

La sentenza 1070/2024, la circolare GdF 83607/2012 e le Certificazioni ISO quali riferimenti cardine per la realizzazione del MOGC ex D. lgs. 231/2001

Vari e definiti sono ora i documenti a cui l'Ente o Azienda deve fare riferimento per la creazione del MOGC. La definitiva sentenza 1070/2024 del tribunale di Milano racchiude il MOGC nelle due parti Generale e Speciale, la circolare GdF 83607/2012 impone alla Polizia Giudiziaria la verifica delle procedure esistenti a salvaguardia dei reati che si possono compiere come fatti di gestione ed infine le certificazioni ISO (ISO 9001) quali "regole aziendali" che vanno a supporto delle procedure e nell'ottimizzazione delle responsabilità, e dei rapporti gerarchici e funzionali.

Alberto Pesenato¹

Revisore Legale, Consulente Area d. lgs. 231/2001, Pubblicista e Dottore Commercialista in Verona

1. PREMESSA: LA SENTENZA 1070/2014, LA CIRCOLARE GdF

Finora né il legislatore e tantomeno gli organi deputati allo sviluppo e alla tutela delle professioni hanno emesso delle linee guida per la redazione e costruzione del MOGC (Modello di organizzazione Gestione e Controllo).

Confindustria ha emanato (2008, 2014, 2021) Linee guida che hanno accolto il sistema del Risk Approach richiesto dalla circolare GdF 83607/2012 e, nella edizione del 2021, accolto anche il documento CoSO Report 1(1992)² che pretende un'adeguata struttura di protocolli ovvero procedure all'interno dell'ente o azienda.

Ora finalmente la sentenza 1070/2024 mette un punto fermo sulla costruzione del MOGC indicando le due parti essenziali che costituiscono il MOGC nonché il contenuto delle stesse

2. LA SENTENZA 1070/2024 TRIBUNALE DI MILANO SEZIONE SECONDA PENALE.

Nella recente sentenza n. 1070/2024 (**depositata lo scorso 22 aprile**) il Tribunale di Milano - sezione seconda penale, presenta una serie di importanti indicazioni in merito ai requisiti necessari per consentire l'operatività della funzione esimente della responsabilità amministrativa dell'ente derivante dalla preventiva adozione di un adeguato "Modello Organizzativo 231".

¹ Autore dei manuali "[Revisore Legale](#)" WKI Ipsoa 2020 IX Edizione "[Organismo di Vigilanza](#)" IX Edizione 2023 WKI Ipsoa. Altri contributi in www.albertopesenato.net [P&T formazione](#) in CV Commercialista Veneto [Commercialista Veneto](#)

² <https://www.formazionerevisori.net/articoli/2020.1%20CoSO%20Report%201%20e%20coSO%20Framework%20CIGR.pdf>

Il Tribunale – chiamato a pronunciarsi sulla responsabilità 231 della Società X.Y., imputata ex art. 25-ter D.lgs. 231/01 per non aver adottato un Modello Organizzativo idoneo a prevenire la commissione dei delitti di false comunicazioni sociali contestati agli amministratori della stessa – nella sentenza in esame, cercando di colmare le lacune lasciate dal D.lgs. 231/01, **fornisce concrete istruzioni operative** afferenti alla struttura e al contenuto minimo che i Modelli Organizzativi dovrebbero avere per poterli ritenere idonei a prevenire la commissione di reati e, di conseguenza, capaci di mandare esente l'ente dalla relativa responsabilità amministrativa.

Considerata l'importanza e l'utilità della sentenza sia per le aziende che per i professionisti che si occupano della predisposizione del Modelli Organizzativi o che partecipano ad Organismi di Vigilanza, di seguito si vanno a riassumere, suddividendole per tematica, le indicazioni fornite dai giudici milanesi.

2.1 Sentenza n. 1070/2024: Modello 231: la Parte Generale del MOGC³

La parte generale del Modello di Organizzazione Gestione e Controllo (MOGC), che individua la fisionomia strutturale e organizzativa del sistema 231 adottato dalla Società, *“oltre a descrivere la configurazione giuridica societaria e i correlati organi di amministrazione e controllo che la compongono, dando atto di eventuali modificazione intercorse nel tempo”*, dovrebbe **(deve)** contenere al suo interno:

- a. **il Codice Etico⁴**: in più parti della sentenza in esame, i giudici milanesi specificano infatti che il complesso di principi e valori che ispirano l'agire della società dovrebbe essere contenuto nella parte generale del Modello;
- b. **le linee dell'attività di informazione e formazione sul Modello e sui protocolli di prevenzione⁵**: il Tribunale precisa che le iniziative di formazione non devono risolversi in attività occasionali, ma devono ispirarsi a criteri di continuità e intensità;
- c. **le modalità di scoperta delle violazioni del Modello**: per una efficace operatività del Modello è necessario che l'ente si doti di un sistema di rilevamento delle violazioni, che consenta a tutti i suoi destinatari di segnalare un illecito, anche potenziale (al riparo da eventuali ritorsioni e nel pieno rispetto della sua riservatezza, in applicazione della normativa italiana e comunitaria in materia di *Whistleblowing⁶*);
- d. **il sistema disciplinare⁷**: altro requisito fondamentale per un'efficace attuazione del Modello è l'istituzione di un apparato sanzionatorio diversamente articolato a seconda dei ruoli ricoperti dai destinatari. A tal proposito, il Tribunale compie un'interessante riflessione sul sistema retributivo variabile legato ad obiettivi di performance predefiniti, ritenuto oggettivamente in grado di agevolare la commissione di condotte in contrasto con le regole aziendali che possano, al contempo, determinare un vantaggio in capo all'ente. Secondo i giudici, un'efficace azione di contrasto potrebbe consistere nell'applicazione di sanzioni che implicino la decurtazione della parte variabile della retribuzione, così da scoraggiare pratiche o comportamenti non conformi alle disposizioni contenute nei protocolli operativi;
- e. **la previsione e la disciplina dell'Organismo di Vigilanza⁸**: la presenza di un organismo incaricato di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del Modello e di curarne l'aggiornamento è imprescindibile per la corretta operatività del Modello stesso. Il Tribunale di Milano si sofferma, inoltre, sulle caratteristiche di autonomia, professionalità e continuità

³Un esempio: <https://www.dieci.com/it/dlgs231/>

⁴[CODICE ETICO E LINEE DI CONDOTTA.pdf \(dieci.com\)](#)

⁵[cv_272_formazione_e_informazione.pdf](#)

⁶[2019_ODV_Whistleblowing_-_Una_semplice_soluzione.pdf](#)

⁷[IL_SISTEMA_DISCIPLINARE.pdf \(dieci.com\)](#)

⁸<https://www.formazionerevisori.net/diventa-consulente>

d'azione dell'OdV, sottolineando l'importanza del suo “*funzionamento costante nel tempo ed in continua interazione con gli organismi amministrativi e di controllo della società*”, della programmazione delle attività, della presenza di un budget per lo svolgimento delle stesse e della presenza di un regolamento che disciplini il suo funzionamento. Un particolare accento viene posto anche sul ruolo decisivo svolto dai *flussi informativi periodici*, sia quelli ricevuti dall'OdV⁹ per mantenere costante l'informazione sull'andamento aziendale, sia quelli trasmessi dall'OdV all'organo amministrativo, concernenti le attività svolte e le segnalazioni di violazione ricevute.

2.2 Modello di Organizzazione Gestione e Controllo (MOGC) 231: la parte speciale

La parte speciale del Modello, la cui funzione è caratterizzata dall'individuazione delle attività maggiormente esposte al rischio reato e alla formalizzazione del contenuto delle cautele preventive alla commissione di reati, dovrebbe invece essere composta dai seguenti elementi:

- a. **la descrizione della struttura dei reati presupposto (tav. 3):** data la costante attività di implementazione dell'elenco dei reati presupposto da parte del legislatore, tale parte implica un costante lavoro di aggiornamento;
- b. **la mappatura delle attività a rischio¹⁰ (c.d. *risk assessment*):** che deve snodarsi attraverso un procedimento contraddistinto da
 - c. (i) individuazione delle aree potenzialmente a rischio di reato,
 - d. (ii) rilevazione delle attività sensibili e delle direzioni e ruoli aziendali coinvolti,
 - e. (iii) rilevazione e valutazione del grado di efficacia del sistema operativo già in essere e individuazione di eventuali criticità,
 - f. (iv) definizione delle cautele preventive;
- g. **i principi generali di comportamento¹¹:** che descrivono regole applicabili a tutti i destinatari;
- h. **i protocolli di comportamento:** che integrano il volto procedimentale e sostanziale della cautela orientata a ridurre il rischio-reato. Tali protocolli devono rappresentare cautele puntuali, concrete ed orientate sul rischio da contenere. Alla determinatezza, deve affiancarsi anche l'efficace attuazione dello strumento di prevenzione, che non deve risolversi in un mero supporto cartaceo. Uno dei principi fondamentali che deve ispirare il contenuto dei protocolli, aggiungono i giudici milanesi, è quello della **segregazione delle funzioni e la frammentazione delle posizioni di garanzia**. Quanto al contenuto dei protocolli, specifica infine il Tribunale, è necessario che gli stessi siano caratterizzati da: (Tavole 1 e 2)
 - i. (i) l'indicazione di un responsabile del processo sensibile, (tav. 1)
 - j. (ii) la regolamentazione del processo sensibile, (tav. 2)
 - k. (iii) specificità e dinamicità, intese come aderenza sostanziale al rischio di reato e capacità di adattarsi ai mutamenti organizzativi e societari,
 - l. (iv) la garanzia di completezza dei flussi informativi,
 - m. (v) l'efficace monitoraggio del controllo di linea.

⁹ https://www.formazionerevisori.net/articoli/cv_270_flussi_informativi_da_e_verso_odv.pdf

¹⁰ <https://www.formazionerevisori.net/articoli/2021.%20MOGC%20-%20Mappatura%20reati.pdf>

¹¹ [Appendice-4 REGOLE DI CONDOTTA NEI CONFRONTI DELLE PARTI TERZE.pdf \(dieci.com\)](#)

Alla luce delle importanti indicazioni sopra riassunte, il Tribunale di Milano passa all'analisi del Modello Organizzativo di X.Y. e lo qualifica come idoneo a prevenire il reato di false comunicazioni sociali.

In conclusione, alla luce delle considerazioni svolte, il Tribunale di Milano ha assolto la società X.Y. per insussistenza dell'illecito amministrativo contestato.

3. LA CIRCOLARE GdF 83607/2012¹².

La circolare Gdf a pagina 79 specifica dettagliatamente quanto deve verificare la Polizia Giudiziaria nel caso di verifica della validità del MOGC nella sua parte specifica (**Parte Speciale**) in cui deve essere costituito da quanto segue:

- sistema organizzativo sufficientemente formalizzato e chiaro, con particolare riguardo all'attribuzione di responsabilità, alle linee di dipendenza gerarchica ed alla descrizione dei compiti, con specifica previsione di principi di controllo (esempio Tav. 1) quali, ad esempio, la contrapposizione di funzioni;
- procedure manuali ed informatiche (sistemi informativi) tali da regolamentare lo svolgimento delle attività, prevedendo gli opportuni punti di controllo, come, ad esempio, la “separazione di compiti” (esempio Tav. 2) tra coloro che svolgono fasi (attività) cruciali di un processo a rischio;
- sistema di controllo di gestione in grado di fornire tempestiva segnalazione dell'esistenza e dell'insorgere di situazioni di criticità generale e/o particolare; - con riguardo ai reati presupposto colposi, oltre alle indicazioni di cui sopra:
- struttura organizzativa con compiti e responsabilità in materia di salute e sicurezza sul lavoro definiti formalmente in coerenza con lo schema organizzativo e funzionale dell'azienda¹¹⁸;
- formazione e addestramento, da assicurare secondo fabbisogni rilevati periodicamente, finalizzati ad assicurare che tutto il personale, ad ogni livello, sia consapevole dell'importanza della conformità delle proprie azioni rispetto al modello organizzativo e delle possibili conseguenze dovute a comportamenti che si discostino dalle regole dettate dal modello;

2.1 illeciti e reati di “bilancio” e “fuori bilancio”

I “reati presupposto” indicati dal decreto attualmente sono 28 (qui Tav. 3) e per ogni reato a rischio commissione il CdA con il management deve emettere *specifici protocolli* per impedirne o almeno contrastarne la commissione (*altro compito che può essere svolto dell'esperto in procedure*).

La commissione di illeciti e reati può essere allocata in due particolari categorie:

- a) Reati ed illeciti che sono rilevabili nelle scritture contabili come fatti di gestione artefatti e/o occultati tramite espedienti ed accorgimenti basati su falsa documentazione, accordi fittizi ed altro;
- b) Reati e illeciti che nulla hanno a che vedere con i fatti di gestione registrati nelle scritture contabili e nei prospetti di bilancio (*Financial Reporting*) ma che possono essere commessi ugualmente recando nocimento all'ente od azienda.

Ecco che sorge la necessità di mettere in grado il CdA e il management di individuare la commissione dei reati sia tramite il controllo della rilevazione dei fatti di gestione con la metodologia della determinazione del *Rischio di Infrazione*¹³ sia di rilevare gli altri con appropriate e diverse metodologie.

¹² [Circolare-guardia-di-finanza-n.-83607--2012\[1\].pdf \(dirittobancario.it\)](#)

¹³ In questa analisi potrà essere di sostanziale aiuto il lavoro già svolto dagli organi di controllo esterni ed interni: Collegio Sindacale e Revisore Legale, Revisori Interni: Comitato Audit, funzione audit ecc.

a) *Reati che hanno manifestazione nella rilevazione nei fatti di gestione e quindi nella contabilità:*
 - In questo primo caso vi è la necessità di integrare i documenti *CoSO I¹⁴*, *CoSO Framework SCIGR* e *CoSO II* con una metodica che sviluppi in appropriati efficace approccio per l'analisi del rischio. La metodologia applicata in questo primo caso si sviluppa con l'*auditing "as is analysis"* e la verifica delle procedure in essere, con la ricerca dei punti di debolezza nelle stesse determinando il *Rischio di Controllo* ed il successivo *Livello di Individuazione* determina il *Rischio di Infrazione¹⁵* con la successiva interruzione e chiusura delle falle.

- b) Ben diversa è la metodologia che il CdA e il management devono adottare nel secondo caso dove la normale conoscenza delle procedure aziendali deve essere non solo assistita ma addirittura confermata da *opportune e qualificate professionalità* esterne all'uopo ingaggiate (sicurezza sul lavoro, IT, ambiente, delitti di criminalità organizzata, delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico ed altro)

Tavola 1 – Archivio procedure: ICQ¹⁶ questionati sul controllo interno – asserzioni *

| Nome Azienda _____ | | Esercizio 20xx_ | | | |
|--------------------|---|-------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| Descrizione | | Anno 20.. Prima preparazione_ | Anno 20.._ Aggiornamento | Anno 20.._ Aggiornamento | Anno 20.._ Aggiornamento |
| | | Data + Sigla | Data + Sigla | Data + Sigla | Data + Sigla |
| 1. | a) Conoscenza dell'attività aziendale b) Documento CoSO Report I | | | | |
| 2. | a) Rischio di Infrazione e guida ai programmi di verifica da adottare b) Altre informazioni organizzative | | | | |
| 3. | Ciclo: Passivo - Spese – Debiti | | | | |
| 3.1 | Walk Through | | | | |
| 4. | Ciclo: Attivo - Ricavi - Crediti | | | | |
| 4.1 | Walk Through | | | | |
| 5. | Ciclo: Produttivo - Magazzino | | | | |
| 5.1 | Walk Through | | | | |
| 6. | Ciclo: Finanziario – Cassa e Banche Tesoreria e Derivati | | | | |

¹⁴ [Position+Paper linee+guida+modelli+organizzazione giugno2021 Confindustria.pdf](#) pag. 39 nota su documenti *CoSO Reports*

¹⁵ Ritengo che l'OdV essendo organico all'ente o azienda, in quanto incardinato in essa da una legge specifica, può attivamente stimolare gli altri organi di controllo esterni all'azienda (Collegio Sindacale, Revisore Legale, esperto in sicurezza sul lavoro e ambiente, consulente legale, consulente Covid 19 ecc.) al fine di attuare un «**sistema integrato di controlli**» (Confindustria 2021, pag. 42/43) per poi decidere come affrontare la procedura magari ricorrendo ad esperti esterni.

¹⁶ In linea con *CoSO Report I 1992* Commissione **anticorruzione U.S** (*Committee of Sponsoring Organizations - CoSO*). I 23 protocolli del documento *CoSO Report I* (1992) indicano l'architettura ideale del Controllo Interno sono trattati diffusamente e nel dettaglio da tutti i Questionari sul Controllo Interno (ICQ) qui elencati.

| | | | | | |
|-----|---|--|--|--|--|
| 6.1 | Walk Through | | | | |
| 7. | Ciclo: Risorse umane | | | | |
| 7.1 | Walk Through | | | | |
| 8. | Ciclo: Immobilizzazioni a) materiali b) immateriali | | | | |
| 8.1 | Walk Through | | | | |
| 9. | Ciclo I.T. (Information Technology) | | | | |
| 9.1 | Walk Through | | | | |
| 10. | Ciclo: Titoli e Partecipazioni | | | | |
| 11. | Ciclo: Debiti a lungo termine | | | | |
| 12. | Ciclo: Patrimonio netto | | | | |
| 13. | Ciclo: Fair value | | | | |
| | Altre Voci del CICLO PASSIVO | | | | |
| 14 | Ciclo: Marketing | | | | |
| 15 | Ciclo: Omaggi – Spese di rappresentanza | | | | |
| 16 | Ciclo: Consulenze e prestazioni professionali | | | | |
| 17 | Ciclo: Sponsorizzazioni | | | | |
| 18 | Ciclo: Liberalità e no profit | | | | |
| 19 | Ciclo: Procedimenti giudiziari ed arbitrari | | | | |
| 20 | Ciclo: Accordi transattivi | | | | |
| 21 | Ciclo: Rapporti con la Pubblica amministrazione | | | | |
| 22 | Ciclo: Autorizzazioni e concessioni | | | | |
| | Altri Cicli | | | | |
| 23 | Ciclo: Sicurezza sul lavoro | | | | |
| 24 | Ciclo: Ambiente | | | | |
| 25 | Controllo di gestione | | | | |
| 26 | Conto Economico | | | | |
| X | X in Archivio del Bilancio | | | | |

*Ogni ciclo di Tav. 1 ha un prospetto che identifica il Responsabile della procedura e chi nel dettaglio compie un'azione ed il superiore diretto che la controlla

Tavola 2 – Organigramma di una singola unità operativa (ESEMPIO: ciclo passivo – debiti) *

| Denominazione o Ragione Sociale 31/12/20XX | ORGANIGRAMMA DEL CICLO SPESE – DEBITI | | | | W.P. N°: D. Proc. 3 |
|---|---------------------------------------|-----------|---------------------|-----------|-------------------------------|
| | | | | | Sigla |
| | Responsabile | | Superiore immediato | | Data |
| Funzione - Operazione | Nome | Qualifica | Nome | Qualifica | |
| 1) Pianificazione fabbisogni, budget e definizione programmi d'acquisto | | | | | |
| 2) Esistenza e puntuale utilizzo di criteri tecnico-economici per la selezione dei potenziali fornitori | | | | | |
| 3) verifica con riferimento agli acquisti intercompany che la fornitura di beni o di servizi sia avvenuta a condizioni di mercato | | | | | |
| 4) Elenco degli acquisti effettuati in deroga ai requisiti sopra esposti (es. acquisti fatti da fornitori non qualificati) | | | | | |
| 5. Iniziazione ordine di acquisto | | | | | |
| 6. Preparazione dell'ordine | | | | | |
| 7. Approvazione dell'ordine | | | | | |
| 8. Ricezione della merce | | | | | |
| 9. Reso di merce non accettata | | | | | |
| 10. Effettuazione reclami per merce non accettata | | | | | |
| 11. Controllo fisico della merce | | | | | |
| 12. Controllo contabile della merce – carico a magazzino | | | | | |
| 13. Contabilizzazione fatture acquisto | | | | | |
| 14. Autorizzazione al pagamento | | | | | |
| 15. Effettuazione del pagamento | | | | | |
| 16. Invalidazione della documentazione per impedire il riutilizzo | | | | | |
| 17. Sommarizzazione schede fornitori | | | | | |
| 18. Riscontro saldi mastro e schede fornitori | | | | | |

*Ogni ciclo di Tav. 1 ha un prospetto che identifica il Responsabile della procedura e chi nel dettaglio compie un'azione ed il superiore diretto che la controlla

4. LA CERTIFICAZIONE ISO 9001, ISO 14001 e ISO 45001.

Le procedure **ISO 9000** sono apparse agli inizi degli anni '60 per venire incontro alle esigenze contrattuali sulla qualità del prodotto.

L'assenza delle medesime qualità dei prodotti realizzati dalla stessa impresa ha imposto la creazione di procedure che permettessero la ripetibilità dei comportamenti al fine di creare prodotti aventi le medesime caratteristiche.

Il British Standard (BSI) (Organismo di normazione inglese) nel 1979 ha pubblicato la prima norma di assicurazione e qualità, la BS 5750.

Nello stesso anno il BSI ha proposto all'ISO - International Standard Organization - la creazione di un comitato tecnico per elaborare una norma internazionale che contenesse i criteri di assicurazione della qualità al fine di controllare tutta l'organizzazione preposta alla realizzazione del prodotto stesso. Tale necessità è stata motivata prevalentemente dalla ormai consolidata pratica di "controllare" non solo il prodotto ma tutta l'organizzazione preposta alla realizzazione del prodotto stesso.

Nel 1979 l'ISO ha costituito il Comitato Tecnico 176 "Quality Assurance", affidandogli il compito di emettere normative nel campo della Qualità. E così che è nato il sistema delle norme ISO 9000.

Nel 1987 il comitato ISO/TC 176, recependo e rielaborando le prescrizioni contenute in una serie di norme a carattere settoriale o nazionale (MIL Q 9858 A, BS 5750, NS 5800, ANSI N 45.2, ASME NCA 4000, ecc.) ha emesso le norme ISO 9000.

L'applicazione delle procedure contenute nella norma **ISO 9001** offre la possibilità di ottenere la certificazione (SGC) di qualità delle procedure adottate in merito agli aspetti gestionali dell'impresa. **La norma ISO 9001 permette di svolgere una revisione critica dell'organizzazione nel tentativo di arrivare ad una sua ottimizzazione nella definizione delle responsabilità, e dei rapporti gerarchici e funzionali al proprio interno.**

Ulteriormente, sulla falsariga di quanto anzidetto, la norma **ISO 14001** specifica, invece, quali requisiti organizzativi è necessario che abbia il sistema di gestione ambientale per poter relazionarsi con l'ambiente in modo responsabile.

Analogamente, la norma **ISO 45001** specifica, invece, quali requisiti organizzativi è necessario che abbia il sistema di gestione per la salute e sicurezza per poter relazionarsi con i lavoratori e le altre parti interessate in modo responsabile.

Con particolare riferimento alla certificazione **ISO 45001**, inoltre, si ricorda l'importanza che la stessa assume ai sensi dell'art. 30 del TU sicurezza (D.lgs. 81/2008) in tema di presunzione di conformità del Modello 231 adottato dalla Società.

L'adozione di queste procedure permette, a chi le governa, di creare un sistema di lavoro capace di esprimere qualità, proteggere le persone e l'ambiente contemperando al tempo stesso tutte quelle specifiche esigenze economiche e sociali di cui è portatrice l'impresa.

3.1 "Regole Aziendali": Modelli di Organizzazione Gestione e Controllo e loro integrazione con le procedure ISO 9001, 14001 e ISO 45001

L'attuazione delle procedure ISO 9001, ISO 14001 e ISO 45001 permette, per ciascuno ambito di competenza, di identificare i principali processi dell'organizzazione con l'obiettivo di definire le catene

di produzione del valore nelle seguenti fasi:

- a) la selezione dei processi chiave al fine di individuare gli obiettivi strategici;
- b) la vigilanza dei processi per assicurare in modo permanente la qualità della performance e la corretta utilizzazione delle risorse.

Il Sistema di gestione di Qualità/Ambiente/Salute e Sicurezza introdotto con le procedure in commento genera un sistema formale documentato in cui i processi vengono descritti in modo tale che l'operare dell'ente sia standardizzato, e diventi l'unico modello di organizzazione aziendale.

Tale sistema formale diventa la "**regola aziendale**" che deve essere perseguita e rispettata da chiunque.

In tale modo viene garantita la prevedibilità dei comportamenti dei soggetti che operano all'interno dell'ente, assieme alla riconoscibilità degli eventuali comportamenti anomali.

Definita la "**regola aziendale**", il Modello di Organizzazione Gestione e Controllo (MOGC) entra in contatto e assorbe integralmente la già menzionata "**regola aziendale**" così da costituire un modello di gestione con questa integrato.

La "**regola aziendale**" definisce tutte le procedure che devono essere rispettate dall'ente per il conseguimento dell'oggetto sociale, e ogni comportamento difforme da quanto in origine stabilito rappresenta, all'interno del MOGC, il primo generalissimo segnale di anomalia al quale prestare attenzione per la prevenzione dei rischi da reato.

Ma non solo, individuata la "**regola aziendale**", e quindi l'attività in concreto svolta dall'ente, è anche possibile svolgere, all'interno del MOGC, l'analisi dei rischi da reato poiché solo conoscendo le concrete modalità operative è possibile individuare (risk assesment) tutte le fragilità operative che rappresentano gli specifici rischi di commissione dei reati presupposto.

Così individuate le fragilità operative è allora possibile, in termini di risk management, apportare tutti quei presidi informativi necessari a prevenire la commissione dei reati. Presidi che non vengono contemplati nella "regola aziendale" poiché non coincidono con il fine delle ISO che è quello di rendere maggiormente efficiente l'impiego delle risorse.

In definitiva, i MOGC assorbono la "**regola aziendale**", ma non si esauriscono in questa, poiché, se le procedure ISO sono indirizzate, in termini di qualità, a dare un'organizzazione aziendale il più aderente ad un ideale di efficienza, ciascuna nel proprio ambito (organizzazione ambiente, sicurezza sul lavoro, ecc..), i modelli MOGC dalle procedure ISO si discostano poiché il loro fine è destinato alla prevenzione dei reati.

Tale attività di prevenzione, se in un certo senso è implicitamente assorbita nella "**regola aziendale**", poiché se le procedure vengono seguite non si commettono reati, non si esaurisce in esse.

All'interno dei MOGC, infatti, vengono previsti sistemi di *alert*, così come vengono definiti flussi informativi, che non necessariamente migliorano l'efficienza in termini qualitativi dell'ente, ma si rendono necessari al fine di assolvere correttamente la richiesta di prevenzione alla commissione dei reati.

Tavola 3 – I reati presupposto ex d. lds. 231/2001

1. **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, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo modificato dalla L. 161/2017 e dal D.Lgs. n. 75/2020]**
2. **Delitti informatici e trattamento illecito di dati (Art. 24-bis, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 48/2008; modificato dal D.Lgs. n. 7 e 8/2016 e dal D.L. n. 105/2019]**
3. **Delitti di criminalità organizzata (Art. 24-ter, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 94/2009 e modificato dalla L. 69/2015]**
4. **Peculato, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione e abuso d'ufficio (Art. 25, D.Lgs. n. 231/2001) [modificato dalla L. n. 190/2012, dalla L. 3/2019 e dal D.Lgs. n. 75/2020]**
5. **Falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori di bollo e in strumenti o segni di riconoscimento (Art. 25-bis, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D.L. n. 350/2001, convertito con modificazioni dalla L. n. 409/2001; modificato dalla L. n. 99/2009; modificato dal D.Lgs. 125/2016]**

6. Delitti contro l'industria e il commercio (Art. 25-bis.1, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 99/2009]
7. Reati societari (Art. 25-ter, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D.Lgs. n. 61/2002, modificato dalla L. n. 190/2012, dalla L. 69/2015 e dal D.Lgs. n.38/2017]
8. Reati con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico previsti dal codice penale e dalle leggi speciali (Art. 25-quater, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 7/2003]
9. Pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili (Art. 25-quater.1, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 7/2006]
10. Delitti contro la personalità individuale (Art. 25-quinquies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 228/2003; modificato dalla L. n. 199/2016]
11. Reati di abuso di mercato (Art. 25-sexies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 62/2005]
12. Altre fattispecie in materia di abusi di mercato (Art. 187-quinquies TUF) [articolo modificato dal D. Lgs. n. 107/2018]
13. 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, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 123/2007; modificato L. n. 3/2018]
14. Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio (Art. 25-octies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 231/2007; modificato dalla L. n. 186/2014 e dal D. Lgs. n. 195/2021]
15. Delitti in materia di strumenti di pagamento diversi dai contanti (Art. 25-octies.1, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. 184/2021]
16. Altre fattispecie in materia di strumenti di pagamento diversi dai contanti (Art. 25-octies.1 comma 2, D.Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. 184/2021]
17. Delitti in materia di violazione del diritto d'autore (Art. 25-novies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 99/2009]
18. Induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria (Art. 25-decies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 116/2009]
19. Reati ambientali (Art. 25-undecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D.Lgs. n. 121/2011, modificato dalla L. n. 68/2015, modificato dal D.Lgs. n. 21/2018]
20. Impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare (Art. 25-duodecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 109/2012, modificato dalla Legge 17 ottobre 2017 n. 161]
21. Razzismo e xenofobia (Art. 25-terdecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla Legge 20 novembre 2017 n. 167, modificato dal D. Lgs. n. 21/2018]
22. Frode in competizioni sportive, esercizio abusivo di gioco o di scommessa e giochi d'azzardo esercitati a mezzo di apparecchi vietati (Art. 25-quaterdecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 39/2019]

23. Reati Tributari (Art. 25-quinquiesdecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 157/2019 e dal D. Lgs. n. 75/2020]
24. Contrabbando (Art. 25-sexiesdecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 75/2020]
25. Delitti contro il patrimonio culturale (Art. 25-septiesdecies, D. Lgs. n. 231/2001) [Articolo aggiunto dalla L. n. 22/2022]
26. Riciclaggio di beni culturali e devastazione e saccheggio di beni culturali e paesaggistici (Art. 25-duodevices, D. Lgs. n. 231/2001) [Articolo aggiunto dalla L. n. 22/2022]
27. Responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato (Art. 12, L. n. 9/2013) [Costituiscono presupposto per gli enti che operano nell'ambito della filiera degli oli vergini di oliva]
28. Reati transnazionali (L. n. 146/2006) [Costituiscono presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti i seguenti reati se commessi in modalità transnazionale]

4. EPILOGO: VADEMECUM PER LA REALIZZAZIONE DEL MOGC EX D.LGS. N. 231/2001

Alla fine del periodo universitario, “*stremato*” da quattro anni di nozioni e insegnamenti teorici approdai in una delle società multinazionali di revisione (allora *Big eight* ora *Four Sisters*).

Li rimasi “folgorato” dal fatto che qualsiasi attività operativa, nell’attività di revisione legale, consisteva e consiste tutt’ora nella metodologia e tecnica di approccio che permettono al revisore di operare al massimo delle conoscenze pretese dai principi di revisione.

E’ nella catena di strumenti: *check lists*, questionari sul controllo interno (ICQ), nella preparazione degli stessi, dei risultati che ne derivano, nelle conclusioni che si raggiungono ed infine nella loro archiviazione, il prodotto professionale che la teoria impone.

Tutti gli strumenti sopra descritti e propriamente utilizzati, in questa professione specifica, sono in effetti dei principi di revisione trasformati nelle carte operative di lavoro che li applicano.

Se ben guardiamo ogni principio di revisione, quando semplicemente letto, espone ***cosa si pretende (la teoria)*** con molti, se non infiniti, riferimenti ad altri principi collegati ad esso.

Ecco che le società multinazionali di revisione, nei decenni (dal 1976), hanno creato e via via sviluppato e migliorato il “***come***” e “***con quali strumenti***” eseguire il lavoro di verifica portando la metodologia e la tecnica di approccio al massimo livello di accuratezza per assolvere ai dettati dei principi di revisione nella pratica.

Il primo *must* che mi è stato trasferito ai miei primi lavori da “assistente” dai “senior”, suonava pressoché così: “Innanzitutto tu *devi* sapere **quale** strumento utilizzare, *devi* sapere **dove** trovarlo, *devi* individuare **a chi** proporlo, *devi* saperlo utilizzare e **completare in modo appropriato**, *devi* **trarre delle conclusioni** professionalmente corrette ed infine *devi* saperlo **archiviare** nell’apposito faldone **ma...** è solo quando lo stai applicando che *devi* “*accendere il cervello*” per porre le domande contenute in esso in modo appropriato al personale del cliente e conseguentemente trarne delle conclusioni professionalmente adeguate. Se poi trovi delle carenze o ti sembra di portare delle migliorie allo strumento proposto ne discuti con me”.

Questo metodo fa sì che ogni strumento possa essere migliorato ma che ogni strumento rende il professionista preparato in modo adeguato a condurre il proprio lavoro.

Il revisore, a qualsiasi livello, ha la confidenza di utilizzare ogni strumento appropriato per condurre il proprio lavoro.

Quanto sopra mi ha condotto, negli anni (dal 2007), a creare una serie di strumenti di lavoro che mi permettano un approccio simile nell’ambito della creazione e realizzazione del MOGC.

Lo propongo in questa sede, presentando il programma di intervento che approccia i vari passi per realizzare il MOGC e ad ogni passo vi è uno strumento appropriato che assolve parte di esso.

Tav. 4 Vademecum per la realizzazione del MOGC ex D. Lgs. 231/2001¹⁷:

| DESCRIZIONE | Cap. | AE |
|---|-------------------|-----------|
| Come utilizzare il manuale e modalità di stampa | XXIX | A |
| 01 - Cosa proporre al cliente alla prima visita | Cap. | AE |
| Proposta di intervento | n/a ¹⁸ | |
| I 28 reati presupposto | 1 | 01 |
| Parte Generale del MOGC (da pubblicare nel web)* | 5 | 07 |
| Comunicazioni e clausole “erga omnes” e parti terze (da pubblicare nel web)* | 6 | 15 |
| Clausole contrattuali e riferimenti da inserire nei documenti | 6 | 15 |
| Delibera di adozione del “Modello” | 6 | 15 |
| 02 Come impostare l'intervento con metodo professionale | Cap. | AE |
| Archivio Permanente, Archivio Imposte - <i>As Is analysis</i> | 4/8 | 02 |
| Archivio Riepilogativo o dei risultati a cui si è pervenuti | 4/8 | 03 |
| Archivio Governance – le check lists applicabili: <i>As Is analysis</i> | 4/8 | 04 |
| Archivio Unità Operative - Questionari sul Controllo Interno (ICQ): <i>As Is analysis</i> ; | 4/9 | 05 |
| 03 - Cosa proporre al cliente durante il lavoro | Cap. | AE |
| Regolamento dell'Organismo di Vigilanza | 10 | 08 |
| Informazione e Formazione del personale | 13 | 08 |
| Flussi vs l'OdV | 11 | 09 |
| Procedura di Whistleblowing | 11 | 09 |
| Comunicazioni dell'OdV alla direzione e CdA | 16 | 12 |
| 04 - OdV: come rilevare e registrare il lavoro di verifica | Cap. | AE |
| OdV: Le verifiche su transazioni “ <i>SENSIBILP</i> ”; | 25 | 20 |
| OdV: I memoranda riferiti al rischio Intrinseco | 23 | 19 |
| OdV: I memoranda riferiti al Rischio di Infrazione | 24 | 19 |
| ODV: Verbali periodici dei controlli eseguiti | 22 | 18 |
| 05 - Cosa consegnare al cliente alla fine del lavoro | Cap. | AE |
| Mappatura del Rischio Reato (art. 6. 2 a) <i>Risk Assessment</i> | 12 | 06 |
| Relazione annuale | 14 | 10 |
| Lettera di attestazione | 15 | 11 |
| 06 – Quale ulteriore consulenza dare al cliente (<i>Risk Management</i>) | Cap. | AE |
| Specifici Protocolli per Operazioni particolari | 17 | 13 |
| Specifici Protocolli per Reati presupposto | 18 | 14 |
| Specifici Protocolli per Parti terze e Appendici - clausole | 6/19 | 15 |
| Specifici Protocolli - Check list: Sicurezza sul lavoro | 20 | 16 |
| Specifici Protocolli - Check list: Ambiente | 21 | 17 |
| 08 – Applicazioni utili all'Organismo di Vigilanza | Cap. | AE |
| Analisi comparativa – Conferme esterne – Inventario fisico | 26 27 28 | 21 |

https://shop.wki.it/libri/organismo-di-vigilanza-s20512/?utm_source=AdWords

¹⁷ Strumenti e schemi proposti nell'Allegato Editoriale a corredo di questo Manuale (IX Ed.) ed illustrati nelle offerte formative proposte da P&T Formazione: www.formazionerevisori.net

¹⁸ Cedibile su richiesta pesenato@albertopesenato.net