



OSSERVATORIO  
COMPLIANCE 231

*di Morri Rossetti*

# Monthly Roundup

Febbraio 2024

## MONTHLY ROUNDUP

**Febbraio 2024**

I principali aggiornamenti in materia di 231 dello scorso mese.

### PRINCIPALI AGGIORNAMENTI

#### **Superbonus: il sequestro dei crediti e le “contraddittorie” tutele per il terzo in buona fede<sup>1</sup>**



La recente sentenza della Corte di cassazione n. 3108/2024 tratta il tema molto attuale del sequestro preventivo ex art. 321 co. 1 c.p.p. dei crediti fiscali ceduti a un istituto bancario derivanti dalla fruizione del c.d. Superbonus 110% in assenza di esecuzione dei lavori e a fronte di condotte idonee a configurare i delitti di truffa e autoriciclaggio.

La pronuncia offre uno spunto per formulare alcune riflessioni di più ampio spettro, di natura sia fiscale che penale, in relazione alle conseguenze in capo al cessionario derivanti dall’acquisto di crediti d’imposta illegittimamente ottenuti dal beneficiario.

Attraverso l’esame della giurisprudenza pronunciatasi in punto di diligenza richiesta agli operatori del settore coinvolti in operazioni di cessione dei crediti fiscali previsti dalla normativa di emergenza da Covid-19, si forniscono alcune indicazioni rilevanti per la tutela dei diritti del terzo in buona fede.

#### **La recente pronuncia in materia di sequestro impeditivo dei crediti fiscali ceduti a terzi in buona fede.**

La Corte di cassazione è recentemente tornata sul tema del sequestro di crediti ceduti a terzi (nel caso di specie, un istituto bancario) in caso di fruizione del c.d. *Superbonus 110%* in assenza di esecuzione dei lavori. La II Sezione Penale, nella sentenza n. 3108/2024, ne ha ribadito il pacifico assoggettamento a sequestro impeditivo valorizzando il nesso che avvince la res e il reato commesso, con la conseguenza che possono essere sottoposte alla misura anche i beni di proprietà di terzi estranei all’illecito e in buona fede, ove la libera disponibilità del bene sia comunque idonea a costituire un pericolo ai sensi dell’art. 321, co. 1, c.p.p.

Nel caso di specie, il Tribunale di Treviso **ha rigettato le istanze di riesame proposte da**

<sup>1</sup> Il presente contributo è stato redatto in collaborazione con l’Osservatorio Giustizia Tributaria nell’ambito della nuova rubrica mensile “Focus Penale Tributario”.

**alcuni istituti bancari avverso il decreto di sequestro preventivo** avente ad oggetto, tra gli altri beni, i crediti fiscali acquistati dagli istanti, in relazione ai delitti di autoriciclaggio e truffa, contestati a vari soggetti in forza di condotte sostanziate nell'omessa esecuzione di opere edili ammesse all'agevolazione fiscale introdotta dall'art. 121 del Decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020). Relativamente a tali opere, erano state perpetrate **condotte consistenti in false asseverazioni e fatturazioni al committente, dalle quali era derivato il riconoscimento di crediti di imposta successivamente ceduti alla banca.**

La Suprema Corte ha confermato la decisione del Tribunale del riesame, condividendo il principio di diritto già espresso nell'ordinanza impugnata in base al quale, in caso di contestazione avente ad oggetto il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato, **possono essere sottoposti a sequestro preventivo impeditivo i crediti di proprietà di terzi cessionari** di cui all'art. 121, co. 1, lett. b) del D.L. n. 34/2020 in quanto costituiscono **cose pertinenti al reato**, non rilevando la condizione soggettiva (buona fede) dei cessionari medesimi.

I Giudici, infatti, hanno valorizzato il collegamento "oggettivo" tra la *res* e il reato, unico vincolo di cui l'art. 321, co. 1, c.p.p. richiede la prova ai fini del sequestro impeditivo.

La banca ricorrente, dunque, nel tentativo di dimostrare l'insussistenza del presupposto della pertinenzialità al reato dei crediti oggetto di sequestro, aveva sostenuto la tesi secondo cui, una volta esercitata dal cedente l'opzione per la cessione, con conseguente rinuncia al diritto alla detrazione nella misura del 110%, si verificherebbe un'ipotesi sostanzialmente novativa in base alla quale il credito sorgerebbe in capo al cessionario *"a titolo originario, quindi depurato da qualunque vizio, anche radicale, che avesse eventualmente colpito il diritto alla detrazione"*. Tesi insostenibile, a giudizio della

Corte, in quanto postulante a tutela del cessionario una sorta di garanzia sine die dello Stato, avente ad oggetto un credito, quello ceduto, viziato da difetto assoluto dei presupposti di legge.

E in effetti, l'esercizio dell'opzione per la cessione del credito d'imposta comporta la rinuncia al beneficio della detrazione e non implica la costituzione in capo al cessionario di un nuovo e distinto credito, ma semplicemente una successione di eventi che comportano un fenomeno di *"evoluzione"* del credito, non di sua *"sostituzione"*.

A conclusioni diverse, peraltro, non si può pervenire – secondo la cassazione – neppure valorizzando i commi 4, 5 e 6 dell'art. 121 D.L. n. 34/2020 che, come evidenziato dalla banca ricorrente, valorizzerebbero la buona fede dei fornitori e dei soggetti cessionari prevedendo che essi rispondano solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto e che la loro responsabilità in solido operi solamente in caso di concorso nella violazione.

Tali commi non introdurrebbero, invero, sempre secondo il ragionamento dei giudici, *"una disciplina derogatoria a quella ordinaria penale con riferimento al sequestro preventivo. Il vincolo impeditivo, infatti, **implica soltanto l'esistenza di un collegamento tra il reato e la cosa, non tra il reato e il suo autore, cosicché possono essere oggetto del provvedimento anche le cose in proprietà di un terzo, estraneo all'illecito ed in buona fede; ne deriva, che non rileva in questa sede l'eventuale responsabilità del terzo cessionario né i presupposti oggettivi o soggettivi di questa per come ricavabili dai commi 4, 5 e 6 in oggetto, occorrendo soltanto verificare piuttosto se la libera disponibilità della res - anche in capo allo stesso terzo - sia idonea a costituire un***

*pericolo nei termini di cui all'art. 321, comma 1, cod. proc. pen."*

## **La giurisprudenza sulla tutela del terzo in buona fede – spunti di riflessione**

La pronuncia appena esaminata offre l'occasione per formulare alcune riflessioni di ordine tanto fiscale, quanto penalistico.

### **Profili fiscali**

Sotto il primo profilo, occorre considerare che l'art. 121 del Decreto Rilancio prevede:

- al comma 4, che fornitori e cessionari rispondono esclusivamente per il caso di *irregolare o indebito utilizzo* del credito d'imposta, non per la non spettanza ai beneficiari della detrazione d'imposta;
- al comma 5 che, in assenza (anche parziale) dei requisiti per fruire della detrazione d'imposta, l'Agenzia delle Entrate deve provvedere al recupero *nei confronti del beneficiario* (i.e. il cedente) l'importo corrispondente alla detrazione non spettante, maggiorato di interessi ex art. 20 d.P.R. n. 602/1973 e di sanzioni di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate ha ripetutamente affermato che *"i fornitori e i cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto"* (provvedimento 8 agosto 2020 del Direttore dell'Agenzia) e che, pertanto, **ove venga accertata la carenza di presupposti per l'esercizio della detrazione da parte del beneficiario "il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto"** all'utilizzo dello stesso (circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020). In punto di controlli, la circolare n. 23/E del 23 giugno 2022 ha inoltre precisato che *"il recupero dell'importo della detrazione non*

*spettante è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario"* (ed è un ragionamento lineare, atteso che diversamente l'Amministrazione sarebbe legittimata ad esercitare un potere di controllo finalizzato al recupero della detrazione in capo sia ai beneficiari che ai cessionari, configurando un evidente fenomeno di duplicazione), per i cessionari e i fornitori operando, viceversa, la clausola contenuta nel richiamato quarto comma dell'art. 121.

E se è vero che il sesto comma della norma in commento dispone nel senso che in presenza di concorso nella **violazione con dolo o colpa grave** non solo opera l'art. 9, co. 1, D.Lgs. n. 472/1997 (la cui applicazione, pertanto, presuppone l'accertamento di una condotta improntata da uno specifico elemento psichico), ma si **configura altresì un'ipotesi di responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e del cessionario**, si deve tuttavia considerare come tale responsabilità sussista *"per il pagamento dell'importo di cui al comma 5"*, cioè a dire *"l'importo corrispondente alla detrazione non spettante"*. In altri termini, **l'Agenzia è legittimata a recuperare presso il cessionario il solo controvalore della detrazione non spettante** (maggiorato degli interessi ex art. 20 d.P.R. n. 602/1973), **non anche il credito d'imposta riconosciuto in conseguenza della cessione**.

Pertanto, appare quantomeno contraddittorio, pur nella consapevolezza del doppio binario e delle peculiarità di rito, che il giudice penale si attenga ai diversi e più restrittivi criteri previsti per il **sequestro impeditivo** (senza contare quanto si dirà nel prosieguo circa la possibilità di fare ricorso, alternativamente, allo strumento del sequestro preventivo finalizzato alla confisca), con tutto ciò che ne deriva in termini di valutazione della sussistenza di profili di buona fede in capo al terzo acquirente.

Quanto fin qui detto trova, del resto, riscontro nel dato normativo. L'art. 28-ter del D.L. n. 4/2022 (Decreto Sostegni-ter) prevede che l'utilizzo dei crediti d'imposta in esame, inibito nel periodo di assoggettamento a sequestro disposto dall'Autorità giudiziaria, "può avvenire, una volta cessati gli effetti del provvedimento": disposizione riferita alle misure in corso al 26 febbraio 2022, che l'Amministrazione finanziaria ha recepito senza delineare ipotesi di limitazione in sede interpretativa (cfr. circolare n. 19/E del 27 maggio 2022).

### **Profili penali**

Dal punto di vista penale, invece, occorre ragionare in merito al sequestro dei crediti fiscali entrati nella disponibilità dei cessionari e agli strumenti di tutela dei loro diritti ove sia possibile identificarli come "persone estranee al reato".

Occorre considerare, innanzitutto, che per i reati di truffa ai danni dello Stato, riciclaggio, autoriciclaggio e i reati fiscali previsti dal D.lgs. 74/2000 è prevista, in caso di condanna, la confisca obbligatoria dei beni che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato (vd. artt. 640 quater c.p., 648 quater c.p., 12 bis D.lgs. 74/2000).

Pertanto, nei confronti dei crediti fiscali derivanti dalla realizzazione di alcuna delle fattispecie sopra richiamate, anziché il sequestro impeditivo (art. 321 co. 1 c.p.p.) di cui si è vista l'applicazione nel caso esaminato nel precedente paragrafo, potrebbe applicarsi il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, previsto dal comma 2 dell'art. 321 c.p.p.

Inoltre, a prescindere dal titolo (impeditivo o finalizzato alla confisca) in base al quale sia originariamente disposto il sequestro, in caso di condanna, gli stessi crediti sarebbero in ogni caso destinati alla confisca.

**I presupposti per l'applicazione dei due tipi di sequestro preventivo, però, non sono i medesimi.** Mentre, infatti, per il sequestro impeditivo sono sufficienti la pertinenzialità del bene al reato e la sussistenza del *periculum in mora*, per **procedere alla confisca** (e dunque, in fase cautelare, al sequestro ex art. 321 co. 2 c.p.p.) **è necessario che il soggetto a cui appartengono i beni da confiscare non rientri nella nozione di "persona estranea al reato"**.

Risulta perciò di interesse comprendere quali siano i **presupposti per riconoscere la "estraneità al reato"** del terzo nella cui disponibilità sono i beni potenzialmente confiscabili, così da poter individuare gli strumenti a disposizione dello stesso per tutelarsi dallo spossessamento operato dallo Stato.

Tra le più rilevanti sentenze sul tema, si cita la pronuncia della Cassazione Penale Sezioni Unite n. 9/1999, la quale – prendendo posizione tra diversi orientamenti parzialmente contrastanti – ha stabilito un principio ad oggi pienamente condiviso dalla giurisprudenza secondo cui in tema di confisca, rientra nella nozione di "persona estranea al reato" il soggetto che, oltre a non aver concorso alla commissione del reato, non abbia neppure tratto vantaggio dall'altrui attività criminosa. A ciò la Corte ha però aggiunto che "*il concetto di estraneità al reato è individuabile anche in presenza dell'elemento di carattere oggettivo integrato dalla derivazione di un vantaggio dall'altrui attività criminosa, purché sussista la connotazione soggettiva identificabile nella buona fede del terzo, ossia nella non conoscibilità - con l'uso della diligenza richiesta dalla situazione concreta - del predetto rapporto di derivazione della propria posizione soggettiva dal reato commesso dal condannato*".

Si comprende dunque come, a differenza che per il sequestro impeditivo ex art. 321 co. 1 c.p.p., nel sequestro finalizzato alla confisca (e nella

successiva confisca) assumano rilievo la buona fede e l'affidamento incolpevole del terzo cui appartengono le cose sequestrate/confiscate. Diversamente, infatti, si attribuirebbe alla confisca una base meramente oggettiva, giungendo a soluzioni ritenute incompatibili con il principio costituzionale di personalità della responsabilità penale (art. 27 co. 1 Cost.)

Infine, le Sezioni Unite hanno precisato che *"i terzi che vantano diritti reali hanno l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fatta valere sulla cosa confiscata, essendo evidente che essi sono tenuti a fornire la dimostrazione di tutti gli elementi che concorrono ad integrare le condizioni di "appartenenza" e di "estraneità al reato", dalle quali dipende l'operatività della situazione impeditiva o limitativa del potere di confisca esercitato dallo Stato"*.

Grava sui terzi, pertanto, l'onere di provare sia la titolarità del diritto reale sul bene oggetto della misura preventiva o definitiva, sia la mancanza di collegamento con l'altrui condotta delittuosa o, nell'ipotesi in cui un simile nesso sia invece configurabile per sussistenza di un vantaggio derivante dalla stessa, all'affidamento incolpevole ingenerato da una situazione di apparenza che rendeva scusabile l'ignoranza o il difetto di diligenza.

Tali principi sono stati applicati dalla Terza Sezione della Corte di cassazione (sentenza n. 45558 del 16 novembre 2022) proprio in un caso relativo al sequestro finalizzato alla confisca in capo al cessionario Poste Italiane S.p.A. di crediti di imposta derivanti dall'indebita fruizione, da parte del cedente, del Superbonus 110%.

Nel caso di specie, il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Parma ha proposto ricorso per cassazione avverso il provvedimento con il quale il giudice del riesame, in accoglimento del ricorso presentato da Poste Italiane, aveva

disposto il dissequestro dei crediti fiscali, accogliendo le argomentazioni della difesa in base alle quali, in estrema sintesi, il cessionario del credito acquisirebbe a titolo originario e non derivativo e i crediti sarebbero sempre esistenti e legittimamente utilizzabili dal cessionario in buona fede.

La cassazione ha ritenuto invece di non condividere le posizioni assunte dal Tribunale del riesame, sostanzialmente affermando quanto invece ribadito nella recente sentenza n. 3108/2024 sopra commentata circa il carattere derivativo dell'acquisto dei crediti da parte del cessionario.

Per quanto di interesse ai fini del presente elaborato, nella sentenza in esame la Corte, annullando con rinvio l'ordinanza di dissequestro, si è concentrata sul tema dell'estraneità al reato del terzo cessionario del credito fiscale, fornendo importanti spunti per individuare i limiti del comportamento richiesto a quest'ultimo affinché possa dirsi sussistente la sua buona fede e, dunque, operante il limite all'apprensione del bene da parte dello Stato.

Il ragionamento della Corte parte dal presupposto, come anticipato ormai consolidato in giurisprudenza, in base al quale **il limite alla confisca consistente nell'appartenenza del bene a una "persona estranea al reato" opera se questa (i) non ha ricevuto vantaggi e utilità dal reato e (ii) versa in una situazione di buona fede**.

Quanto al primo dei due presupposti, la Corte ha ritenuto che nel caso di specie Poste Italiane abbia indubbiamente tratto un vantaggio economico dalla cessione dei crediti d'imposta, avendoli acquistati a un prezzo inferiore rispetto al loro valore nominale e dunque realizzato un utile strettamente collegato alla commissione del reato.

Rispetto invece al presupposto della buona fede, la cassazione ha sostanzialmente demandato al giudice del rinvio la valutazione della sussistenza della stessa, ritenendo che tale valutazione non fosse stata adeguatamente compiuta in prima istanza dal Tribunale del riesame.

### **Gli obblighi di diligenza gravanti in capo al cessionario dei crediti fiscali**

Nell'ordinanza di dissequestro impugnata dalla Procura la negligenza di Poste Italiane veniva esclusa sulla base della sola circostanza che originariamente le disposizioni del c.d. Decreto Rilancio non attribuivano al cessionario il compito di effettuare controlli circa l'effettiva spettanza del beneficio in capo al beneficiario del credito d'imposta.

Secondo la cassazione, invece, **la diligenza richiesta agli istituti di credito e agli altri enti anche pubblici** che, come Poste Italiane, rientrano nel campo applicativo degli obblighi antiriciclaggio stabiliti dal D.lgs. 231/2007, implica la conoscenza e applicazione delle Comunicazioni emesse da UIF (in data 16 aprile 2020 e 11 febbraio 2021) proprio al fine di mettere in guardia gli operatori del settore finanziario e creditizio dai rischi di operazioni fraudolente connesse, tra le altre, alle procedure di cessione del credito di imposta introdotto dal Decreto Rilancio.

Tali Comunicazioni, infatti, pur non prevedendo disposizioni vincolanti, **forniscono indicazioni precise su fattori di rischio ed elementi sintomatici di possibili operazioni illecite che devono essere opportunamente valutati dall'operatore diligente in una fase antecedente la conclusione dell'acquisto del credito.** Le anomalie individuate dall'UIF attengono sia alle caratteristiche soggettive dell'impresa cedente o cessionaria (es. costituzione recente, forma giuridica flessibile e semplice, assenza di strutture organizzative reali,

plurimo coinvolgimento in cessioni di crediti/accolti di debiti), sia gli aspetti oggettivi dei comportamenti rilevati (es. prezzo di vendita notevolmente inferiore al valore nominale, anomalo coinvolgimento di professionisti, stipula di ripetuti contratti di cessione di crediti fiscali nella medesima giornata o con la ricorrenza dei medesimi soggetti).

La cassazione ha sottolineato peraltro che, nel caso di specie, Poste Italiane aveva attivato i controlli antiriciclaggio e, rilevando alcune anomalie nell'operatività connessa alla cessione dei crediti d'imposta da parte di taluno degli indagati, aveva effettuato diverse segnalazioni all'UIF in un momento però successivo alla cessione dei crediti d'imposta e, dunque, in violazione delle indicazioni provenienti dall'UIF.

Spetterà dunque al giudice del rinvio valutare se, nel caso concreto, Poste Italiane possa ritenersi "persona estranea al reato", dando rilievo anche ad atteggiamenti antidoverosi di tipo colposo, eventualmente consistenti anche nella mancata valutazione degli indici sintomatici di illiceità individuati dall'UIF, la cui sussistenza porterebbe ad escludere la sua buona fede e, di conseguenza, a privarla del diritto alla restituzione del bene.

In conclusione, la sentenza commentata offre importanti indicazioni per tutti gli operatori del settore coinvolti in operazioni di cessione dei crediti fiscali previsti dalla normativa di emergenza da Covid-19, stabilendo dei requisiti minimi di diligenza che devono rispettarsi e la cui tracciabilità deve essere garantita al fine di potersi tutelare dalle misure ablatorie che lo Stato potrebbe attuare su detti crediti in sede penale.

A ciò si aggiungono inoltre le novità introdotte dal c.d. "Decreto blocca cessioni" (D.L. 11/2023, convertito con la L. 38/2023), emanato per tentare di arginare i danni economici provocati dall'indebito utilizzo del meccanismo delle

cessioni, che comprendono, tra le altre, alcune modifiche ed implementazioni alla lista di documenti che il fornitore che ha applicato lo sconto in fattura o il cessionario che ha acquistato il credito deve possedere affinché sia escluso il concorso nella violazione e quindi la responsabilità in solido in caso di mancanza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione.

Di rilievo è, per esempio, la previsione di un'attestazione, rilasciata dal soggetto che è controparte nella cessione, di avvenuta osservanza degli obblighi anticiclaggio di cui agli artt. 35 e 42 del Decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231.

\* \* \*

### **Abrogazione dell'abuso d'ufficio e modifiche al traffico di influenze illecite: approvato in Senato il DDL Nordio**



Lo scorso 13 febbraio il Senato ha approvato in prima lettura il Disegno di Legge recante *"Modifiche al Codice Penale, al Codice di Procedura Penale, all'ordinamento giudiziario e al Codice dell'Ordinamento Militare"* (c.d. DDL Nordio). Il testo è dunque attualmente passato alla Camera dei Deputati per la seconda lettura.

Per quanto rileva in questa sede, il DDL prevede l'abrogazione dell'abuso d'ufficio, reato previsto dall'art. 323 c.p., che punisce il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio che, nello

svolgimento della propria carica e con le modalità previste dalla norma, abusa del proprio potere.

L'abuso d'ufficio era stato inserito nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti dal D.lgs. n. 75/2020, seppur nelle sole ipotesi in cui il fatto comportasse un'offesa agli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Altra modifica al Codice Penale che assume rilievo ai nostri fini è l'intervento sull'art. 346 bis, che disciplina il reato di traffico di influenze illecite e che, dal 2019, rientra nell'elenco dei reati presupposto 231.

Oltre all'aumento del minimo edittale – che passa da 1 anno a 1 anno e 6 mesi – il disegno di legge prevede un restringimento del perimetro del penalmente rilevante. La nuova formulazione della norma, infatti, prevede che le relazioni del mediatore con il pubblico ufficiale debbano essere sfruttate intenzionalmente ed esistenti. Non rileveranno più dunque, ai fini della configurazione dell'art. 346 bis c.p., le millanterie e le relazioni solo asserite. L'utilità data o promessa al pubblico ufficiale/incaricato di pubblico servizio, infine, dovrà avere necessariamente natura economica.

\* \* \*



## **“Gestione e controllo dell’ente”: ampliamento della nozione e possibili effetti**



Si segnala la recente sentenza della Corte di Cassazione, V Sezione Penale, n. 3211 del 2024, nell’ambito della quale gli Ermellini hanno colto l’occasione per pronunciarsi sulla portata estensiva dell’art. 5 del D. Lgs. 231/2001 e di conseguenza sull’ampliamento dei margini di responsabilità degli enti derivante da reato presupposto.

### **Il caso**

Il procedimento a carico di una società è scaturito dalle condotte di accesso abusivo a sistema informatico realizzate da alcuni soggetti apicali di altro soggetto giuridico, i quali - in epoca successiva alla realizzazione di tali condotte illecite - erano confluiti nella società indagata, diretto *competitor* della Società di provenienza.

I giudici di merito avevano ritenuto la società *competitor* responsabile per il reato di cui all’art. 24-bis D. Lgs. 231/2001 in ragione del reato di accesso abusivo a sistema informatico commesso dagli imputati a danno della Società di provenienza.

### **Il giudizio di legittimità**

Il soggetto giuridico indagato ha presentato ricorso in Cassazione eccependo l’erronea applicazione dell’art. 5 D. Lgs. 231/2001 in quanto i reati ascritti agli imputati erano stati commessi in un momento antecedente al loro ingresso nella realtà aziendale. Ad opinione della ricorrente al

momento della commissione del reato gli imputati non erano alle dipendenze della Società, né potevano esercitare un’attività di gestione e controllo.

I giudici di legittimità hanno ritenuto il ricorso fondato in quanto, per poter muovere un rimprovero al soggetto giuridico, i giudici di merito avrebbero dovuto valutare la possibilità di qualificare o meno i soggetti che hanno realizzato tali condotte come “persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dell’ente”.

### **I principi di diritto**

Gli Ermellini hanno inteso fornire con la sentenza in esame dei principi di diritto utili a ravvisare i confini dell’esercizio dei poteri di gestione e controllo.

L’art. 5 del D. Lgs. 231/2001 ravvisa la responsabilità dell’ente per reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio 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”*.

Ad opinione dei giudici precedenti è necessaria una lettura estensiva e maggiormente orientata al dato letterale della disposizione in esame, in quanto *“l’obiettivo del legislatore è stato quello di colpire con sanzioni amministrative di carattere economico ed interdittivo l’attività sempre più insidiosa anche dal punto di vista criminale posta in essere dalla società mediante soggetti che a vario titolo operano per raggiungere le finalità, talora illecite, che essa si propone”*.

Inoltre, la Corte ritiene che non sia necessario che l’autore del reato eserciti in via di fatto la gestione che il controllo dell’ente, essendo

sufficiente l'esercizio di "almeno una di queste funzioni (...) in via di mero fatto".

In questo senso deriva che una Società potrebbe essere chiamata a rispondere "anche per i reati commessi dai componenti formali del collegio sindacale, i quali in concreto svolgono, come attestato dalla ricorrenza degli indici disvelatori della qualifica ex art. 2639 cod. civ., anche il ruolo di amministratori di fatto dell'ente".

## Conclusioni

La Corte di Cassazione **ha esteso la portata del concetto di gestione e controllo dell'ente anche in via di mero fatto**, il che determina necessariamente un **ampliamento dei confini della responsabilità amministrativa dell'ente**.

Sembra quindi che i giudici di legittimità, indicando tali principi di diritto ai giudici del rinvio, abbiano ravvisato **una responsabilità in capo all'ente che avrebbe inserito all'interno della propria organizzazione aziendale un soggetto resosi responsabile del reato di accesso abusivo a sistema** informatico a danno della società di provenienza e (presumibilmente) a vantaggio del suo diretto *competitor*.

## Possibili ricadute sul Modello 231

Alla luce di tale pronuncia risulta interessante valutare quali possono essere i **presidi di controllo che una Società può adottare al fine di evitare l'inserimento all'interno della propria organizzazione aziendale di soggetti dipendenti e/o apicali provenienti da diretti competitor**, i quali potrebbero essersi resi responsabili di condotte illecite a danno della Società di provenienza e a vantaggio della nuova struttura societaria, la quale potrebbe essere destinataria di una sentenza di condanna.

\* \* \*

## Reati presupposto e normativa a tutela dei beni culturali e paesaggistici



In data 8 febbraio, è entrata in vigore la legge 22 gennaio 2024, n. 6 recante "Disposizioni sanzionatorie in materia di distruzione, dispersione, deterioramento, deturpamento, imbrattamento e uso illecito di beni culturali o paesaggistici e modifiche agli articoli 518-duodecies, 635 e 639 del Codice Penale".

Il provvedimento in esame sanziona, in primo luogo, chiunque "distrugge, disperde, deteriora o rende in tutto o in parte inservibili o, ove previsto, non fruibili beni culturali o paesaggistici propri o altrui".

In secondo luogo, è destinatario di sanzione "chiunque, fuori dei casi di cui al comma 1, deturpa o imbratta beni culturali o paesaggistici propri o altrui, ovvero destina i beni culturali ad un uso pregiudizievole per la loro conservazione o integrità ovvero ad un uso incompatibile con il loro carattere storico o artistico".

Nel dettaglio, la legge modifica gli articoli 518-duodecies c.p. (Distruzione, dispersione, deterioramento, deturpamento, imbrattamento e uso illecito di beni culturali o paesaggistici), 635 (Danneggiamento) e 639 (Depauperamento e imbrattamento di cose altrui) integrando – in tal modo – la tutela ai beni culturali e paesaggistici.

Si precisa, sul punto, che il delitto di cui all'art. 518-duodecies c.p. è **reato presupposto della**

**responsabilità amministrativa dell'ente** ai sensi dell'art. 25-septiesdecies del D.Lgs. 231/2001.

\* \* \*

### **L'approdo della Cassazione sul concorso dei revisori nella bancarotta societaria**



La Corte di Cassazione, con sentenza n. 47900 del 30 novembre 2023, si è pronunciata sul tema del concorso dei revisori dei conti nel reato di bancarotta societaria previsto dall'art. 223 co. 2 n. 1 l. fall. In particolare, i giudici non hanno ritenuto integrata la responsabilità penale di questi ultimi, sulla scia dell'orientamento dottrinale che esclude la sussistenza in capo ai revisori di un dovere e potere di gestione e controllo dell'andamento societario, che resta invece in

capo all'organo amministrativo e all'organo interno di controllo.

La Cassazione ritiene quindi che non possa ravvisarsi in capo ai revisori un'ipotesi di concorso nel reato mediante omissione, in quanto non viene individuato da parte del legislatore un dovere giuridico di impedire la realizzazione da parte di altri di tali situazioni di dissesto societario.

Ciò non esclude tuttavia un'ipotesi di concorso esterno nei fatti di bancarotta. La legge fallimentare, infatti, non includendo il revisore dei conti tra i soggetti che possono realizzare tali condotte illecite, non esclude un inquadramento come possibile concorrente esterno del reato, ma tale concorso si dovrà estrinsecare nelle normali forme commissive, sia morali che materiali, previste dall'art. 110 c.p. e non nella mera omissione di un comportamento dovuto e imposto dalla legge.

Il contributo è stato realizzato per la Newsletter Norme & Tributi del mese di gennaio 2024 di AHK Italian.

La Newsletter Norme & Tributi di AHK Italian relativa al mese di gennaio 2024 è disponibile [qui](#).

\* \* \*

Per maggiori informazioni e approfondimenti, potete contattare

**Avv. Francesco Rubino**

*Partner e Responsabile Osservatorio Compliance 231  
([Francesco.Rubino@MorriRossetti.it](mailto:Francesco.Rubino@MorriRossetti.it))*

————— **LinkedIn** —————

Morri Rossetti



Osservatorio 231





Morri Rossetti  
Piazza Eleonora Duse, 2  
20122 Milano

[MorriRossetti.it](http://MorriRossetti.it)  
[Osservatorio-231.it](http://Osservatorio-231.it)