necessari al Modello adottato affinché rimanga efficace ed effettivo.

Quindi anche lo stesso Organismo di Vigilanza è obbligato a trasmettere report periodici all'organo al vertice relativi l'attività svolta. La prassi applicativa prevede tre linee di report:

- una prima linea informativa che ha carattere continuativo diretta all'Amministratore Delegato;
- una seconda linea informativa che ha carattere periodico diretta al Consiglio di Amministrazione;
- una terza linea informativa di carattere immediato diretta sempre al Consiglio di Amministrazione.

L'Organismo di Vigilanza deve, inoltre, possedere **poteri di iniziativa, autonomia e controllo** per poter rispondere in maniera efficace alle aspettative. In particolare, esso potrà:

- attivare le procedure di controllo attraverso specifiche disposizioni o ordini di servizio;
- effettuare verifiche sistematiche su operazioni o atti specifici messi in atto nell'ambito delle aree di rischio;

- raccogliere e elaborare le informazioni più importanti relative al Modello;
- chiedere le informazioni necessarie all'adempimento efficace dei suoi compiti;
- condurre indagini interne e svolgere attività ispettiva per accertare eventuali violazioni di ciò che è prescritto nel Modello e proporre, dove necessario, modifiche per rendere il Modello idoneo ed adeguato;
- eseguire controlli di routine su attività aziendali sensibili;
- promuovere delle iniziative per accrescere la conoscibilità e la comprensione dei principi del Modello.

Infine, per un concreto adempimento dei propri compiti l'Organismo di Vigilanza:

- redige un regolamento interno che andrà a disciplinare tutti gli aspetti che riguardano il suo concreto svolgimento. Si tratta di un documento in cui saranno contenute specifiche previsioni sul suo funzionamento e sulla sua organizzazione interna, andando ad individuare poteri, compiti e responsabilità che gli saranno attribuite, e in cui verrà raccolta tutta la documentazione riguardante l'attività svolta e i relativi report da trasmettere all'organo dirigente;
- elabora un programma delle attività da svolgere e delle procedure da seguire;
- redige periodicamente una relazione destinata all'organo al vertice;
- documenta l'attività svolta, verbalizza le sedute e custodisce la relativa documentazione.

Anche l'Organismo di Vigilanza può essere sottoposto alle misure sanzionatorie previste dal sistema disciplinare, attuato dai Modelli di organizzazione, gestione e controllo, qualora non ottemperi con diligenza ai propri compiti istituzionali; viene però escluso che possa essere imputata in capo a esso la responsabilità penale a seguito di mancato esercizio del potere di vigilanza e controllo sull'attuazione dei Modelli in quanto l'obbligo di vigilanza non comporta di per sé l'obbligo di impedire l'azione illecita.

Inoltre, le Linee-Guida adottate da Confindustria prevedono che l'Organismo sia dotato di specifici **requisiti soggettivi**: autonomia, indipendenza, professionalità e continuità di azione.

Per assicurare l'**autonomia e l'indipendenza** nonché l'efficienza e la funzionalità di tale Organismo è necessario che ad esso non siano attribuiti compiti operativi che potrebbero minare l'obiettività di giudizio nel momento in cui dovrà attuare delle verifiche sui comportamenti e sul Modello e deve essere privo di amministrazione attiva e di ogni altro vincolo gerarchico con altri organi societari.

Può essere correlato alla garanzia dell'indipendenza:

- limitata revocabilità e limitata rinnovabilità della carica, i membri dell'Organismo devono poter esercitare le loro funzioni senza timore di essere rimossi in caso di contrasti con il vertice e senza poter prendere posizioni di potere finalizzate alla conferma dell'incarico;
- durata della carica, essa deve essere abbastanza lunga in modo da consentire un esercizio stabile e professionale delle mansioni assegnate ma, contemporaneamente, deve evitare che si vengano a creare dei legami con il vertice da cui potrebbero derivare delle situazioni di dipendenza.

Secondo le già citate Linee-Guida per **professionalità** si intende il bagaglio di strumenti e tecniche che l'Organismo deve possedere per poter svolgere in maniera efficace i compiti a lui assegnati. In particolare, si tratta di tecniche specialistiche necessarie per lo svolgimento dell'attività ispettiva e consulenziale nonché per l'effettuazione di analisi dei sistemi di controllo e di tipo giuridico penalistico.

Infine, allo scopo di garantire una efficace e costante attuazione del Modello Organizzativo è necessario che l'Organismo di Vigilanza sia caratterizzato da **continuità di azione**, deve, quindi, trattarsi di una struttura che si dedichi esclusivamente e a tempo pieno all'attività di vigilanza.

Ulteriori requisiti formali che tale Organo deve possedere sono onorabilità e assenza di conflitti di interesse e di rapporti di parentela con l'organo al vertice.

Invece, per quanto riguarda la **struttura e composizione** di tale organo il Decreto non fornisce alcuna informazione. Relativamente alle caratteristiche che deve possedere l'Organismo di Vigilanza viene soltanto previsto che si dovrà trattare di un Organismo che sia interno all'ente lasciando poi a quest'ultimo la scelta relativa alla sua composizione.

Le Linee-Guida emanate dalle associazioni di categoria, quali Confindustria, Abi e Ania, orientano verso una composizione collegiale piuttosto che monocratica questo perché verosimilmente ciò permetterebbe all'Organismo di Vigilanza di svolgere le proprie mansioni di controllo unendo professionalità e competenze tra loro diverse.

Il Tribunale di Roma⁵ ha, inoltre, evidenziato come appaia auspicabile che i soggetti che andranno a far parte di tale Organismo non debbano appartenere agli organi sociali e che

⁵ G.u.p., Trib. Roma, ord., 14 Aprile 2003.

possano essere individuati anche in collaboratori esterni dotati della necessaria professionalità.

Un'ulteriore pronuncia sempre dello stesso Tribunale⁶ ha precisato che, al fine di garantire la massima efficienza del controllo, l'Organo di Vigilanza debba risultare privo di qualsiasi compito di amministrazione attiva e di qualsiasi vincolo gerarchico con altri organi societari prevedendo anche che qualora si dovesse trattare di soggetti esterni questi ultimi siano dotati della necessaria professionalità e venga loro garantita continuità di azione.

Infine, altre pronunce sia di merito che di legittimità hanno sottolineato come la composizione dell'Organo di Vigilanza dovrebbe tenere conto anche della realtà aziendale e in generale essere di tipo collegiale costituito da tre componenti di cui due preferibilmente esterni, esperti in diritto penale di impresa e del D.lgs. n. 231 del 2001. Il terzo componente può essere scelto all'interno della compagine societaria a condizione che il soggetto identificato come idoneo sia privo di compiti operativi e esperto nelle procedure di controllo, deve, inoltre, avere conoscenza della realtà aziendale e delle attività svolte

La c.d. Legge di Stabilità del 2012 ha inserito nell'art. 6 del Decreto il comma 4-bis che prevede che nelle società di capitali le funzioni dell'Organismo di Vigilanza potranno essere esercitate dal Collegio Sindacale ovvero, nelle società che adottano altri sistemi di *corporate governance*, dal Consiglio di sorveglianza e dal Comitato per il controllo di gestione. In ogni caso lo stesso comma prevede che nelle società a responsabilità limitata e nelle società per azioni che abbiano un ammontare di ricavi o di patrimonio netto inferiore a un milione di euro il Collegio Sindacale venga sostituito da un sindaco unico, quindi solo le società per azioni di grandi dimensioni potranno affidare effettivamente le funzioni dell'Organismo di Vigilanza al proprio Collegio sindacale.

Invece, per quanto riguarda gli enti di piccole dimensioni l'art. 6 comma 4 del Decreto prevede che i compiti di vigilanza possano essere affidati direttamente all'organo dirigente. La *ratio legis* va ricercata nel fatto che un'impresa di piccole dimensioni si potrebbe trovare in difficoltà nel sostenere i costi che derivano dall'adozione dei Modelli e dalla nomina di un professionista esterno che vada a svolgere le mansioni dell'Organismo di Vigilanza. Il criterio di economicità a cui si ispira la norma dovrebbe essere bilanciato dal fatto che un ente di piccole dimensioni dovrebbe avere aree di rischio

⁶ G.u.p., Trib. Roma, ord., 17 Marzo 2004.

ridotte e minore complessità delle analisi da eseguire. In questi casi, infatti, il profilo di maggiore criticità è rappresentato dal fatto che potrebbe venire meno il necessario dualismo tra controllore e controllato andando a compromettere l'autonomia e indipendenza di cui deve essere dotato chi svolge vigilanza.

Capitolo III

Aspetti processuali e applicazione delle sanzioni amministrative

1. Disposizioni generali

Il quadro giuridico di riferimento relativo alla disciplina del processo agli enti può essere ricavato dall'art. 34 del D.lgs. n. 231 del 2001 che, in linea generale, richiama le norme del codice di procedura penale. Queste ultime possono essere applicate in quanto compatibili e acquisiscono una funzione sussidiaria rispetto alle norme processuali disposte dal Capo III del Decreto. L'art. 35 estende in capo all'ente le disposizioni processuali riguardanti l'imputato in quanto compatibili.

L'art. 36 del Decreto stabilisce che la **competenza** a decidere sull'illecito amministrativo degli enti dipendente da reato spetta al giudice penale a cui è stata attribuita la competenza a decidere sul reato presupposto commesso nel vantaggio o interesse dell'ente stesso. La *ratio* di questa decisione si ricava oltre che dalla volontà del Legislatore di agevolare la realizzazione del *simultaneus processus* sancito dall' art. 38 (di cui parleremo tra poco), anche dalla considerazione del legame di dipendenza che sussiste tra i due illeciti.

La competenza per territorio, invece, si individua in funzione del luogo dove è stato commesso il reato da cui dipende l'illecito amministrativo.

Va in ogni caso precisato che, nonostante la responsabilità amministrativa sorga in capo all'ente come conseguenza della commissione di uno dei reati presupposto, essa risulta in ogni caso **autonoma** rispetto alla responsabilità penale della persona fisica che ha commesso l'illecito. Infatti, come già detto, la responsabilità amministrativa dell'ente sussiste anche nel caso di mancata identificazione dell'autore del reato, non imputabilità dello stesso e nel caso di estinzione del reato per causa diversa dall'amnistia.

Il comma II dell'art. 36 del Decreto sancisce che devono essere osservate le disposizioni previste del codice di procedura penale, relative ai reati dei quali l'illecito amministrativo è una conseguenza, sia per quanto riguarda la composizione del Tribunale, sia per quanto riguarda le vicende processuali essendo compatibili.

Il sistema processuale tracciato dal D.lgs. n. 231 del 2001 e in particolare dall'art. 38 del Decreto medesimo stabilisce in maniera specifica, e ciò in contrasto con la disciplina generale prevista dalla normativa processuale penale, che la regola è la **trattazione congiunta** mentre la separazione costituisce eccezione. In altre parole, il procedimento

per l'illecito amministrativo instaurato nei confronti dell'ente viene riunito al procedimento penale aperto nei confronti del soggetto autore del reato presupposto.

L'art. 38 comma II sancisce tre circostanze tassative in cui la separazione dei procedimenti diviene doverosa:

- è stata ordinata la sospensione del procedimento secondo quanto previsto dall'art. 71 c.p.p. che definisce l'ipotesi di incapacità dell'imputato;
- il procedimento è stato definito con il giudizio abbreviato o con l'applicazione della pena come prevede l'art. 444 c.p.p., ovvero è stato emesso Decreto penale di condanna;
- l'osservanza delle disposizioni processuali lo rende necessario.

Qualora si verifichi una di queste ipotesi viene disposta la definizione dei due giudizi in tempi diversi.

L'art. 37 del Decreto prevede che non si può procedere all'accertamento dell'illecito amministrativo in capo all'ente quando l'azione penale nei confronti della persona fisica che ha commesso il reato presupposto non poteva essere iniziata o non può essere perseguita per **mancanza di una condizione di procedibilità**. Viene, quindi, introdotta dal Legislatore una pregiudizialità giuridica tra l'illecito amministrativo che sorge in capo all'ente e quello penale che sorge in capo alla persona fisica e ciò viene previsto in ottica di economia processuale, per evitare che vengano impegnate risorse umane e finanziarie che vadano ad incidere in maniera eccessiva sul bilancio dell'amministrazione della giustizia senza poi portare a risultati concreti a causa della tutela degli interessi del reo.

Le condizioni di procedibilità che permettono di iniziare o proseguire l'azione penale nei confronti del soggetto che ha commesso il reato sono: la querela, l'istanza di procedimento, la richiesta di procedimento e l'autorizzazione a procedere.

L'art 39 del D.lgs. n. 231 del 2001 disciplina le formalità necessarie alla costituzione in giudizio dell'ente a cui viene imposto il **deposito di una dichiarazione presso la cancelleria dell'autorità giudiziaria procedente**. Questa dichiarazione, che può essere presentata nel corso dell'intero procedimento, deve contenere a pena di inammissibilità:

- la denominazione dell'ente e le generalità del suo legale rappresentante;
- nome e cognome del difensore e l'indicazione della procura;
- la sottoscrizione del difensore;
- la dichiarazione ovvero l'elezione di domicilio.

Qualora qualunque di queste indicazioni dovesse mancare la costituzione dell'ente viene ritenuta inammissibile e l'ente dichiarato contumace.

Premettendo che la partecipazione della società al procedimento è facoltativa, quindi non obbligatoria l'ente viene dichiarato contumace ai sensi dell'art. 41 del Decreto quando non si costituisce in giudizio secondo le modalità previste dall'art. 39 del D.lgs. n. 231 del 2001. I presupposti per la **dichiarazione di contumacia** dell'ente sono la mancata costituzione ovvero la sua costituzione inammissibile. Temporalmente la dichiarazione di contumacia può essere pronunciata solo quando vi sia stato il trapasso alla fase strettamente processuale dal giudice dell'udienza preliminare o da quello del dibattimento mediante ordinanza, la cd. ordinanza dichiarativa di contumacia.

In ogni caso va precisato che l'ente che sia responsabile dell'illecito amministrativo è soggetto del procedimento e parte processuale necessaria indipendentemente dalla sua volontà. La sua costituzione andrà a consentire l'esercizio dell'autodifesa ma anche senza quest'ultima il procedimento seguirà il suo corso. Questo vuol dire che l'ente che non ha depositato la dichiarazione e quindi non si è costituito resta parte necessaria del processo. L'ente che si sia costituito come qualsiasi altro soggetto imputato in un procedimento può decidere di non partecipare fisicamente ma può, in ogni caso, nominare un difensore di fiducia a norma dell'art. 96 c.p.p. Ne consegue che ai sensi dell'art. 35 del D.lgs. n. 231 del 2001 che estende le garanzie e i diritti dell'imputato all'ente, quest'ultimo ha diritto a **nominare non più di due difensori di fiducia** attraverso dichiarazione, a norma testualmente dell'art. 96 comma II c.p.p., resa all'autorità che procede oppure consegnata a quest'ultima dal difensore o anche trasmessa via raccomandata. I difensori dovranno essere muniti di una procura speciale che viene conferita mediante atto pubblico o con scrittura privata autenticata e che deve essere apposta a margine ovvero in calce dell'atto di costituzione in giudizio.

L'art 40 del Decreto richiamando l'art. 97 del c.p.p. sancisce che l'imputato che non ha nominato un difensore di fiducia ovvero ne è rimasto privo è assistito da un **difensore di ufficio**, il quale cessa le sue funzioni qualora venga nominato un difensore di fiducia. La *ratio* di tale norma è quella di garantire una assistenza difensiva che sia temporalmente costante a favore dell'ente.

Anche nel caso in cui l'ente scelga di non costituirsi ai sensi dell'art. 39 il procedimento seguirà il suo corso e, come avviene nei processi instaurati nei confronti delle persone fisiche, si provvede alla nomina di un difensore di ufficio. In maniera analoga accade quando la dichiarazione di costituzione è presentata da un legale rappresentante che sia

indagato o imputato per il reato presupposto e che quindi sia incompatibile. Qualora ricorra questa circostanza l'unica opzione che rimane all'ente è quella di sostituire il soggetto incompatibile poiché in mancanza di quest'ultimo l'ente non potrà svolgere nessuna operazione e non potrà prendere parte al processo, che in ogni caso seguirà il suo corso. Qualora la situazione di conflitto venga eliminata l'ente potrà nuovamente procedere al deposito della dichiarazione di costituzione.

L'art. 43 del Decreto definisce le modalità di **notificazione all'ente**. Il comma I si occupa della prima notificazione quando l'ente non si è ancora costituito e quindi non ha ancora dichiarato o eletto il domicilio, (il comma III invece trova applicazione dopo la costituzione in giudizio dell'ente pertanto la notificazione avverrà presso il domicilio dichiarato o eletto. Il comma I fa un richiamo diretto all'art. 154 c.p.p., il quale nel disciplinare le modalità di notificazione alle persone giuridiche, alle pubbliche amministrazioni e agli enti privi di personalità giuridica rinvia alle norme del codice di procedura civile e in particolare all'art. 145 c.p.c., secondo il quale le notificazioni vengono effettuate nella sede della persona giuridica attraverso la consegna al legale rappresentante o a persona incaricata di ricevere le notificazioni o in mancanza ad altra persona addetta ovvero al portiere dello stabile in cui l'ente detiene la sede. La notificazione può essere eseguita ai sensi degli artt. 138, 139, 141 c.p.c. alla persona fisica che rappresenta l'ente nel caso in cui al momento della notificazione sia indicata la qualità e risultino specificati anche residenza, domicilio e dimora abituale.

Il comma II dell'art. 43 del D.lgs. n. 231 del 2001 prevede che siano valide le notificazioni che sono eseguite attraverso la consegna al legale rappresentante anche qualora tale soggetto sia imputato del reato da cui dipende l'illecito amministrativo e quindi è incompatibile a rappresentare l'ente durante il procedimento.

L'art. 43 comma IV definisce una specifica disciplina che trova applicazione qualora **l'ente non sia reperibile** e risulti impossibile eseguire la notificazione secondo le modalità indicate nei commi precedenti. In questo caso, su richiesta del pubblico ministero, l'autorità giudiziaria deve disporre di ulteriori ricerche e qualora anche queste ultime non diano esito positivo il giudice dovrà sospendere il procedimento con ordinanza motivata. Nel periodo in cui il procedimento è sospeso trova applicazione l'art. 159 c.p.p., ai sensi del quale viene sospeso anche il termine di prescrizione con il limite di insuperabilità del termine massimo sancito dall'art. 161 c.p.p. Decorso un anno, o prima, dall'ordinanza di sospensione qualora vengano meno le ragioni dell'irreperibilità

dell'ente l'autorità procedente dovrà eseguire nuove ricerche che se risulteranno nuovamente inconcludenti porteranno al permanere della stasi del giudizio.

La Sezione III del D.lgs. n.231 del 2001 è dedicata alle prove e comprende un'unica disposizione l'art. 44 che sancisce **l'incompatibilità a testimoniare**. In particolare, la lett. a) del medesimo articolo definisce l'incompatibilità con l'ufficio di testimone del soggetto imputato del reato da cui dipende l'illecito amministrativo. La *ratio legis* si rileva nel fatto che ammettere la testimonianza del soggetto imputato sarebbe in contrasto con i principi del giusto processo e il motivo risiede nel fatto che dovendo testimoniare il vero l'imputato potrebbe essere costretto a rilasciare delle dichiarazioni che vanno contro i propri interessi andando a violare il fondamentale principio del *nemo tenetur se detegere*⁷.

La lett. b) dell'art. 44 del Decreto tratta il secondo caso di incompatibilità che riguarda il soggetto indicato come rappresentante legale nella dichiarazione fornita al momento della costituzione in giudizio dell'ente ai sensi dell'art. 39 e che ricopriva tale ruolo anche al momento della commissione dell'illecito penale, ciò per evitare il rischio di autoincriminazione. L'ipotesi di incompatibilità non trova applicazione nei confronti dell'attuale responsabile legale che non ricopriva tali funzioni all'epoca in cui è stato commesso il reato, al rappresentante legale al tempo della commissione dell'illecito penale ma che nel momento dell'accertamento del reato non riveste tale qualifica e infine al rappresentante legale dell'ente che non si è costituito ai sensi dell'art. 39 del Decreto. Il D.lgs. n. 231 del 2001 dedica solo sei articoli al **giudizio di primo grado**. Questi articoli ricomprendono regole particolari relative alla possibilità di sospendere il processo nell'ipotesi in cui l'ente richieda di provvedere alla riparazione delle conseguenze del reato (art. 65), alle specifiche formule che devono essere adottate nella sentenza che conclude il procedimento (artt. 66-69) e agli effetti della sentenza qualora durante il processo si verificano eventi modificativi dell'ente (art. 70). In ordine agli altri aspetti processuali anche se non richiamato espressamente, come già specificato, vige il principio sancito dall'art. 34 secondo cui si intendono richiamate, quando compatibili, tutte le norme che sono previste dal codice di procedura penale.

Per quanto riguarda l'esito del procedimento, viene disciplinato dagli articoli che vanno dal 66 al 70.

⁷ La locuzione latina *nemo tenetur se detegere* esprime il principio di diritto processuale penale in forza del quale nessuno può essere obbligato ad affermare la propria responsabilità penale.

L'art. 66 del Decreto disciplina la **sentenza di esclusione della responsabilità dell'ente**. Il giudice ha l'obbligo di dichiarare mediante la sentenza la non sussistenza dell'illecito amministrativo sia nel caso in cui sia insussistente il reato presupposto (difetto dell'elemento materiale), sia quando manchi la responsabilità dell'ente con riguardo alla commissione dell'illecito penale.

L'art. 67 del Decreto disciplina la **sentenza di non doversi procedere** e indica le ipotesi di decadenza della contestazione dell'illecito, cioè quando avviene la prescrizione del reato da cui l'illecito amministrativo dipende. La sentenza di non doversi procedere viene emessa anche nel caso in cui manchi una delle condizioni di procedibilità nei confronti dell'autore del reato, nel caso in cui viene concessa amnistia per il reato presupposto e in quello di *ne bis in idem*⁸ del reato.

L'art. 68 prevede che il giudice che pronunci una delle sentenze disposte dagli artt. 66 e 67 debba dichiarare la **cessazione delle misure cautelari** che sono state eventualmente applicate in quanto vengono meno i presupposti del *fumus* e del *periculum* di reiterazione dell'illecito di cui parleremo in seguito.

Qualora al termine del giudizio venga accertata la responsabilità dell'ente, il giudice emette **sentenza di condanna** tramite la quale applica le sanzioni previste dalla legge e impone in capo all'ente il pagamento delle spese processuali come sancito dall'art. 69 del Decreto.

L'art. 70 del D.lgs. n. 231 del 2001 prevede che nel caso si verifichino **vicende modificative dell'ente** nel corso del procedimento, la sentenza emessa avrà effetto nei confronti degli enti che risultano dalla trasformazione o fusione ovvero beneficiari della scissione.

L'art. 74 del Decreto, infine, attribuisce la **competenza** a eseguire le sanzioni amministrative al giudice che ha deliberato il provvedimento che deve essere eseguito.

2. Le Misure Cautelari

Durante il procedimento possono essere disposte misure cautelari. Esistono due tipologie di queste misure: misure cautelari personali e misure cautelari reali, le prime si dividono a loro volta in misure coercitive e misure interdittive.

⁸ Il brocardo latino *ne bis in idem* (letteralmente non due volte per la stessa cosa) esprime un principio di civiltà che garantisce che non possa esserci, per uno stesso fatto, un nuovo procedimento nei confronti di un imputato – prosciolti o condannato – già giudicato in via definitiva.

Le **misure coercitive** sono definite con grado crescente in proporzione alla gravità del reato e determinano limitazioni della libertà personale. Esse possono andare dal divieto di espatrio alla custodia cautelare in carcere. Questo tipo di misure andando appunto ad incidere sulla libertà personale non possono prescindere dalla corporeità del soggetto destinatario e quindi risultano incompatibili con un ente.

Le **misure interdittive**, invece, non vanno ad incidere sulla libertà di movimento del soggetto, bensì sulla sua sfera giuridica, ponendo delle restrizioni sull'esercizio di determinate facoltà, diritti o uffici.

L'art. 45 del D.lgs. n. 231 del 2001 permette l'applicazione, nella forma di misura cautelare, di una delle **sanzioni interdittive** previste dall'art. 9 del medesimo Decreto. Come già detto in precedenza⁹ distinguiamo cinque tipologie di misure interdittive:

- l'interdizione dall'esercizio dell'attività;
- la sospensione o la revoca di autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali all'illecito;
- divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione;
- l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e la revoca di quelli già concessi;
- il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Nella relazione ministeriale al Decreto viene evidenziato come la misura cautelare interdittiva si differenzia dalla sanzione interdittiva per via della sua applicazione anticipata.

Similari considerazioni già fatte per le misure interdittive possono essere fatte anche per le **misure cautelari reali**. Infatti, oggetto di tali misure è un bene o un complesso di beni indipendentemente dalla titolarità degli stessi.

In un procedimento penale ordinario, per poter **applicare una misura cautelare** devono sussistere gravi indizi di colpevolezza e la misura deve necessariamente essere giustificata dalla tutela di almeno una delle esigenze cautelari che vengono disciplinate dal codice di rito. Ancora, l'art. 45 del Decreto chiarisce che preliminarmente all'applicazione di una misura cautelare è necessaria una valutazione degli elementi di raccordo con le sanzioni. In tal senso, va in primis valutato se la sanzione che si vuole applicare in fase cautelare rientra tra quelle che possono essere irrogate all'esito del processo per quello specifico reato e questo significa che vi deve essere corrispondenza

⁹ Vd. Capitolo I.

tra sanzione e misura cautelare. Per esempio, qualora si tratti di un caso in cui è prevista la sola pena pecuniaria non si potranno applicare, in sede cautelare, misure interdittive. In secondo luogo, l'accertamento dovrà includere le condizioni che sono previste dall'art. 13 del D.lgs. n. 231 del 2001 per quanto riguarda l'applicazione delle sanzioni. Va quindi verificato che:

- l'ente abbia tratto un profitto di rilevante entità e che la condotta illecita sia stata attuata da soggetti in posizione apicale ovvero da soggetti sottoposti alla direzione altrui;
- vi sia una reiterazione degli illeciti;
- non si rientri nei casi di riduzione della sanzione a norma dell'art. 12 comma I.

Una volta effettuate queste verifiche preliminari l'art. 45 del Decreto richiede di appurare la **sussistenza del *fumus* e del *periculum***. In particolare, il comma I del medesimo articolo afferma che è necessario verificare la sussistenza di gravi indizi di colpevolezza dell'ente, ritenuto responsabile di un illecito amministrativo dipendente da reato. Tuttavia, poiché la misura cautelare viene applicata in via anticipata, la regola che governa la sua applicabilità è anch'essa di carattere cautelare nel senso che in questa ipotesi si cerca di dimostrare, piuttosto, un grado di probabilità elevata di colpevolezza qualificata dell'ente.

Inoltre, l'applicazione di una delle misure cautelari richiede, oltre che gravi indizi del ritenere sussistente la responsabilità dell'ente, anche che tale misura soddisfi una delle **esigenze cautelari**. Si tratta di una disposizione fondamentale in quanto emanazione del principio di non colpevolezza.

Il codice di procedura penale prevede tre diverse esigenze cautelari:

- 1) il pericolo di inquinamento delle prove;
- 2) il pericolo di fuga dell'imputato;
- 3) il pericolo di reiterazione degli illeciti.

Tra queste disposizioni l'unica che può ricorrere nel procedimento disciplinato dal D.lgs. n. 231 del 2001 è la numero 3) in quanto non sono concepibili attività di inquinamento probatorio contrastabili con le misure in questione e infine, l'ipotesi dell'esistenza di un pericolo di fuga dell'ente è ovviamente impossibile.

Per quanto riguarda le **misure interdittive** viene consentita la loro applicazione quando sussistono fondati e specifici elementi che indicano il pericolo concreto e attuale che l'ente possa commettere illeciti della stessa indole. Inoltre, l'esigenza cautelare dovrà essere commisurata all'ente distintamente dalla persona fisica, si deve trattare infatti di

una finalità specifica che può essere bloccata solo mediante un intervento sull'ente e ciò a prescindere da eventuali misure attuate nei confronti dell'autore dell'illecito penale.

Per quanto concerne il procedimento applicativo delle misure cautelari, anche nel caso di responsabilità amministrativa dell'ente dipendente da reato, vige il principio della domanda cautelare. La misura indica una risposta dell'autorità che procede ad una richiesta dell'autorità inquirente quindi diviene fondamentale l'atto di impulso del pubblico ministero, presupposto indefettibile per l'applicazione della misura.

La **richiesta del pubblico ministero** deve essere motivata e documentata e corredata degli elementi a sostegno della misura selezionati in maniera discrezionale dal richiedente. Tuttavia, non può esserci selezione sugli atti a discarico che devono essere necessariamente tutti allegati.

La difesa nel procedimento è assicurata dal fatto che il Legislatore prevede per l'ente e il suo difensore l'accesso agli atti e l'estrazione di copie presso la cancelleria del giudice; viene previsto, inoltre, che il difensore possa prestare il proprio contributo per l'assunzione della determinazione del giudice. Il difensore potrà, in questa fase, produrre nuovi elementi, ad esempio i risultati delle investigazioni difensive, ovvero valutare la percorribilità di opzioni alternative quali la nomina di un commissario giudiziale.

Il provvedimento con cui il giudice delibera all'esito dell'udienza ha la forma di ordinanza.

L'art 48 del Decreto identifica il pubblico ministero quale organo di esecuzione del provvedimento che applica la misura. L'esecuzione si esaurisce generalmente nella notificazione all'ente del provvedimento applicativo secondo le diverse modalità già descritte in precedenza¹⁰.

I criteri su cui il giudice si deve basare per la **scelta delle misure cautelari interdittive** da applicare sono sanciti dall'art. 46 comma II del Decreto che richiama i principi di idoneità e proporzionalità previsti dall'art. 275 c.p.p.. Inoltre, il comma II dell'art. 46 introduce la regola della gradualità e il successivo comma IV prevede, in primo luogo, che l'interdizione di attività può essere applicata solo quando l'irrogazione di altre sanzioni interdittive risulti inadeguata e in secondo luogo che è vietata l'applicazione congiunta di tali misure cautelari; tuttavia rimane possibile l'applicazione congiunta di una misura cautelare interdittiva e di una misura cautelare reale.

¹⁰ Vd. sopra, notificazione all'ente.

Il primo criterio, quello dell'**idoneità**, calibra la scelta in rapporto alle esigenze cautelari che, come è stato detto in precedenza, sono rappresentate dal pericolo di reiterazione del reato. Il secondo criterio, quello della **proporzionalità**, va a porre un limite esterno al potere cautelare poiché non permette l'adozione di misure che, se pur giustificate, risulterebbero sproporzionate rispetto all'entità del fatto e alla sanzione che si stima possa essere applicata all'ente.

Infine, l'art. 14 del D.lgs. n. 231 del 2001 richiama il cd. **principio di frazionabilità delle sanzioni interdittive**, secondo il quale tali sanzioni, quando possibile, devono adattarsi alla specifica attività dell'ente che è stata causa del reato presupposto. L'utilizzo di tale principio ha lo scopo di calibrare l'intervento al caso concreto.

Per quanto riguarda la **durata delle misure**, l'intervento cautelare è caratterizzato dalla provvisorietà e temporaneità, il giudice ha l'obbligo di indicare la durata della misura interdittiva nel momento in cui viene emessa l'ordinanza. L'art. 51 comma I del Decreto prevede come limite la metà del termine massimo indicato dall'art. 13 comma II, quindi la durata della misura interdittiva applicata prima della sentenza di primo grado non potrà essere superiore ad un anno che inizia a decorrere dalla data della notifica dell'ordinanza applicativa, come specificato dal comma III del medesimo articolo. Se invece tale misura viene irrogata dopo la condanna di primo grado, la sua durata non potrà essere superiore a quella della condanna inflitta. Tuttavia, viene fatto divieto al giudice di irrogare una misura che sia superiore ai due terzi del termine massimo che è previsto dall'art. 13 comma II. Quindi la durata della misura cautelare, anche in quest'ultima ipotesi, non potrà essere superiore ai 16 mesi.

L'art 49 del D.lgs. n. 231 del 2001 introduce la **sospensione della misura cautelare** che può essere richiesta dall'ente allo scopo di realizzare gli adempimenti richiesti dall'art. 17 del Decreto che portano ad escludere l'applicazione delle sanzioni interdittive. Tra gli adempimenti previsti troviamo l'eliminazione delle conseguenze del reato e il risarcimento del danno, inoltre, l'ente deve eliminare il fattore di rischio che ha provocato o agevolato la commissione dell'illecito penale. La richiesta di sospensione, infatti, dovrà essere accompagnata dall'indicazione dettagliata degli obiettivi che l'ente si propone, delle condotte che intende mettere in atto ed eventualmente delle spese che si dovranno sostenere. In presenza di una richiesta di questo tipo, il giudice, sentito il pubblico ministero, è chiamato a decidere sulla richiesta che se accolta impone all'ente il deposito di una somma sotto forma di cauzione, presso la Cassa delle Ammende, pari ad almeno la metà della sanzione pecuniaria minima che viene prevista per l'illecito, viene inoltre

fissato un termine per l'adempimento delle condotte riparatorie. Allo scadere del termine assegnato il giudice è chiamato a decidere e se ritiene che l'ente abbia posto in essere tutte le condotte previste provvederà ad emanare con ordinanza appellabile ai sensi dell'art. 52 la revoca della misura cautelare e la restituzione della cauzione. Al contrario, se il giudice riscontra l'inadempimento delle attività riparatorie la misura cautelare verrà ripristinata e riprenderà a decorrere dal momento in cui è stata sospesa mentre la cauzione viene devoluta alla Cassa delle ammende.

L'art. 50 del D.lgs. n. 231 del 2001 prevede le ipotesi di revoca, sostituzione e modifica delle misure cautelari interdittive. Il comma I del medesimo articolo sancisce che tali misure devono essere revocate, anche d'ufficio, in due casi specifici:

- quando risultano mancanti, anche per fatti sopravvenuti, le condizioni di applicabilità che sono previste dall'art. 45 del Decreto;
- quando ricorrono le ipotesi previste dall'art. 17 del Decreto medesimo.

Il comma II disciplina la sostituzione della misura cautelare con una meno grave o la modifica della stessa in meglio in termini di modalità esecutive o di durata e viene previsto che il pubblico ministero o l'ente può farne richiesta nei casi in cui le esigenze cautelari si siano attenuate ovvero che la misura applicata non sia più proporzionata alla sanzione che si ipotizza potrebbe essere irrogata in via definitiva per il reato commesso.

L'art. 52 del Decreto disciplina i mezzi di impugnazione esperibili e sancisce che spetta al pubblico ministero e all'ente, tramite il suo difensore, proporre **impugnazione**. L'ente in sé non è titolare di un diritto autonomo ad impugnare e affinché il suo difensore sia legittimato è necessario che l'ente si sia costituito ai sensi dell'art. 39 del Decreto. A norma del comma I del medesimo articolo può essere proposto appello, con contestuale indicazione dei motivi, contro tutti i provvedimenti che riguardano le misure cautelari. Oggetto dell'impugnazione sono le ordinanze del giudice che vanno ad applicare, sospendere, revocare, modificare le misure cautelari interdittive e le ordinanze mediante le quali il giudice respinge le richieste del pubblico ministero o dell'ente.

Per quanto riguarda la disciplina dell'appello vengono seguite le norme ordinarie previste dal codice di rito. Contro il provvedimento che decide sull'appello il comma II dell'art. 52 prevede la possibilità di proporre ricorso per Cassazione per violazione di legge. Non è invece previsto il riesame né il ricorso *per saltum* e qualora ne sia fatto ricorso, quest'ultimo viene convertito in appello.

Gli artt. 53 e 54 del D.lgs. n. 231 del 2001 predispongono come uniche misure cautelari reale il sequestro preventivo e il sequestro conservativo.

Per quanto concerne il **sequestro preventivo** disciplinato dall'art. 53 del Decreto, il Legislatore ha previsto che è possibile disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca ai sensi dell'art. 19 del Decreto. Quindi oggetto del sequestro potrà essere il prezzo o il profitto del reato, nelle ipotesi in cui il possesso possa aggravare le conseguenze o agevolare la commissione di ulteriori illeciti salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato e fatti salvi anche i diritti dei terzi che sono stati acquisiti in buona fede. Qualora non sia possibile procedere alla confisca diretta del prezzo del reato, l'art. 19 comma II, prevede anche per gli enti la facoltà di procedere alla confisca, ovvero al sequestro preventivo, per equivalente che quindi ha natura sussidiaria. Per quanto riguarda gli enti, il provento confiscabile per equivalente consente il prelievo non solo del prezzo ma anche del profitto del reato.

Il sequestro preventivo assume i tipici caratteri di un atto a sorpresa, infatti il giudice procede su richiesta del pubblico ministero senza che l'atto medesimo sia preceduto dall'informazione di garanzia o da un avviso al difensore; ciò per evitare il rischio di possibili sottrazioni.

Il **sequestro conservativo** previsto dall'art. 54 è l'altra misura cautelare prevista dal D.lgs. n. 231 del 2001 e assume le medesime caratteristiche dell'analoga misura disciplinata dal codice di rito in materia di responsabilità delle persone fisiche.

Il pubblico ministero, in ogni grado e stato del processo di merito e quindi dopo l'esercizio dell'azione per l'illecito amministrativo dipendente da reato, è legittimato a fare richiesta di sequestro conservativo dei beni immobili e mobili dell'ente o delle somme o cose ad esso dovute se sussiste la fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie per il pagamento della sanzione pecuniaria, delle spese del procedimento o di ogni altra somma che deve essere pagata all'erario dello Stato. Il sequestro conservativo viene convertito in pignoramento nel momento in cui la sentenza di condanna al pagamento della sanzione pecuniaria diventa irrevocabile.

Il provvedimento che dispone il sequestro conservativo dietro richiesta del pubblico ministero viene emesso dal giudice procedente e assume la forma di ordinanza.

Nei casi di sentenza di condanna, di proscioglimento, di non luogo a procedere, soggetta ad impugnazione, il sequestro viene ordinato, prima che gli atti siano trasmessi al giudice dell'impugnazione, dal giudice che ha messo la sentenza e successivamente dal giudice che ha la competenza a decidere sull'impugnazione. Il sequestro viene messo in atto dall'ufficiale giudiziario secondo le modalità previste dal codice di procedura civile e i suoi effetti cessano quando scade il termine per l'impugnazione della sentenza di

proscioglimento o di non luogo a procedere. La cancellazione delle trascrizioni del sequestro di immobili viene realizzata dal pubblico ministero e qualora egli non provveda, è data la possibilità all'interessato di proporre incidente di esecuzione.

Il regime delle misure cautelari reali è più complesso rispetto a quello delle misure interdittive contemplando, oltre che l'appello e il ricorso in cassazione, anche il riesame. Nel riesame viene disposta la misura senza che sia richiesta l'enunciazione dei motivi a sostegno della stessa. Legittimati a proporre il riesame sono l'ente, il suo difensore e la persona che avrebbe diritto alla restituzione.

Per quanto riguarda l'appello e il ricorso per cassazione non sono presenti particolari deviazioni dal modello ordinario, l'appello torna ad essere mezzo di impugnazione residuale mentre sarà ammissibile il ricorso per cassazione anche nella forma *per saltum*.

Capitolo IV

Un esempio di applicazione del Decreto

1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Come abbiamo già detto, i reati tributari sono entrati a far parte della lista dei reati presupposto dai quali può derivare la responsabilità amministrativa degli enti con la legge n. 157 del 2019, di conversione del Decreto legge n. 124 del 2019, la quale ha previsto l'estensione, senza alcuna ulteriore condizione, ad alcuni reati tributari di cui al D.lgs. n. 74 del 2000 della disciplina generale del D.lgs. n. 231 del 2001.

In particolare, in questo capitolo guarderemo più attentamente cosa accade quando sorge una responsabilità amministrativa in capo all'ente per il reato tributario di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Si tratta delle c.d. **fatture false**, vale a dire fatture emesse o ricevute in assenza di una reale operazione commerciale di vendita o acquisto di beni o servizi ed è disciplinato dall'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000, che mira a punire il contribuente che indichi elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni annuali relative all'imposta sui redditi e sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La fattispecie trova applicazione qualunque sia l'ammontare dell'imposta evasa.

Se uno dei soggetti che ricopre una posizione apicale all'interno dell'ente ovvero uno dei soggetti subordinati che è sottoposto all'altrui vigilanza e direzione commette nell'ambito delle sue funzioni il reato tributario di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovviamente in capo al soggetto in questione sorgerà una responsabilità penale che sarà autonoma rispetto all'eventuale responsabilità amministrativa che sorge in capo all'ente.

Affinché si possa attribuire la responsabilità amministrativa dipendente da reato in capo all'ente bisogna in primo luogo accertare il **criterio oggettivo** e che quindi la condotta illecita, che è stata messa in atto da uno dei soggetti appena menzionati, sia stata attuata nell'interesse o vantaggio dell'ente stesso. Infatti, ricordiamo che in capo all'ente non sorge alcuna responsabilità quando il reato viene commesso nell'interesse esclusivo proprio o di terzi e questo anche ipotizzando che la società abbia casualmente tratto vantaggio dall'attuazione della condotta illecita. Il motivo risiede nel fatto che il reato presupposto commesso dalla persona fisica in questione non è più riconducibile alla

persona giuridica essendo venuto meno il rapporto di immedesimazione organica. Parliamo di “interesse” quando la condotta illecita è stata compiuta con l’obiettivo di creare una futura utilità a favore dell’ente, mentre il “vantaggio” rappresenta la vera e propria utilità economica di cui l’ente ha beneficiato grazie alla commissione del reato presupposto. Va poi precisato che può essere integrata la responsabilità dell’ente anche per la sussistenza del solo interesse che può sussistere anche quando la società non ha realizzato alcun vantaggio.

Nel caso in questione l’autore del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti potrebbe aver agito allo scopo di permettere all’ente di ricevere benefici fiscali che non gli sono dovuti attraverso il pagamento di meno tasse, in altre parole l’ente godrà del vantaggio economico di risparmiare, non pagando quanto dovuto all’erario dello Stato.

Inoltre, ricordiamo che ai sensi dell’art. 8 del Decreto responsabilità dell’ente sussiste anche qualora la persona autrice del reato non sia stata ancora identificata o non sia ancora imputabile o anche nel caso in cui il reato si estingua per cause diverse dall’amnistia.

Bisognerà anche verificare il **criterio soggettivo**, l’ente deve rientrare tra i destinatari di applicazione del D.lgs. n. 231 del 2001 e in particolari si deve trattare di una le società (ivi comprese quelle che esercitano un pubblico servizio), o in generale di un ente fornito di personalità giuridica, ovvero di una società o associazione anche priva di personalità giuridica.

La **sanzione** che viene applicata nel caso di accertamento della responsabilità dell’ente per questa tipologia di reato è quella pecuniaria, a cui può aggiungersi una delle sanzioni interdittive previste dall’art. 9 del Decreto.

Per quanto riguarda la sanzione pecuniaria, della stessa risponderà soltanto l’ente medesimo con il suo patrimonio o con il fondo comune, lasciando esonerati i soci anche se illimitatamente e solidalmente responsabili. Le sanzioni pecuniarie sono quantificate secondo un sistema commisurativo “per quote” che è pensato allo scopo di calibrare il peso della sanzione sia alle condizioni economiche e patrimoniali dell’ente e sia alla gravità del reato. Spetta al giudice incaricato del procedimento il compito di indicare il numero di quote che andranno ad essere applicate avendo riguardo alla gravità del reato commesso, del grado di responsabilità dell’ente oltre che dell’attività svolta dallo stesso per eliminare o attenuare le conseguenze della condotta illecita e per prevenire la commissione di ulteriori reati. Ancora il giudice definisce l’importo della singola quota.

Relativamente al reato di dichiarazione fraudolenta delle tasse tramite fatture false (art. 2 D.lgs. n. 74 del 2000), viene prevista una sanzione pecuniaria fino a 500 quote, ovvero fino a 400 se l'importo delle fatture non supera l'importo di € 100.000,00. Considerando che ogni quota ha un valore compreso tra un minimo di € 258,00 e un massimo di € 1549,00, un'azienda può essere soggetta a una sanzione massima pari a € 774500,00 (1549 per 500), ovvero di € 619.600,00 (1549 per 400).

Invece, le sanzioni interdittive che possono essere applicate sono:

- l'interdizione dall'esercizio dell'attività;
- la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione del reato;
- il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione se non per ottenere la prestazione di un pubblico servizio;
- l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventualmente la revoca di quelli che sono già stati concessi;
- il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Queste ultime saranno applicate solo se l'ente ha tratto dalla commissione del reato un profitto di entità rilevante e la condotta illecita è stata messa in atto da soggetti in posizione apicale ovvero da soggetti in posizione subordinata sottoposti all'altrui direzione nel caso in cui la commissione del reato è stata determinata o agevolata da gravi carenze organizzative e gli illeciti vengono reiterati.

Tuttavia, l'ente subirà una sanzione pecuniaria ridotta se rientra in una delle circostanze attenuanti previste dall'art.12 del Decreto. La prima circostanza descritta si verifica qualora il reo abbia commesso il reato presupposto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne abbia tratto vantaggio o ne abbia tratto un vantaggio minimo e il danno patrimoniale cagionato sia di tenue entità. La prima circostanza attenuante permette la riduzione della sanzione pecuniaria alla metà e rende inapplicabili le sanzioni interdittive. La seconda circostanza attenuante riguarda invece le azioni positive che l'ente ha intrapreso dopo la messa in atto della condotta illecita (in ogni caso prima dell'apertura del dibattimento di primo grado) e portano alla riduzione della sanzione da un terzo alla metà. Questo accade quando l'ente abbia risarcito integralmente il danno e eliminato le conseguenze dannose e pericolose del reato ovvero abbia agito comunque in tal senso e se l'ente abbia adottato e attuato in maniera efficace un modello organizzativo che sia idoneo alla prevenzione dei reati della specie di quelli che si sono verificati. Il

verificarsi di entrambe le circostanze attenuanti permette all'ente di usufruire della massima riduzione della sanzione pecuniaria che verrà ridotta dalla metà ai due terzi ma che in ogni caso non potrà mai essere inferiore a euro 10.329, oltre della non applicazione delle sanzioni interdittive.

Dietro richiesta del pubblico ministero la **sanzione interdittiva può essere applicata sotto forma di misura cautelare** qualora sussistano gravi indizi a favore della sussistenza della responsabilità in capo all'ente derivante dalla commissione di un reato e vi siano fondati e specifici elementi che rendano concreto il pericolo che vengano perpetrate condotte illecite della stessa indole di quella per cui si sta procedendo

Il pubblico ministero può, inoltre, richiedere, a garanzia del pagamento, il sequestro dei beni mobili e immobili dell'ente o delle somme o delle cose ad esso dovute attraverso le misure cautelari reale il **sequestro preventivo e il sequestro conservativo**.

Il sequestro preventivo assume i tipici caratteri di un atto a sorpresa, infatti il giudice procede su richiesta del pubblico ministero senza che l'atto medesimo sia preceduto dall'informazione di garanzia o da un avviso al difensore; ciò per evitare il rischio di possibili sottrazioni. Mentre per il sequestro conservativo il pubblico ministero, in ogni grado e stato del processo di merito e quindi dopo l'esercizio dell'azione per l'illecito amministrativo dipendente da reato, è legittimato a fare richiesta di sequestro conservativo dei beni immobili e mobili dell'ente o delle somme o cose ad esso dovute se sussiste la fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie per il pagamento della sanzione pecuniaria, delle spese del procedimento o di ogni altra somma che deve essere pagata all'erario dello Stato. Oggetto di queste misure cautelari sono tutti i beni mobili e immobili soggetti a confisca ai sensi dell'art. 19 del Decreto, in altre parole potrà essere oggetto del sequestro il prezzo o il profitto del reato nelle ipotesi in cui il possesso possa aggravare le conseguenze o agevolare la commissione di ulteriori illeciti salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato e fatti salvi anche i diritti dei terzi che sono stati acquisiti in buona fede. L'art. 19 del Decreto, estende anche per gli enti la facoltà di procedere alla confisca, ovvero al sequestro preventivo, per equivalente che opererà in via sussidiaria e avrà ad oggetto somme di denaro beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato.

Ovviamente anche in questo particolare caso qualora l'ente voglia beneficiare dell'esimente prevista dal D.lgs. n. 231 del 2001 in modo da escludere la responsabilità amministrativa che eventualmente potrebbe essergli imputata deve dimostrare di aver adottato o attuato in maniera efficace alcune misure preventive.

Una di queste è l'adozione o attuazione efficace di **Modelli di organizzazione, gestione e controllo** che in sintesi consistono in documenti o atti interni attraverso i quali l'ente stabilisce delle regole per sé stesso che dovranno poi essere rispettate durante lo svolgimento di tutte le attività effettuando così un'efficace operazione di monitoraggio e segnalazione allo scopo di prevenire o rendere pressoché impossibile la realizzazione dei reati presupposto. Essendo l'adozione di questi Modelli facoltativa, l'ente sceglie in modo del tutto discrezionale se adeguarsi al dettato normativo tuttavia, la mancata implementazione di un sistema di controllo non permetterà all'ente di beneficiare delle esimenti previste anche se questo non vuol dire che a causa di ciò la società sarà sicuramente sanzionata; infatti resta sempre ferma per la stessa la possibilità di dimostrare la sua "non responsabilità" mediante gli strumenti di prova. La mancanza di un Modello incrementa il rischio per l'ente di essere sanzionato in maniera esponenziale ma non è causa sufficiente a garantire l'irrogazione di una sanzione in capo ad esso.

Un esempio di Modello di organizzazione, gestione e controllo che viene applicato per questa tipologia di reato può prevedere tra le **aree di rischio**:

- gestione dei finanziamenti pubblici in termini di finalità e modalità di utilizzo;
- gestione dei rapporti con i funzionari della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate e gli altri Enti competenti in materia fiscale, tributaria e societaria, anche in occasione di verifiche, ispezioni e accertamenti;
- gestione dei rapporti con gli Organi di Controllo relativamente alle verifiche sulla gestione amministrativa/contabile e sul Bilancio d'Esercizio e con i Soci nelle attività di verifica della gestione aziendale;
- falsificazione di documenti informatici relativi ad esempio a rendicontazione in formato elettronico di attività e/o a attestazioni elettroniche di qualifiche o requisiti della Società;
- gestione dei flussi monetari e finanziari;
- gestione della contabilità generale;
- raccolta, aggregazione e valutazione dei dati contabili necessari per la predisposizione della bozza di Bilancio Civilistico e Consolidato della Società, nonché delle relazioni allegate ai prospetti economico patrimoniali di bilancio da sottoporre alla delibera del Consiglio di Amministrazione;
- gestione delle attività di chiusura dei conti e predisposizione del fascicolo di Bilancio;

- tenuta delle scritture contabili e dei Libri Sociali;
- gestione della fiscalità;
- gestione degli acquisti;
- gestione dei rapporti con i clienti, nazionali ed internazionali;
- selezione e assunzione del personale dipendente;
- redazione delle situazioni economiche, patrimoniali e finanziarie per la realizzazione di operazioni straordinarie e gestione delle operazioni straordinarie stesse.

Per quanto riguarda un esempio di regole e procedure di controllo che, in generale, i destinatari del Modello devono seguire in relazione alle aree di rischio che sono state identificate:

- rispettare i termini e le modalità previsti dalla normativa applicabile per la predisposizione delle dichiarazioni fiscali periodiche e per i conseguenti versamenti relativi alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
- per le operazioni che comportano utilizzo o impiego di risorse economiche o finanziarie garantire la definizione di una causale espressa e la documentazione e registrazione in conformità ai principi di correttezza e trasparenza contabile;
- assicurare globalmente un adeguato presidio di controllo sulle registrazioni contabili routinarie e valutative, che devono essere svolte in modo accurato, corretto e veritiero, nonché rispettare i principi contabili di riferimento;
- tenere un comportamento corretto, trasparente e collaborativo, nel rispetto delle norme di legge e delle procedure aziendali interne, in tutte le attività finalizzate alla formazione del bilancio e delle altre comunicazioni sociali, al fine di fornire ai soci ed al pubblico un'informazione veritiera e corretta sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della Società;
- garantire la tracciabilità dei profili di accesso, con il supporto di sistemi informatici, nel processo di identificazione dei soggetti che inseriscono i dati nel sistema, garantendo la separazione delle funzioni e la coerenza dei livelli autorizzativi, nell'ambito della rilevazione, trasmissione e aggregazione delle informazioni contabili finalizzate alla predisposizione delle comunicazioni sociali;
- astenersi da qualsiasi condotta che possa compromettere la riservatezza e l'integrità delle informazioni e dei dati aziendali e dei terzi, ed in particolare si

premura di non lasciare incustoditi i propri sistemi informatici e bloccarli, qualora si allontanano dalla postazione di lavoro, con i propri codici di accesso ovvero di spegnere il computer e tutte le periferiche al termine del turno di lavoro.

Viene, inoltre, previsto come elemento necessario e imprescindibile affinché l'ente possa beneficiare dell'esimente anche che lo stesso abbia affidato il compito di vigilare sull'osservanza e l'effettivo funzionamento del Modello di organizzazione, gestione e controllo ad un proprio Organismo che viene dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo e che tale attività di vigilanza non sia stata da questi omessa o insufficiente. Il Compito **dell'Organismo di Vigilanza** è quello di vigilare sull'osservanza e il funzionamento dei Modelli oltre che di curarne l'aggiornamento.

Per quanto riguarda il procedimento il quadro giuridico di riferimento può essere ricavato dall'art. 34 del Decreto che va a richiamare, in quanto compatibili, le norme di procedura penale. Inoltre, vengono estese in capo all'ente le disposizioni processuali riguardanti l'imputato in quanto compatibili.

La **competenza** a decidere sull'illecito amministrativo dell'ente spetterà al giudice penale a cui è stata attribuita la competenza a decidere sul reato presupposto, quindi nel nostro caso al giudice competente a decidere sul reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

La regola che vige è quella del *simultaneus processus* tra il procedimento instaurato in capo all'ente e quello instaurato in capo all'autore del reato, questo a meno che non sia stata ordinata la sospensione del procedimento per incapacità dell'imputato, ovvero il procedimento è stato definito con il giudizio abbreviato o con l'applicazione della pena o è stato emesso Decreto penale di condanna, ovvero l'osservanza delle disposizioni processuali rende necessaria la separazione dei due processi.

Inoltre, non si potrà procedere all'accertamento dell'illecito amministrativo in capo all'ente quando l'azione penale nei confronti della persona fisica che ha commesso il reato presupposto non poteva essere iniziata o non può essere perseguita per **mancanza di una condizione di procedibilità**. Ricordiamo che le condizioni di procedibilità che permettono di iniziare o proseguire l'azione penale nei confronti del soggetto che ha commesso il reato sono: la querela, l'istanza di procedimento, la richiesta di procedimento e l'autorizzazione a procedere.

L'ente ha la facoltà di scegliere se costituirsi o meno in giudizio. Se sceglie di costituirsi ha l'obbligo di **depositare una dichiarazione presso la cancelleria dell'autorità giudiziaria procedente**. Questa dichiarazione può essere presentata nel corso dell'intero

procedimento e deve contenere a pena di inammissibilità: la denominazione dell'ente e le generalità del suo legale rappresentante, nome e cognome del difensore e l'indicazione della procura, la sottoscrizione del difensore, la dichiarazione ovvero l'elezione di domicilio. Qualora una di queste indicazioni dovesse mancare la costituzione dell'ente viene ritenuta inammissibile e l'ente dichiarato contumace.

In ogni caso va ricordato che l'ente che sia responsabile dell'illecito amministrativo è soggetto del procedimento e **parte processuale necessaria** indipendentemente dalla sua volontà. Anche nel caso in cui l'ente scelga di non costituirsi il procedimento seguirà il suo corso e si provvederà alla nomina di un difensore di ufficio.

Se l'ente si è costituito ha il diritto di **nominare non più di due difensori di fiducia** attraverso dichiarazione data all'autorità che procede oppure consegnata a quest'ultima dal difensore o anche trasmessa via raccomandata. I difensori dovranno essere muniti di una procura speciale che viene conferita mediante atto pubblico o con scrittura privata autenticata e che deve essere apposta a margine ovvero in calce dell'atto di costituzione in giudizio.

Le **notificazioni** all'ente vengono effettuate nella sede della persona giuridica attraverso la consegna al legale rappresentante o a persona incaricata di ricevere le notificazioni o in mancanza ad altra persona addetta ovvero al portiere dello stabile in cui l'ente detiene la sede nella fase precedente alla sua costituzione. Mentre nella fase successiva le notifiche devono avvenire presso il domicilio dichiarato o eletto al momento della presentazione della dichiarazione di costituzione in giudizio.

Qualora **l'ente non sia reperibile**, quindi non è possibile eseguire la notificazione, su richiesta del pubblico ministero l'autorità giudiziaria deve disporre di ulteriori ricerche e qualora anche queste ultime non diano esito positivo il giudice competente dovrà sospendere il procedimento con ordinanza motivata. Nel periodo in cui il procedimento è sospeso viene sospeso anche il termine di prescrizione con il limite di insuperabilità del termine massimo sancito dall'art. 161 c.p.p.

Nel corso del procedimento se il reato presupposto è stato commesso da uno dei soggetti che ricopre posizione apicale è prevista dal Decreto l'inversione **dell'onere della prova** in capo all'ente. Sarà compito dell'ente provare di aver adottato e attuato in maniera efficace dei Modelli organizzativi e di gestione che siano idonei a prevenire il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di aver nominato l'Organismo di Vigilanza e che quest'ultimo eserciti in maniera efficace le funzioni di controllo che gli competono e infine che le persone fisiche autrici del reato abbiano agito

in modo da eludere in maniera fraudolenta i Modelli di organizzazione, gestione e controllo attuati ovvero che l'ente non pecchi di negligenza per omessa o insufficiente sorveglianza.

Tuttavia, se la condotta illecita è stata messa in atto da un soggetto subordinato sottoposto all'altrui direzione graverà sul Pubblico Ministero l'onere della prova. Il Pubblico Ministero dovrà dimostrare non solo l'omessa direzione e vigilanza e che esista un collegamento tra questa e il reato commesso ma anche che la società non abbia adottato o attuato i Modelli di organizzazione, gestione e controllo ovvero che li abbia attuati o adottati in maniera inidonea o inefficiente; rimane a carico della pubblica accusa anche l'onere di dimostrare che il reato sia stato commesso nell'interesse o vantaggio dell'ente. Se la prova che l'accusa avrà fornito risulterà mancante ovvero insufficiente o ancora contraddittoria verrà pronunciata una sentenza di esclusione della responsabilità in capo alla società in per mancata dimostrazione dell'illecito amministrativo.

In entrambi i casi comunque qualora il **Modello di organizzazione, gestione e controllo venga redatto *post factum***, cioè quando viene adottato dopo la commissione del reato presupposto, sarà considerato come una sorta di ravvedimento comportando un abbattimento delle sanzioni edittali previste andando ad attenuare in maniera significativa la sanzione pecuniaria oltre che la non applicabilità delle sanzioni interdittive.

Per quanto riguarda le **prove** che l'ente o il pubblico ministero possono fornire, la disciplina del Decreto (art. 44) prevede soltanto l'incompatibilità con l'ufficio di testimone del soggetto imputato del reato da cui dipende l'illecito amministrativo e del soggetto indicato come rappresentante legale nella dichiarazione fornita al momento della costituzione in giudizio dell'ente e che ricopriva tale ruolo anche al momento della commissione dell'illecito penale.

Se al termine del giudizio viene accertata la responsabilità dell'ente, il giudice emette **sentenza di condanna** tramite la quale applica le sanzioni previste dalla legge e impone in capo all'ente il pagamento delle spese processuali. La competenza a eseguire le sanzioni amministrative spetta al giudice che ha deliberato il provvedimento che deve essere eseguito e se all'ente era stata applicata la misura cautelare reale del sequestro conservativo, quest'ultima viene convertita in pignoramento nel momento in cui la sentenza di condanna al pagamento della sanzione pecuniaria diventa irrevocabile.

Se invece, all'esito del procedimento, il giudice pronuncia la **sentenza a non doversi procedere** vuol dire che ricorre una delle ipotesi di decadenza della contestazione dell'illecito, in altre parole nei casi in cui avviene la prescrizione del reato da cui l'illecito

amministrativo dipende, ovvero in cui manchi una delle condizioni di procedibilità, oppure se viene concessa amnistia per il reato presupposto, o anche nell'ipotesi di *ne bis in idem* dell'illecito.

Invece, se viene emessa una **sentenza di esclusione della responsabilità dell'ente**. Il giudice ha l'obbligo di dichiarare mediante la sentenza la non sussistenza dell'illecito amministrativo sia nel caso in cui sia insussistente il reato presupposto sia quando manchi la responsabilità dell'ente con riguardo alla commissione dell'illecito penale.

Riguardo i **termini di prescrizione** per reati relativi a imposte sui redditi e sul valore aggiunto il D.lgs. n. 74 del 2000 non ne stabilisce. Le modalità di prescrizione del reato sono contenute nei principi generali di cui agli artt. 157 e seguenti del codice penale. Nel nostro esempio, il termine di prescrizione per il reato di frode fiscale per falsa fatturazione è di otto anni dal momento consumativo, incrementabile a dieci anni per effetto dell'interruzione causata dagli atti interruttivi. Trascorso tale termine senza che si sia giunti a una sentenza definitiva, vi è l'estinzione del reato.

Inoltre, il giudice che pronunci una delle sentenze menzionate in precedenza deve dichiarare la **cessazione delle misure cautelari** che sono state eventualmente applicate.

L'ente ha la facoltà di **impugnare** la sentenza di condanna emessa relativa alla sua responsabilità amministrativa, a norma dell'art. 71 del Decreto, nei casi e nei modi che sono stabiliti per l'imputato del reato da cui l'illecito amministrativo dipende.

Invece, le sentenze di esclusione della responsabilità e quelle di proscioglimento che sono state emanate all'esito del giudizio sono insuscettibili di appello da parte dell'ente.

Inoltre, a norma dell'art. 72 del Decreto, l'impugnazione proposta dall'imputato del reato presupposto giova anche all'ente e viceversa a meno che l'impugnazione non sia fondata su motivi che siano esclusivamente personali.

Conclusioni

In conclusione, è evidente come la scelta del Legislatore di provvedere all'integrazione dei reati tributari alla lista dei reati presupposto, da cui può dipendere l'imputazione della responsabilità amministrativa in capo all'ente, deriva dal fatto che la condotta di tali reati tributari, se imputabile ad un soggetto appartenente alla struttura organizzativa dell'ente, che sia esso apicale o subordinato, può integrare già di per sé il criterio oggettivo richiesto per l'applicazione del D.lgs. n. 231 del 2001 del fine del vantaggio o interesse dell'ente (e non di terzi o del singolo).

Il Decreto è stato strutturato con l'intento specifico di intaccare direttamente o indirettamente il profitto dell'ente, scoraggiando, in tal modo, la commissione dei reati a vantaggio o nell'interesse dell'ente stesso.

Premesso ciò, risulta evidente come ormai sia necessario che gli enti adottino (nel caso in cui non l'avessero già fatto) e aggiornino il Modello di organizzazione, gestione e controllo in modo da poter ridurre o azzerare il rischio di commissione di un reato presupposto che faccia sorgere l'imputazione della responsabilità a suo carico o che, nel caso in cui sia stato commesso un reato, possa fornire al giudice un elemento da cui desumere l'esonero della responsabilità dell'ente medesimo ovvero un elemento positivo nella determinazione del numero di quote della sanzione che gli vengono applicate.

Tuttavia, mentre l'adozione e l'aggiornamento del modello di organizzazione e gestione è cosa semplice per realtà societarie già dotate di un efficace sistema di controllo del rischio reato, che sia parte integrante della *governance* aziendale e di meccanismi di audit interno, per tutte le società e le imprese che ne siano prive tale operazione potrebbe essere di ardua e complessa realizzazione.

Bibliografia

- (s.d.). Tratto da TelNet Data: <https://www.telnetdata.it>
- (s.d.). Tratto da Studio legale Ramelli: <https://studiolegaleramelli.it>
- (s.d.). Tratto da Fincantieri: <https://www.fincantieri.com>
- (2019). Tratto da Antiriciclaggio & compliance:
<https://www.antiriciclaggiocompliance.it/>
- Alessandra Bassi, T. E. (2006). *Enti e responsabilità da reato. Accertamento sanzioni e misure cautelari*. Giuffrè Editore.
- Arturo Toppan, L. T. (2018). *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*. CEDAM Wolters Kluwer.
- Bartolomeo Quatraro, M. G. (2014). *Accertamenti e misure cautelari nel diritto tributario*. Giuffrè Editore.
- Bassi Alessandra, D. A. (2020). *Il Sistema della Responsabilità da reato dell'ente*. Giuffrè Francis Lefebvre.
- Brugaletta, F. (s.d.). Tratto da Diritto.it: <https://www.diritto.it>
- D.lgs. n. 231 del 2001*. (2001). Tratto da <https://www.bosettiegatti.eu/>
- D.lgs. n. 74 del 2000*. (2000). Tratto da <https://www.brocardi.it>
- Decreto legge n. 124 del 2019*. (2019). Tratto da
<https://www.gazzettaufficiale.it>
- Francesco, S. (2016). *Responsabilità da reato degli enti e modelli di esonero*. Milano: Giuffrè Editore.
- Gennai Sara, T. A. (2001). *La responsabilità degli enti : per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato : commento al D. lgs. 8 giugno 2001, n. 231*. Milano: Giuffrè Editore.
- Giuseppe Lasco, V. L. (2017). *Enti e responsabilità da reato*. Torino: G. Giappichelli Editore.
- Lattanzi, G. (2010). *Reati e responsabilità degli enti*. Giuffrè Editore.
- Legge n. 159 del 2019*. (2019). Tratto da <https://www.gazzettaufficiale.it>

Maria Hilda Schettino, F. L. (2019). *La difesa degli enti e dagli enti nel d.,lgs. 231/2001*. Giuffrè Francis Lefebvre.

Michele Arabia, A. N. (2015). *La responsabilità da reato degli enti*. Aracne editrice.