

NEWSLETTER 231/2001

anno 1° - newsletter 231/2001 - 3/2025
Aggiornamenti sul D.Lgs. n. 231/2001
Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche,
delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica
Modelli Organizzativi e Organismo di Vigilanza
(luglio 2025)

Executive Summary

*Con Provvedimento del 10 Gennaio 2025, n. 5320, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato l'"*Approvazione delle linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. Tax Compliance Model – TCM) e per la certificazione del sistema*" e relativi allegati.*
Con tali Linee Guida, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato la necessità di integrare il Tax Control Framework (TCF) con i rischi mappati e presidiati ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001.

***

La Corte di Cassazione Penale, Sezione VI, con la Sentenza n. 4535/2025 ha chiarito - ai fini dell'applicabilità dell'esimente ex art. 6 del D.Lgs. n. 231/2001 - quali sono le caratteristiche per ritenere che un Modello 231 sia efficace, nonché le condizioni in presenza delle quali lo svolgimento delle funzioni dell'Organismo di Vigilanza sia considerato effettivo.

***

Infine, una recente sentenza della Cassazione Civile, Sezione Lavoro (n. 1880/20259) ha ribadito i limiti di applicabilità del canale di segnalazione whistleblowing, *chiarendo che lo stesso non può essere utilizzato per "denunce personali" ovvero per questioni concernenti contestazioni o rivendicazioni inerenti a rapporti di lavoro.*

Refink powered by CONSILIA

In collaborazione con lo
Studio dell'Avvocato Luca Di Stefano
Milano

IL MODELLO 231, L'ORGANISMO DI VIGILANZA ED IL SISTEMA *WHISTLEBLOWING*: NOVITÀ LEGISLATIVE ED ULTIME SENTENZE DI RILIEVO DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ

...

La presente Newsletter illustra ed ha ad oggetto tre tematiche riguardanti:

1) **la mappatura del rischio fiscale ed il Modello 231** a seguito della pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle ***"linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in attuazione dell'articolo 4, comma 1-quater del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128"***;

2) **l'Organismo di Vigilanza e l'efficace attuazione del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo,** quale esimente della Responsabilità Amministrativa degli Enti, così come recentemente chiarito dalla Giurisprudenza di Legittimità (in particolare con la sentenza della Corte di Cassazione Penale, Sezione VI, n. 4535/2025);

3) **i limiti di applicabilità del sistema *whistleblowing***, e, segnatamente, i casi di segnalazioni non ammissibili in quanto effettuate per scopi personali (Cassazione Civile, Sezione Lavoro, n. 1880/2025).

*** * ***

1. TAX COMPLIANCE E MODELLI 231: LE LINEE GUIDA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL RISCHIO FISCALE.

Con Provvedimento protocollato al numero 5320 del 10 Gennaio 2025, l'Agenzia delle Entrate ha approvato le Linee Guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Dette Linee Guida sono, precisamente, costituite dalle

(i) Linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. Tax Compliance Model - TCM) e per la certificazione del sistema, e relativi allegati; e

(*ii*) ***Linee guida per la compilazione della Mappa dei Rischi e dei Controlli Fiscali*** *dei contribuenti del settore industriale*, e relativo allegato.

Le stesse sono indirizzate alle società che intendono aderire al regime di **adempimento collaborativo** (introdotto dall'articolo 3 del D.Lgs. n. 128/2015) accessibile da parte delle imprese di maggiori dimensioni che si siano dotate di un efficace "sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale", il **TCF**, comprensivo di procedure di *risk assessment* e di *risk management*.

Trattasi di un Modello di Gestione e Controllo strutturato del rischio che introduce un sistema di autovalutazione preventiva del rischio fiscale e di interlocuzione privilegiata con l'Agenzia delle Entrate, volto a porre sotto presidio tutti i processi aziendali e le transazioni che abbiano natura tributaria, nell'interesse convergente dell'amministrazione fiscale e del contribuente.

In questo contesto, il citato provvedimento individua quindi le linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. ***Tax Compliance Model*** - **TCM**) e per la compilazione della "Mappa dei Rischi e dei Controlli Fiscali" dei contribuenti appartenenti al settore industriale, oltre a fornire specifiche indicazioni sui controlli e gli adempimenti che ci si attende vengano posti in essere per la certificazione del TCF.

E tale Modello presenta evidenti sinergie tra i rischi in ambito TCF con quelli mappati (in ambito fiscale) nei **Modelli Organizzativi ai sensi del D.Lgs. n. 231 del 2001**.

D'altronde, sono le stesse **Linee Guida di Confindustria** (aggiornate al Giugno 2021) in materia di costruzione dei Modelli Organizzativi ad aver evidenziato l'analogia strutturale del sistema di controllo del rischio fiscale rispetto ai Modelli 231, rappresentando il primo un sistema che può costituire la piattaforma per orientare i secondi verso un efficace contenimento del rischio di commissione dei reati fiscali.

Altresì, vi è analogia tra l'attività di monitoraggio/*testing* finalizzata all'individuazione di carenze o errori di funzionamento e conseguente attivazione di azioni correttive, nonché l'attività di *reporting* periodico agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti.

*

Tanto premesso, un caso a cui dedicare particolare attenzione attiene al rischio di **frode fiscale**, ovvero il rischio di incorrere in fenomeni di frode fiscale in conseguenza di condotte fraudolente poste in essere da soggetti terzi, intendendosi per tali persone fisiche, società o enti di qualsiasi natura, diversi

dall'impresa, anche se a quest'ultima legati da rapporti di lavoro dipendente, di partecipazione, di collaborazione, di natura commerciale o altro.

I rischi fiscali rientranti in tale categoria devono essere attentamente mappati e presidiati, anche attraverso l'implementazione del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo di cui all'articolo 6 del Decreto Legislativo 8 Giugno 2001, n. 231, opportunamente integrato con il TCF.

Inoltre, altro pilastro su cui si fondano entrambi i sistemi di gestione del rischio è costituito dai **flussi informativi** che devono essere accurati, completi, tempestivi e costanti, in modo da garantire la circolazione delle informazioni a tutti i livelli aziendali.

Risulta centrale la programmazione di un piano di comunicazione, informazione e formazione, volto a diffondere e consolidare la cultura della trasparenza e dell'integrità, nonché la comprensione delle fattispecie di reati tributari, presupposto della responsabilità ex D.Lgs. n. 231/2001 ai sensi dell'articolo 25 *quinquiesdecies*.

***

2. LA GIURISPRUDENZA DELLA SUPREMA CORTE IN TEMA DI EFFICACE ATTUAZIONE DEL MODELLO 231 E DI ATTIVITÀ DELL' ORGANISMO DI VIGILANZA.

La recente sentenza n. 4535 del 2025 pronunciata dalla Corte di Cassazione, Sezione VI Penale, ha confermato l'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato da tempo secondo il quale la sola **adozione meramente formale** di un Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo che **non** risulta **in concreto idoneo** a prevenire i reati della specie di quelli verificatisi non è sufficiente ad escludere la responsabilità amministrativa da reato dell'Ente.

Così, lo stesso Organismo di Vigilanza ha la funzione di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza del Modello e lo stesso non può rimanere "inerte" durante il periodo di svolgimento dell'incarico.

*

Nel caso di specie, il Giudice per le Indagini Preliminari presso il Tribunale di Salerno aveva applicato una misura cautelare nei confronti di una società indagata ai sensi dell'articolo 24 del D.Lgs. n. 231/2001 in relazione all'articolo 356 c.p. (*Frode nelle pubbliche forniture*), delitto presupposto commesso da parte degli "apicali" del medesimo Ente.

La Difesa della persona giuridica ha impugnato tale Ordinanza (per effetto della quale è stato applicato all'Ente il divieto per la durata di un anno di contrattare con la Pubblica Amministrazione) sostenendo,

tra gli altri motivi, che la società avesse adottato, in data antecedente alla commissione del reato presupposto, il Modello Organizzativo ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001.

Il Tribunale del Riesame – chiamato a decidere dell'impugnazione della misura interdittiva – aveva ritenuto sussistente in capo all'Ente una condotta fraudolenta consistita nella fornitura di beni che, per caratteristiche tecniche, non corrispondevano a quanto stabilito e, conseguentemente, aveva confermato il suddetto provvedimento cautelare, alla luce del cospicuo risparmio di spesa che l'Ente ne avrebbe tratto in quanto correlato al minor costo degli impianti (di qualità inferiore a quella pattuita).

Inoltre, è stato reputato presente anche il pericolo di reiterazione dell'illecito amministrativo, determinato dall'**inidoneità** del Modello Organizzativo a prevenire reati della specie di quelli verificatisi.

La Corte di Cassazione, chiamata a pronunciarsi sull'impugnazione di tale Ordinanza, ha condiviso con il Tribunale del Riesame che il Modello Organizzativo in ogni caso non risultasse idoneo a prevenire la commissione dei reati presupposto in quanto

(i) **non** contemplava una **mappatura completa del rischio reato** e

(ii) **non** risultavano **documentati controlli da parte dell'O.d.V.**.

La motivazione in ordine alla inidoneità del Modello è stata ritenuta, quindi, congrua ed il ricorso è stato respinto.

*

La sentenza in commento ha, dunque, confermato e richiamato la necessità che, ai fini dell'applicabilità dell'esimente ex art. 6 del D.Lgs. n. 231/2001, il Modello Organizzativo, oltre ad essere adottato, deve essere anche in concreto idoneo a prevenire i reati dallo stesso mappati, nonché essere efficacemente attuato.

L'attività dell'O.d.V., inoltre, non deve ridursi ad un mero adempimento burocratico, incapace di svolgere la funzione di presidio attivo di legalità interna.

Al contrario, solo un Organismo realmente operante può rappresentare un reale impegno organizzativo dell'ente nella prevenzione dei reati presupposto ex D.Lgs. n. 231/2001.

***

3. I LIMITI DI APPLICABILITÀ DELLE SEGNALAZIONI *WHISTLEBLOWING*: LA GIURISPRUDENZA PIÙ RECENTE.

L'istituto del c.d. *whistleblowing* non è utilizzabile per scopi essenzialmente di carattere personale o per contestazioni o rivendicazioni inerenti al rapporto di lavoro nei confronti di superiori gerarchici.
Tale principio è riconducibile al D.Lgs. n. 24/2023 (che ha dato attuazione in Italia alla Direttiva UE in materia di protezione dei soggetti segnalanti illeciti in ambito aziendale) ed è stato di recente ribadito dalla Suprema Corte di Cassazione Civile, Sezione Lavoro, con la Sentenza n. 1880/2025.
La Corte ha, infatti, chiarito che "*questo tipo di conflitti infatti sono disciplinati da altre normative e da altre procedure*" e, ancora, che "*le circolari emanate in materia hanno, inoltre, chiarito che le segnalazioni non possono riguardare lamentele di carattere personale del segnalante o richieste che attengono alla disciplina del rapporto di lavoro o ai rapporti con superiori gerarchici o colleghi (disciplinate, appunto, da altre procedure)*".

*

Nel caso esaminato dalla Corte, un dipendente pubblico aveva impugnato la sanzione disciplinare della sospensione cautelare dal servizio e dalla retribuzione irrogatagli a seguito della presentazione, da parte del medesimo, di due esposti alla Procura della Repubblica nei confronti dei dirigenti della società, per reati di falso asseritamente commessi da questi ultimi.
Tra i motivi di ricorso lamentati dal dipendente vi era la mancata applicazione della tutela prevista dall'art. 54 *bis* D.Lgs. n. 165/2001 che prevede il divieto di sanzioni disciplinari nei confronti del dipendente che denuncia all'Autorità Giudiziaria condotte illecite di cui sia venuto a conoscenza in ragione del rapporto di lavoro.
La Suprema Corte ha precisato che l'art. 54 *bis* citato risponde ad una duplice *ratio*, consistente da un lato nel delineare un particolare status giuslavoristico in favore del soggetto che segnala illeciti e, dall'altro lato, nel favorire l'emersione, dall'interno delle organizzazioni pubbliche, di fatti illeciti, promuovendo forme più incisive di contrasto alla corruzione.
La Corte, dunque, precisa che suddetta tutela trova un limite appunto allorquando il segnalante agisca in ragione di un interesse personale e per questioni concernenti la disciplina per rapporti di lavoro o del rapporto con superiori gerarchici.
Conclusivamente, laddove a una società che ha istituito il canale di segnalazione *whistleblowing* dovesse pervenire una segnalazione avente dette caratteristiche, il Gestore del canale dovrà ritenerla inammissibile (senza quindi entrare nel merito) ed archiviarla.