

**GIURISPRUDENZA COMMENTATA**  
**sul D. Lgs. 8 giugno 2001 n. 231 (-)**

**RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI E PRINCIPIO DI LEGALITÀ:  
IL FALSO NELLE RELAZIONI O NELLE COMUNICAZIONI  
DELLE SOCIETÀ DI REVISIONE.**

Il controverso tema dell'attuale configurabilità di una responsabilità da reato della persona giuridica in riferimento a condotte di falso nelle relazioni o nelle comunicazioni delle società di revisione a seguito dell'intervenuta abrogazione dell'art. 2624 c.c. (espressamente richiamato dall'art. 25 *ter* del D. Lgs. n. 231 del 2001) e dell'art. 174 *bis* del D. Lgs. n. 58 del 1998 (T.U.F.) nonché della contestuale trasposizione delle fattispecie ivi contemplate all'interno dell'art. 27 del D. Lgs. n. 39 del 2010 (cfr. ROSOLEN, *È ancora possibile configurare una responsabilità ex crimine degli enti in relazione alle falsità commesse dai responsabili della revisione?*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2011, 2, 181) è stato per la prima volta affrontato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. Un., 23 giugno 2011, p.m. Trib. Milano in proc. Deloitte & Touche S.p.a.) secondo un percorso esegetico incentrato sul principio di legalità codificato nell'art. 2 del Decreto (cfr., in termini generali, ALIBRANDI, sub *Art. 2*, in CADOPPI-GARUTI-VENEZIANI, *Enti e responsabilità da reato*, Torino, 2010, 90; PISTORELLI, sub *Artt. 1-4 D.Lg. 8 giugno 2001, n. 231*, in *Codice di procedura penale commentato*, a cura di Giarda-Spangher, Milano, 2010, 9441).

Nel dettaglio, l'evoluzione normativa in materia di comunicazioni e relazioni delle società di revisione successiva all'introduzione dell'art. 2624 c.c. nel novero dei reati presupposto contemplati dall'art. 25 *ter* del Decreto si era tradotta, nel 2005, nella formulazione, all'interno del D. Lgs. n. 58 del 1998, dell'art. 174 *bis* riguardante le società quotate in borsa, creando, in tal modo, un doppio binario repressivo rispetto alla norma contenuta nel codice civile destinata a reprimere il solo mendacio reso nella revisione contabile relativa a società comuni.

Successivamente, il D. Lgs. n. 39 del 2010 ha abrogato tanto l'art. 2624 c.c. quanto l'art. 174 *bis* del T.U.F., riproponendo all'interno del nuovo art. 27, attualmente vigente, sia la duplice fattispecie contravvenzionale e delittuosa inizialmente contemplata dal codice civile sia il reato di cui al previgente art. 174 *bis*, delineato quale ipotesi aggravata del paradigma precettivo comune a tutte le società oggetto di revisione.

Ai suddetti interventi novellistici non si è, tuttavia, affiancata una rivisitazione della previsione contenuta nell'art. 25 *ter* del Decreto che ancora contempla

al proprio interno un richiamo formale all'art. 2624 c.c. definitivamente abrogato, il che ha favorito il formarsi di una esegesi che, valorizzando il dato della continuità normativa tra la disciplina di nuovo conio e quella formalmente abrogata, prospettava la praticabilità di un "rinvio mobile" nella decodificazione del catalogo di reati contemplati dall'art. 25 *ter* del Decreto tale da ricomprendervi tutte le fattispecie attualmente previste dall'art. 27 del D. Lgs. n. 39 del 2010 (cfr. CIPOLLA, *Il d.lg. n. 231 del 2001 nella prassi giurisprudenziale, a dieci anni dall'entrata in vigore*, in *Giur. merito*, 2011, 1475).

Il Supremo Consesso ha risolto la disputa interpretativa muovendo dal principio secondo cui l'imputazione di una responsabilità da reato in capo all'ente nel cui interesse o vantaggio la persona fisica abbia agito postula la commissione da parte di quest'ultima di un illecito annoverabile tra le fattispecie di reato-presupposto tassativamente previste dal legislatore (BRUNELLI, sub *Art. 2*, in PRESUTTI-BERNASCONI-FIORIO, *La responsabilità degli enti*, Padova, 2008, 86, CERQUA, *Principio di legalità e responsabilità degli enti in relazione ai delitti di truffa in danno dello stato e di corruzione*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2008, 3, 65).

Seguendo, cioè, il medesimo approccio ermeneutico espresso in riferimento ad ipotesi nelle quali il reato commesso nell'interesse o a vantaggio di un ente non rientri tra quelli che ne fondano la responsabilità ai sensi del Decreto, ma la relativa fattispecie ne contenga o assorba altra che invece è inserita nei cataloghi dei reati presupposto della stessa, nel qual caso non è possibile procedere alla scomposizione del reato complesso o di quello assorbente al fine di configurare la responsabilità della persona giuridica (Cass., Sez. II, 29 settembre 2009, Rimoldi ed altri, in *Mass. Uff.* n. 245001; cfr. MONTESANO, *Una precisazione in senso restrittivo della Cassazione in merito al catalogo dei reati presupposto: esclusione del concorso tra il delitto di frode fiscale e la truffa ai danni dello stato. Per la prima ipotesi non è ipotizzabile l'applicazione del regime previsto dal d.lgs. 231/2001*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2010, 2, 189), le Sezioni Unite rilevano come, nel corso del procedimento svoltosi al cospetto del giudice di merito, la pubblica accusa avesse formalizzato l'addebito evocando la violazione dell'art. 174 *bis* del T.U.F. in considerazione del fatto che la società sottoposta a revisione era stata ammessa alla quotazione del proprio capitale in Borsa.

Tale disposizione, tuttavia, deve ritenersi da sempre estranea al meccanismo attributivo della speciale responsabilità amministrativa prevista dal Decreto in quanto mai richiamata dall'art. 25 *ter* del Decreto stesso.

In particolare, la norma non fa parte del codice civile, appartenenza richiesta dalla formula di apertura dell'art. 25 *ter*, comma 1, né essa è mai stata annoverata tra i c.d. "reati-presupposto" idonei ad ascrivere la responsabilità dell'ente, tanto al momento della formulazione del predetto art. 25 *ter* quanto nel contesto del D. Lgs. n. 61 del 2002 (che, riformulando l'intera legislazione penale societaria, abbinò al rilievo penale delle violazioni proprie dei revisori anche quello amministrativo a carico degli enti deputati alla revisione), né in epoca successiva, segnatamente quando l'art. 174 *bis* del T.U.F. fu introdotto dall'art. 35 della legge n. 262 del 2005.

Infine, non assume alcun interesse segnalare la possibile continuità normativa tra l'art. 2624 cod. civ. e l'attuale testo, uscito dalla riforma della materia della revisione contabile, in quanto la disposizione codicistica è stata espressamente abrogata e, quindi, non è più capace di riferimento ermeneutico di sorta, in funzione di integrazione dell'art. 25 *ter* del Decreto del 2001 e di attribuzione della speciale responsabilità da reato.

In definitiva, l'estraneità della fattispecie incriminatrice propria delle società quotate rispetto al novero di quelle attributive della responsabilità amministrativa *ex delicto* preclude qualunque opzione ermeneutica volta ad estendere la portata operativa del vigente art. 25 *ter*, potendosi, quindi, affermare che il D. Lgs. n. 39 del 2010, nell'abrogare e riformulare il contenuto dell'art. 174 *bis* T.U.F., non ha influenzato in alcun modo l'impianto normativo del Decreto del 2001 in quanto le relative condotte hanno da sempre esulato dal perimetro applicativo di quest'ultimo.