

01. Diritto societario

LA RESPONSABILITÀ PENALE DEI REVISORI



Quando i revisori legali possono rischiare di essere coinvolti in una responsabilità penale collegata alla propria attività? Quali sono le principali differenze con la posizione dei sindaci in questo ambito? La duplice posizione di sindaco revisore incrementa il rischio di contestazione di reati? A queste ed altre domande si proverà a dare risposta nel presente lavoro, analizzando in primo luogo i reati propri dei revisori ex DLgs. 39/2010 e successivamente il rischio di un possibile concorso dei revisori nell'ambito dei reati dell'impresa.

/ Maria Francesca ARTUSI *

Il preciso inquadramento giuridico del ruolo dei soggetti incaricati della revisione legale ha un riverbero anche sulla loro possibile responsabilità penale¹.

La normativa di riferimento è oggi il DLgs. 39/2010² che – oltre a disciplinare il ruolo, le funzioni e l'attività dei revisori – prevede al

suo interno delle specifiche fattispecie di reato. Più rare sono le ipotesi in cui costoro possono concorrere in un reato commesso dagli amministratori o dai sindaci ai sensi dell'art. 110 c.p.³; circostanza che differenzia molto tali figure dai componenti del Collegio sindacale che invece rivestono una vera e propria posizione di garan-

* *Avvocato - Dottore di ricerca in Diritto penale italiano e comparato*

1 La responsabilità penale, seppur correlata alle funzioni attribuite ai revisori sul piano civilistico e contrattuale, ha ovviamente dei tratti peculiari solo in parte sovrapponibili con le tematiche connesse alla responsabilità civile verso i soci, la società e i terzi. Per tali ultimi aspetti si veda Giugni S. *Le responsabilità del revisore legale*, in *questa Rivista*, 7-8, 2021.

2 Questo decreto è stato adottato in attuazione della Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati e ha sostituito, abrogandolo, il titolo V Capo III del DLgs. 58/98 (Testo unico dei mercati finanziari) che precedentemente tutelava, anche penalmente, la correttezza dell'attività di revisione (come definita dall'art. 1 co. 1 lett. m) del DLgs. 39/2010).

3 Si tratterà qui principalmente della responsabilità penale del revisore quando il suo ruolo non coincide con quello di sindaco. Tra l'altro le "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", periodicamente redatte dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, puntano nell'ultima versione del 2021 a porre sempre maggiore evidenza nelle sfere di intervento di revisori e sindaci e nelle conseguenti responsabilità: in proposito si vedano De Angelis L., *"Le principali novità delle norme di comportamento del Collegio sindacale"*, in *questa Rivista*, 1, 2021 e Giugni S. *"La responsabilità del Collegio sindacale nei confronti dei soci, dei creditori sociali e dei terzi"*, *ivi*, 2, 2021, 23. Sul tema si veda altresì de Sanctis A., Scicolone F. *"La responsabilità penale di amministratori, sindaci, revisori, membri dell'organismo di vigilanza di società a partecipazione pubblica"*, in *"Manuale delle società pubbliche"*, a cura di Di Russo D., Torino, 2017, p. 615 ss.; Traversi A., in AA.VV. *"Sindaco e revisore di società"*, Milano, 2017, p. 929 ss.; Traversi A., Gennai S. *"Diritto penale commerciale"*, Milano, 2017, p. 14 ss.

zia⁴. Basti pensare che i revisori sono esclusi dal novero dei diretti destinatari del reato di false comunicazioni sociali (art. 2621 e 2622 c.c.).

REATI TIPICI DEI REVISORI

Può essere utile ricordare innanzitutto alcuni degli **obblighi** previsti per i soggetti iscritti nel Registro dei revisori legali: il rispetto dei principi di deontologia elaborati da associazioni e ordini professionali e adottati dal MEF (art. 9 comma 1 del DLgs. 39/2010); l'obbligo di esercitare, nel corso dell'intera revisione, lo "scetticismo professionale", cioè un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione ex art. 9 commi 2 - 4 del DLgs. 39/2010⁵; l'obbligo di riservatezza e di segreto professionale ex art. 9-bis del DLgs. 39/2010; la necessità di indipendenza e obiettività ex artt. 10 - 10-quater del DLgs. 39/2010.

Come detto, la **violazione di tali disposizioni può rilevare anche penalmente** e, in effetti, l'attività della revisione legale è tutelata da specifiche norme penali previste dal DLgs. 39/2010 (in parte speculari a quelle previste dal codice civile nell'ambito dei reati societari). Le fattispecie che richiamano espressamente i revisori come soggetti attivi sono:

- la **falsità nelle relazioni o nelle comu-**

nicazioni dei responsabili della revisione legale (art. 27 del DLgs. 39/2010);

- la **corruzione** dei revisori (art. 28 del DLgs. 39/2010);
- i **compensi illegali** (art. 30 del DLgs. 39/2010);
- gli **illeciti rapporti patrimoniali con la società** assoggettata a revisione (art. 31 del DLgs. 39/2010).

Quando da un illecito del revisore derivi un danno di rilevante gravità alla stessa società di revisione legale ovvero alla società assoggettata a revisione, le pene previste dalle elencate fattispecie possono essere ulteriormente aumentate (art. 32 del DLgs. 39/2010).

Vi è, infine, l'art. 29 del DLgs. 39/2010 (impedito controllo) che tutela la correttezza dell'attività di revisione dalla prospettiva opposta, ove cioè i revisori siano soggetti passivi del reato.

Di seguito vengono sintetizzati i principali elementi di tali fattispecie. La casistica giurisprudenziale è quasi inesistente, anche perché molto spesso le condotte tipiche dei reati dei revisori si concretano piuttosto in attività strumentali alla commissione di più gravi illeciti di amministratori e sindaci, configurando ipotesi di concorso eventuale nel reato come si dirà nei paragrafi successivi.

Va anche tenuto in considerazione il fatto che il DLgs. 39/2010 prevede, altresì, delle **sanzioni amministrative** contemplate dall'art. 24 e irrogabili dal MEF quando vengono accertate irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale⁶.

4 Sul tema della "posizione di garanzia" sono interessanti le argomentazioni di Trib. Milano pen. 14.1.2020, in *Sistema Integrato Eutekne*.

5 Occorre "un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta ad errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione". Così Longi V. "La responsabilità penale-fallimentare di amministratori, sindaci e revisori", *Dir. econ. impr.*, 6, 2016.

6 "Il Ministero dell'economia e delle finanze, quando accerta irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale, può applicare le seguenti sanzioni: a) un avvertimento, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo; b) una dichiarazione nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 14; c) la censura, consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione; d) la sanzione amministrativa pecuniaria da mille a centocinquantomila euro; e) la sospensione dal Registro, per un periodo non superiore a tre anni, del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarità connesse all'incarico di revisione legale; f) la revoca di uno o più incarichi di revisione legale; g) il divieto per il revisore legale o la società di revisione legale di accettare nuovi incarichi di revisione legale per un periodo non superiore a tre anni; h) la cancellazione dal Registro del revisore legale, della società di revisione o del responsabile dell'incarico".

Interessante sul punto è una Circolare della Guardia di Finanza ("Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali") che, al Volume III, si sofferma sull'importanza – nel corso dello svolgimento delle operazioni di verifica fiscale e alla luce del principio di derivazione del reddito di impresa – del riscontro delle modalità di contabilizzazione, di classificazione e di valutazione a fini civilistici per poi proseguire con l'analisi dei *"possibili effetti sul piano delle responsabilità dei soggetti incaricati della funzione di controllo contabile e incaricati della sottoscrizione delle dichiarazioni"*⁷. Il citato documento specifica che, laddove dovessero riscontrare fattispecie rilevanti, i verificatori dovranno, a fronte di irregolarità amministrative, inoltrare apposita segnalazione al MEF (in caso di incarichi in enti diversi da quelli di interesse pubblico) o alla CONSOB (nel caso di incarichi in enti di interesse pubblico), affinché le Autorità notiziate possano dare prosecuzione alla procedura. A fronte di fattispecie penalmente rilevanti, dovranno invece informare la competente Autorità giudiziaria secondo le consuete modalità previste per la comunicazione di qualsiasi altra notizia di reato.

FALSITÀ

L'art. 27 del DLgs. 39/2010 prevede la responsabilità penale per i revisori che, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione nelle relazioni o in altre comunicazioni.

La condotta deve essere caratterizzata dalla **consapevolezza della falsità e dall'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni** (dolo intenzionale che si somma al dolo specifico relativo all'ingiusto profitto) e deve essere **idonea ad indurre in errore tali destinatari**.

Vengono prese in considerazione sia **l'attestazione del falso**, sia **l'occultamento del vero**.

L'oggetto della falsità è rappresentato da qualunque informazione o dato che debba essere presente nella relazione dei revisori, perché imposto dalla legge o perché strettamente necessario ai fini della correttezza dell'attività di revisione.

La sanzione muta a seconda del fatto che venga effettivamente cagionato un danno patrimoniale e in relazione al tipo di società. Si tratta di una contravvenzione punita con l'arresto fino a un anno, se non vi è danno; in presenza di un danno, diventa un delitto punito con la reclusione da uno a quattro anni. Se la revisione riguarda un ente di interesse pubblico⁸ o un ente sottoposto a regime intermedio, la pena è della reclusione da uno a cinque anni (pena aumentata fino alla metà se il fatto è commesso per denaro o altra utilità data o promessa, ovvero in concorso con gli amministratori, i direttori generali o i sindaci).

CORRUZIONE

Per quanto riguarda la "corruzione" prevista dall'art. 28 del DLgs. 39/2010, tale fattispecie comprende i casi in cui i responsabili della revisione legale, **a seguito della dazione o della promessa di utilità, per sé o per un terzo, compiono od omettono atti, in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio**, cagionando nocumento alla società. La pena è reclusione sino a tre anni, che si applica anche al terzo che dà o promette l'utilità.

Nel caso di enti di interesse pubblico o di enti sottoposti a regime intermedio o delle società da questi controllate, la pena è quella della reclusione da uno a cinque anni; pena estesa anche ai componenti dell'organo di amministrazione, ai soci e ai dipendenti della società di revisione legale.

Il reato è perseguibile d'ufficio.

⁷ Circ. GdF 1/2018 "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali".

⁸ Gli enti di interesse pubblico sono elencati all'art. 16 del DLgs. 39/2010 e sono connotati da un controllo più stringente sull'attività economica e sull'informazione al mercato.

Il citato art. 28 racchiude in un'unica disposizione le previsioni prima contenute negli artt. 2635 c.c. e 147-ter del DLgs. 58/98 (TUF) relative rispettivamente al reato di infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità commesso dal responsabile della revisione e alla corruzione dei revisori delle società quotate. Il primo comma della disposizione disciplina un'ipotesi di reato di evento ed è caratterizzato da una condotta di scambio e dal dolo generico. L'estraneità dell'atto compiuto o omissivo agli obblighi inerenti all'ufficio di revisore **rileva quindi soltanto laddove comporti un danno al patrimonio della società** (anche a prescindere dall'adempimento della promessa). Per quanto riguarda l'individuazione degli obblighi si dovrà fare riferimento a quelli dettati dalle norme di legge (*in primis*, dallo stesso del DLgs. 39/2010) che regolano e disciplinano i compiti e i doveri di tali soggetti, evitando, così, interpretazioni eccessivamente estensive della responsabilità penale. Il comma 2 dell'art. 28 disciplina **un'ipotesi di corruzione realizzata nell'esercizio della revisione legale degli enti di interesse pubblico o delle società da questi controllate** e sempre che non ricorra il reato di percezione di compensi illegali previsto dal successivo art. 30. Tale condotta è, infatti, sussidiaria a quella prevista dalla fattispecie di "compensi illegali" (art. 30 del DLgs. 39/2010)⁹, nel senso che i due illeciti non possono cumularsi tra loro, ed anzi la percezione di compensi illegali è considerata norma speciale (e dunque primariamente applicabile) in virtù della clausola di riserva "fuori dei casi previsti dall'articolo 30".

Al pari dell'ipotesi corruttiva di cui al primo comma, questa fattispecie è perseguibile d'ufficio e si caratterizza per la condotta di scambio, il dolo generico e il nesso di causalità tra il denaro o l'utilità e il compimento o l'omissione di un atto in violazione dei propri doveri funzionali. Tuttavia, la fattispecie corruttiva in esame si differenzia da quella del primo comma per la

natura di reato di pericolo, che **non richiede il verificarsi di un documento** alla società ai fini dell'integrazione della condotta illecita, e per il diverso ambito applicativo, sia soggettivo che oggettivo. Infatti, da un lato, è più ampio il novero dei soggetti attivi di questa fattispecie, in quanto sono ricompresi tra i potenziali autori del reato anche gli amministratori, i soci e i dipendenti della società di revisione legale, oltre al responsabile della revisione. D'altra parte, ci si riferisce qui ai soli fatti corruttivi commessi nello svolgimento dell'attività di revisione presso enti di interesse pubblico o società da questi controllate.

COMPENSI ILLEGALI

L'art. 30 del DLgs. 39/2010 punisce i responsabili della revisione legale e i componenti dell'organo di amministrazione, i soci e i dipendenti della società di revisione legale, che percepiscono, **direttamente o indirettamente**, dalla società assoggettata a revisione **compensi in denaro o in altra forma, oltre quelli legittimamente pattuiti**.

In proposito, va ricordato che l'art. 10 del medesimo DLgs. 39/2010 collega i requisiti di indipendenza e obiettività del revisore anche ai criteri di determinazione del corrispettivo per l'incarico svolto (commi 9 e ss.). Inoltre, il comma 13 di tale disposizione precisa espressamente il divieto per i soggetti incaricati della revisione di sollecitare o accettare "*regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione o da qualsiasi ente legato a un ente sottoposto a revisione, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante*".

La pena prevista è quella della reclusione da uno a tre anni, a cui si aggiunge una multa da euro 1.000 a euro 100.000.

La stessa pena si applica ai componenti dell'organo di amministrazione, ai dirigenti e ai liquidatori della società assoggettata a

⁹ Di cui si tratterà nel prosieguo.

revisione legale che hanno corrisposto il compenso non dovuto.

RAPPORTI PATRIMONIALI ILLECITI

Gli amministratori, i soci responsabili della revisione legale e i dipendenti della società di revisione che **contraggono prestiti**, sotto qualsiasi forma, sia direttamente che per interposta persona, con la società assoggettata a revisione o con una società che la controlla, o ne è controllata, **o si fanno prestare da una di tali società garanzie per debiti propri**, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da euro 206 a euro 2.065 (art. 31 del DLgs. 39/2010).

Il termine "prestito" viene utilizzato in senso ampio ("*sotto qualsiasi forma*"), volto a comprendere qualsiasi rapporto economico che determini l'attribuzione di beni o denaro con un obbligo di restituzione (ad esempio, l'apertura di credito, l'anticipazione bancaria, il comodato, ecc.).

Le garanzie oggetto della condotta illecita possono essere sia reali che personali.

sono puniti con l'ammenda fino a 75.000 euro. Se tale condotta cagiona un danno ai soci o a terzi, si applica la pena dell'ammenda fino a 75.000 euro unitamente all'arresto fino a diciotto mesi.

Nel caso di revisione legale di enti di interesse pubblico o di enti sottoposti a regime intermedio, le pene sono raddoppiate.

Ne deriva che le condotte degli amministratori che impediscano o ostacolano il controllo saranno punite ai sensi dell'art. 2625 c.c. se riguardano le attività dei soci o degli altri organi sociali, mentre sarà applicabile la norma in esame se tali condotte si riferiscono all'attività di revisione.

Va, tuttavia, tenuto conto della depenalizzazione operata dal DLgs. 8/2016 che non tocca l'impedito controllo ex art. 2625 c.c., ma **depenalizza** in parte la fattispecie prevista nei confronti dei revisori. Resta fuori dalla depenalizzazione la fattispecie aggravata dal danno, prevista nel comma 2 dell'art. 39 del DLgs. 39/2010, in quanto punita con pena detentiva congiunta a quella pecuniaria.

IMPEDITO CONTROLLO

Vale la pena fare un cenno anche alla previsione dell'art. 29 del DLgs. 39/2010 con cui si tutela penalmente la correttezza dell'attività di revisione dalla prospettiva opposta, ove cioè i revisori siano **soggetti passivi del reato**. Si tratta della fattispecie dell'impedito controllo ai revisori, specularmente all'art. 2625 c.c.

Con il DLgs. 39/2010 è stato, infatti, eliminato dall'art. 2625 c.c. il riferimento alle attività e società di revisione, facendolo confluire in una norma *ad hoc*, il citato art. 29. In esso si prevede che **i componenti dell'organo di amministrazione che, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di revisione legale**

REATI SOCIETARI, REATI FALLIMENTARI E REATI DI FALSO

Fin qui si è trattato dei reati propri dei revisori previsti dal DLgs. 39/2010. Alcune ulteriori problematiche di natura penale possono, tuttavia, porsi in relazione ai reati societari previsti dal codice civile, ai reati fallimentari e ad alcune fattispecie del codice penale (si pensi ai reati di riciclaggio). Anche laddove i revisori non fossero i soggetti attivi direttamente individuati dalle norme, resta, infatti, possibile il concorso di persone ai sensi dell'art. 110 c.p., quando la loro condotta abbia contribuito alla realizzazione di illeciti propri di amministratori o sindaci¹⁰.

¹⁰ Si veda Cass. pen. 15.5.2012 n. 18686, in *Sistema Integrato Eutekne*, con nota di Meoli M. "Nei bilanci comunali falsi i revisori rischiano il concorso in falso ideologico", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.5.2012, secondo cui rischiano una condanna per concorso in falso ideologico ex art. 479 c.p. i revisori degli enti locali che, consapevoli delle

Come già accennato, è prevalentemente **escluso** che i revisori (si tratti del revisore contabile, o dell'amministratore o dei soci responsabili della revisione nelle società di revisione) possano essere considerati **titolari di una posizione di garanzia**, penalmente rilevante ai sensi dell'art. 40 comma 2 c.p. Ciò in quanto, a differenza dei sindaci¹¹, costoro non sono dotati di significativi poteri d'intervento, volti (anche) all'impedimento di reati.

La questione è, quindi, se in capo al revisore vi siano "effettivi poteri impeditivi" delle altrui condotte illecite¹². Solo l'esistenza di tali poteri consente, infatti, di equiparare il mancato impedimento dell'evento alla sua effettiva realizzazione. In mancanza di tali poteri si rischierebbe, invece, di configurare un'ipotesi di responsabilità "per fatto altrui", non ammissibile alla luce delle garanzie costituzionali che presidiano il nostro ordinamento penale.

Ciò, tuttavia, non esclude la possibilità di un **concorso** con un contributo effettivo nei reati eventualmente posti in essere dagli organi sociali. Non vi sono ostacoli a ipotizzare una **responsabilità dei revisori legali di natura commissiva per fatti propri o in concorso con gli amministratori, materiale o morale**, secondo i principi generali di imputazione in materia penale allorquando, ad esempio, abbiano svolto in concreto un'attività di consiglio, di suggerimento, di proposito o, in genere di compartecipazione nel reato degli amministratori¹³.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui i reviso-

ri si accordino con gli amministratori, anche prima della commissione di un illecito, assicurando che le falsità o le omissioni non verranno portate alla luce nelle proprie relazioni e comunicazioni e così fornendo un concorso "morale" alla commissione del reato. Si pensi anche all'ipotesi in cui la società non fornisca informazioni o risposte esaurienti alle richieste di chiarimento su operazioni che appaiono illecite. In tali eventualità, il revisore dovrebbe dichiarare l'impossibilità a esprimere un giudizio e la divulgazione di prassi illecite, tramite la relazione sul bilancio; e la deliberata omissione di tale doveroso giudizio potrebbe favorire la commissione di un fatto di reato.

Per quanto riguarda i **reati fallimentari**, i revisori non sono inclusi tra i soggetti attivi menzionati dai delitti di bancarotta societaria previsti dagli artt. 223-224 del RD 267/42. Anche in queste ipotesi potrebbe, tuttavia, essere ipotizzabile un **concorso del revisore nel reato altrui**. Si pensi alla dolosa mancata formulazione di un giudizio negativo sui bilanci in contestazione, attraverso la propria relazione. Nel caso portato all'attenzione del Tribunale di Milano¹⁴, d'anzi evidenziato, era stata contestata dal pubblico ministero la responsabilità dei revisori per concorso nella bancarotta fraudolenta impropria da false comunicazioni sociali¹⁵ con la generale clausola dell'art. 110 c.p., con l'affermazione secondo cui la locuzione "*se i revisori avessero svolto la loro funzione legale, avrebbero dovuto evidenziare nel conto economico la perdita*

"scorrettezze" operate dai redattori dei rendiconti, non si attivino adeguatamente per evitarne l'approvazione. Nello stesso senso Cass. 19.7.2018 n. 33843, *ivi*.

11 L'obbligo per i revisori di scambiare informazioni con il Collegio sindacale, previsto dall'art. 2409-septies c.c., è volto, infatti, a garantire a tale ultimo organo, dotato di poteri più incisivi, la possibilità di esplicitare correttamente la propria funzione di garanzia, diretta, in generale, ad assicurare l'osservanza della legge.

12 Simile questione sui "poteri impeditivi" si è posta per i componenti dell'Organismo di Vigilanza ai sensi del DLgs. 231/2001. Si veda sul punto un recente intervento di Santoriello C. "Non c'è due senza tre: la giurisprudenza riconosce nuovamente in capo all'Organismo di Vigilanza un ruolo di sindacato sulle scelte di gestione dell'azienda", *Giur. pen.*, 5, 2021, che, commentando la sentenza del Trib. Milano 7.4.2021 n. 10748, nega un ruolo di sindacato diretto e totale sulle scelte gestorie dell'azienda e dei suoi vertici e individua invece "una funzione meramente precauzionale" in forza della quale l'OdV "qualora ravvisi un'incompletezza nei protocolli di prevenzione o un mancato rispetto delle procedure da parte dei destinatari dell'auto-normazione, deve semplicemente procedere alla segnalazione del fatto ai vertici dell'ente".

13 Così Trib. Milano 14.1.2020, cit.

14 Trib. Milano 14.1.2020, cit.

15 Art. 223 del RD 267/42.

di esercizio [...] e nello stato patrimoniale la variazione del patrimonio netto" nei termini indicati nei capi di imputazione, uno per ogni annualità di bilancio.

Sul punto potrebbe influire la disciplina sulla crisi di impresa (DLgs. 14/2019) che tuttavia è in continuo divenire e dunque – ad oggi – non è possibile definire le possibili ulteriori responsabilità di natura penale che potrebbero coinvolgere i revisori¹⁶.

Va comunque precisato che la casistica giudiziaria è ridottissima. Nelle rare pronunce sono stati individuati alcuni **indici** per configurare la responsabilità dei revisori nella produzione del dissesto. In particolare, andrebbe dimostrato che la discrasia tra le eccezioni, i rilievi, le rettifiche e i memo, da un lato, e le relazioni di certificazione, dall'altro, non sia riconducibile ad un errato uso della discrezionalità valutativa, ma alla volontà di predisporre artatamente un giudizio non veritiero il quale, pur non tacendo le criticità, consenta il protrarsi dell'operatività aziendale. Andrebbe inoltre accertato che i revisori fossero consapevoli che la continuità aziendale non sarebbe stata viceversa consentita alla luce delle reali condizioni della società e che queste ultime avrebbero imposto la formulazione di conclusioni ben diverse, alle quali sarebbe necessariamente conseguita l'adozione di misure idonee a ridurre le dimensioni del dissesto¹⁷.

Sempre a titolo di concorso, sono state contestate nella prassi alcune condotte dei revisori nominati negli enti pubblici in relazione ai delitti di falso. Si tratta di ipotesi di concorso nella falsità ideologica realizzata dal pubblico ufficiale in atti pubblici (art. 479 c.p.), che trova il suo fondamento nell'articolato novero dei compiti funzionalmente assegnati ai revisori negli enti locali, come

desumibile dagli artt. 239 e 240 del TUEL¹⁸. Nelle motivazioni della Cass. n. 33843/2018¹⁹ viene, ad esempio, evidenziato il fatto che i revisori, nonostante la loro indiscussa competenza professionale, avevano "scientemente e del tutto volontariamente" omesso di svolgere i loro compiti, essendosi, al contrario, limitati ad attività superficiali, quale "qualche timido parere sui bilanci inoltrato al Consiglio comunale, quasi sempre in limine, poco prima dell'inizio della discussione assembleare, qualche verifica di cassa ed alcune controdeduzioni ai rilievi della Corte dei Conti assolutamente insoddisfacenti". La Corte ha così inquadrato la condotta dei revisori come una consapevole e volontaria – e, come tale, dolosa – omissione di rappresentazione di circostanze anomale nella gestione del denaro pubblico, "contrarie ai più elementari principi di contabilità pubblica, non essendosi i predetti, peraltro, limitati a detta omissione, ma essendosi, anzi, sotto altro aspetto, attivati per consentire dette condotte fraudolente, pervenendo addirittura a formulare giudizi di congruità e regolarità della gestione".

Nello stesso senso si era già pronunciata la giurisprudenza, affermando che rischiano una condanna per concorso in falso ideologico ex art. 479 c.p. i revisori degli enti locali che, consapevoli delle "scorrettezze" operate dai redattori dei rendiconti, non si attivino adeguatamente per evitarne l'approvazione²⁰.

SINDACI REVISORI

Può essere utile una breve annotazione rispetto alla posizione dei sindaci che svolgono anche la funzione di revisori. Il problema del rischio penale assume qui un particolare

16 Si veda da ultimo il DL 118/2021.

17 App. Bologna 2.4.2015, in *Sistema Integrato Eutekne*.

18 Si noti peraltro che, per le attività in cui il revisore negli enti pubblici assume anche la funzione di pubblico ufficiale (art. 357 c.p.), sarebbe possibile anche la commissione di uno dei reati propri di questa figura, dai reati di falso all'abuso d'ufficio.

19 Cass. n. 33843/2018, cit.

20 Così Cass. n. 18686/2012, cit.

significato in quanto tali soggetti riflettono e svolgono contemporaneamente la duplice funzione di controllo sull'attività e sui documenti societari dall'angolo visuale del sindaco, con la conseguenza che su di essi **gravano sia gli obblighi derivanti dall'art 2403 c.c. sia quelli previsti dal DLgs. 39/2010**²¹.

Non è possibile soffermarsi qui sull'ampia dottrina e casistica che delinea la responsabilità penale dei sindaci²². Questi ultimi – come è noto – sono titolari di una "posizione di garanzia" ex art. 40 comma 2 c.p. che non viene, invece, attribuita ai revisori. E tuttavia l'attività di revisione affidata al Collegio sindacale non potrà che aggravare la responsabilità di tale organo a fronte di eventuali reati commessi in concorso con gli amministratori, nella misura in cui all'attività di controllo tipica del sindaco (che attiene anche ai principi di corretta amministrazione) si affianchino quelle attività "di prima linea" consistenti nel puntuale controllo sulla corretta rilevazione dei fatti di gestione all'interno delle scritture contabili²³.

Utilizzando le parole del Tribunale di Torino²⁴, *"nella categoria delle falsificazioni eclatanti, per le quali non può aprioristicamente escludersi la responsabilità del sindaco non investito anche della revisione legale, possono quindi individuarsi le c.d. «frodi contabili», consistenti in modifiche o invenzioni arbitrarie di valori quantitativi certi ed oggettivi, tali da occultare la reale situazione economica, finanziaria e/o patrimoniale della società; già in astratto, invece, la «vigilanza» contabile del sindaco non revisore non è strutturalmente idonea ed efficace a portare alla luce le c.d. «frodi in valutazioni», comportanti alterazioni del bilancio per operazioni di stima*

e valutazione di dati non determinati e certi alla data di chiusura dell'esercizio, ma involgenti giudizi e calcoli prognostici".

LE VALUTAZIONI DISCIPLINARI

Ai sensi dell'art. 32 del DLgs. 39/2010, l'autorità giudiziaria è tenuta a dare immediata notizia al Ministero dell'Economia e delle finanze quando nei confronti dei soggetti iscritti nel registro dei revisori legali:

- è esercitata l'azione penale;
- è disposta l'applicazione di misure cautelari o di sicurezza;
- sono emesse sentenze che definiscono il grado di giudizio.

Deve essere, altresì, comunicata al Ministero dell'Economia e delle finanze e alla CONSOB la sentenza penale pronunciata a carico dei responsabili della revisione legale, dei componenti dell'organo di amministrazione, dei soci e dei dipendenti della società di revisione legale per i reati commessi nell'esercizio della loro attività.

ANTIRICICLAGGIO

Un cenno meritano anche le responsabilità dei revisori connesse agli obblighi antiriciclaggio. Ai sensi dell'art. 3 comma 4 lett. d) ed e) del DLgs. 231/2007, i revisori legali e le società di revisione legale, con o senza incarichi su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regime intermedio, **sono inclusi nel novero dei soggetti obbligati al rispetto della normativa antiriciclaggio**.

Alla violazione degli obblighi previsti possono conseguire sia le sanzioni penali più genera-

21 Caraccioli I., "Le segnalazioni di operazioni sospette ed i rischi penal-tributari dei sindaci revisori", in *questa Rivista*, 1, 2017.

22 Per una disamina si rinvia a De Angelis L. "Il Collegio sindacale e il sindaco unico", Manuali Eutekne, Torino, 2016, p. 837 ss. e Comellini S. "La responsabilità penale dei sindaci", in AA.VV. "Collegio sindacale e sindaco unico", Quaderni Eutekne, 118, Torino, 2014, p. 763-820. Si vedano inoltre Traversi A. "Sindaco di società: un'attività ad alto rischio penale?", in *questa Rivista*, 7-8, 2020; Artusi M.F. "Valutazione attenta del giudice penale sulle scelte di attivazione dei sindaci nella crisi di impresa", *ivi*, 1, 2021; Gennai S., Traversi A. "Rischio penale più elevato per i sindaci di società del medesimo gruppo", *ivi*, 3, 2021.

23 Cfr. Cass. pen. 23.6.2020 n. 19091, in *Sistema Integrato Eutekne*.

24 Trib. Torino GUP 27.1.2015 n. 1801, in *Sistema Integrato Eutekne*.

li delineate nell'art. 55 del DLgs. 231/2007²⁵, sia talune sanzioni amministrative sancite dal medesimo decreto.

Rileva qui, in particolare, l'art. 62 comma 5 del DLgs. 231/2007 che prevede nei confronti dei revisori legali e delle società di revisione legale, con incarichi di revisione su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regime intermedio, una sanzione amministrativa pecuniaria da 3.000 a 1.000.000 di euro, quando questi si rendano responsabili di violazioni gravi, ripetute o sistematiche o plurime:

- delle disposizioni in tema di adeguata verifica, di obblighi di comunicazione o di obblighi di segnalazione di operazioni sospette (Titolo II, Capi I, II e III del DLgs. 231/2007);
- della disciplina in materia di procedure e controlli interni di cui agli artt. 15 e 16 del DLgs. 231/2007 e delle relative disposizioni attuative adottate dalla CONSOB.

RESPONSABILITÀ "231"

A differenza dei reati societari previsti dal codice civile e richiamati nella loro quasi totalità dall'art. 25-ter del DLgs. 231/2001, **gli illeciti penali dei revisori, ad oggi, non possono dare vita ad una responsabilità degli enti ai sensi del DLgs. 231/2001.**

In proposito, le Sezioni Unite hanno ribadito

il principio di stretta legalità e, dunque, l'esclusione dall'ambito "231" del reato di falsità nelle relazioni delle società di revisione²⁶.

Nè si possono qualificare i revisori come soggetti apicali o sottoposti così come indicati nell'art. 5 comma 1 del DLgs. 231/2001²⁷.

CONCLUSIONI

Volendo trarre alcune conclusioni da quanto sin qui rappresentato, va evidenziata la profonda distinzione sul piano della responsabilità penale tra sindaci e revisori; elemento che non cessa di sollevare dubbi e istanze di riforma tra i professionisti²⁸.

D'altra parte è importante non ampliare eccessivamente l'ambito di operatività del diritto penale, soprattutto sotto forma di "posizione di garanzia", favorendo – nell'ambito del diritto delle imprese – gli strumenti di *self-regulation*, di responsabilità sociale dell'impresa e di implementazione di misure civilistiche e contrattuali.

È principio valido da preservare sia per i sindaci che per i revisori che la sanzione penale mantenga la sua natura di "*extrema ratio*" e che il giudizio sia sempre effettuato in concreto avendo riguardo all'effettiva attività svolta (o non svolta) dai soggetti coinvolti nel controllo societario.

25 Per un approfondimento sulle sanzioni penali nell'anticiclaggio si veda Artusi M.F., Meoli M. "Le sanzioni penali e amministrative", *Monografie online*, www.eutekne.it, marzo 2021.

26 Cass. SS.UU. 22.9.2011 n. 34476, in *Sistema Integrato Eutekne*, con nota di De Vivo A. "Escluso dalla «231» il reato di falsità nella revisione legale", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.9.2011.

27 "L'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio: a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a)".

28 "Il Codice della crisi era intervenuto per risolvere questa distorsione del sistema ponendo a carico degli organi di controllo societari, del revisore contabile e della società di revisione, «ciascuno nell'ambito delle rispettive funzioni», il duplice obbligo di «segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi» e di «informare senza indugio l'OCRI in caso di omessa o inadeguata risposta» (art. 14 del CCII). [...] Il DL 118/2021, in controtendenza rispetto agli sforzi fatti per creare un efficace coordinamento tra le due funzioni (di controllo contabile e controllo sull'amministrazione) ha invece stabilito che l'obbligo di segnalare all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di composizione della crisi compete esclusivamente all'organo di controllo societario". Cfr. Baudino A., Frascini R., Vernerio P. "Revisore assente nella nuova composizione negoziata della crisi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 9.9.2021.