



ISTITUTO NAZIONALE  
REVISORI LEGALI

# PROFILI PENALI DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE DEI CONTI

*ROMA, LÌ 20 DICEMBRE 2023*

*AVV. MILENA CASTIELLO*

- ▶ Una *provocazione* giuridica: si rileva una esigua applicazione cogente del *corpus* dei reati previsti e disciplinati dal d.lgs. n. 39 del 2010, *versus* una perdurante tendenza a ricondurre la fenomenologia in esame a ipotesi di concorso nei reati degli “intraneei”.
- ▶ Ne consegue, pertanto, in punto di diritto, un eccessivo ricorso alla posizione di garanzia del revisore quale *escamotage* per punire (o tentare di punire!) la *criminalità* dei revisori.

# LA GIURISPRUDENZA

*CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900  
del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023*

CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900  
del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

- ▶ La Sezione Quinta della Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 47900 depositata il 30.11.2023 ha **annullato senza rinvio** la sentenza della Corte d'Appello di Milano **assolvendo il revisore contabile dal reato di concorso nel delitto di bancarotta impropria da reato societario** enunciando il seguente principio di diritto:
- ▶ *«La fattispecie del falso nelle relazioni dei revisori non ha attinenza né con l'art. 2621 c.c. né con l'art. 223 comma secondo, n. 1, L.F. e, per tale ragione, non può ex se rappresentare una modalità di concorso nei c.d. reati propri, **pena la torsione dei principi di legalità e di tipicità**».*

# CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900 del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

- ▶ Il **fatto contestato** risulta questo: *“perché, con l’intenzione di ingannare il pubblico ed i creditori, al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé e per altri, esponendo nel bilancio ordinario (e nel consolidato) fatti non corrispondenti al vero in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari della comunicazione sociale sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società, alterando in modo sensibile la rappresentazione economico-patrimoniale-finanziaria col superamento delle soglie di rilevanza previste dalla legge, non adottando i provvedimenti di cui all’art. 2446 c.c., concorrevano a cagionare il dissesto della società la quale, avendo in realtà ridotto per l’anno 2005 il capitale sociale di oltre un terzo e avendo azzerato il capitale sociale nel 2006, – circostanze tutte occultate dalle false comunicazioni sociali che si sono susseguite dal 2005 alla data del fallimento – continuava l’attività di impresa senza mezzi propri aggravando il dissesto“.*
- ▶ Imputati i revisori di una società di costruzioni fallita nel 2010, quali **concorrenti estranei**. L’ enorme passivo, secondo la Procura di Milano, si sarebbe però potuto evitare se già nel 2005 fossero stati portati i libri in tribunale.
- ▶ I revisori, per l’accusa, sarebbero stati infatti a conoscenza degli “escamotage” contabili per scongiurare il dissesto. Condannati in primo e secondo grado a tre anni e sei mesi di carcere, i revisori avrebbero dunque avuto un obbligo di tipo “impeditivo”. (art. 40, II comma c.p.).

# CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900 del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

6

## Motivi di ricorso della difesa

I difensori dei revisori, nel ricorso avevano evidenziato che l'eventuale responsabilità dei revisori nei reati "propri" è tassativamente individuata dalla legge. Pertanto è necessario, da parte dei revisori, **un loro concreto contributo e non invece una condotta omissiva**. In caso contrario ci sarebbe stata una interpretazione estensiva "in malam partem".

Con ulteriore motivo si lamentava la violazione di legge e vizio di motivazione in punto di ritenuta sussistenza del reato in contestazione relativamente a una condotta dei revisori sussumibile nell'art. 2624 cod. civ. (norma incriminatrice vigente all'epoca dei fatti).

Secondo il giudice di appello la relazione finale dei revisori "è risultata essere non veritiera e, per questo, inattendibile".

Il falso nella relazione integra una autonoma fattispecie di reato "proprio" dei revisori, allora prevista dall'art. 2624 cod. civ., diversa e non concorrente con il falso in bilancio di amministratori e sindaci disciplinato nell'art. 2621 cod. civ., così da rendere manifesta la scelta legislativa di tenere distinte, anche ai fini della bancarotta societaria, le due fattispecie.

Si evidenzia inoltre che la Corte di appello avrebbe aggirato la questione affermando che i revisori concorrono nel reato fallimentare, ma non anche in quello societario presupposto. L'assunto sarebbe insostenibile poiché il fatto storico che dà luogo al delitto di cui all'art. 223, comma secondo, n. 1, legg.e fall. deve sempre identificarsi nella condotta prevista dall'art. 2621, cod. civ. Inoltre la condotta di falso nella relazione di revisione costituisce un posterius rispetto alla predisposizione del bilancio, sicché sarebbe causalmente irrilevante; del resto l'affermata influenza della relazione falsa sull'approvazione dei bilanci degli anni successivi rimarrebbe un mero assunto sfornito di ragioni a sostegno.

# CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900 del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

## Motivi della sentenza

7

### PREMESSA

i fatti-reato ricadono ratione temporis nell'alveo della disciplina dell'attività di revisione anteriore alla riforma di cui al d. lgs. n. 39 del 2010; si collocano nella formulazione dei reati societari anteriore alle modifiche introdotte con il d. lgs. n. 69 del 2015; riguardano una società non quotata in borsa.

### La bancarotta societaria.

L'art. 223, comma secondo, n. 1 legge fall. punisce gli amministratori, i direttori generali, i sindaci e i liquidatori di società dichiarate fallite, i quali hanno cagionato, o concorso a cagionare, il dissesto della società, commettendo alcuno dei fatti previsti dagli articoli 2621, 2622, 2626, 2627, 2628, 2629, 2632, 2633 e 2634 del codice civile. Viene in rilievo un reato proprio (non esclusivo) o a "soggettività ristretta" (come la gran parte dei reati fallimentari) che richiede la partecipazione di almeno un soggetto rientrante nelle categorie codificate dalla norma. In forza dell'art. 110 cod. pen. anche l'extraneus (es. dipendente, collaboratore, professionista esterno) può concorrere nel reato con il soggetto qualificato fornendo un consapevole contributo morale (es. istigazione, determinazione, rafforzamento dell'altrui proposito criminoso) o materiale (es. predisposizione del bilancio falso) alla realizzazione dell'illecito, in presenza della necessaria componente soggettiva.

I reati societari specificamente indicati sono reati propri (nella specie rileva quello di cui all'art. 2621 cod. civ.) - e rappresentano un elemento costitutivo della fattispecie di bancarotta in esame (cfr. Sez. 5, n. 37264 del 19/06/2023, Austa, n.m.). I fatti di falso in bilancio seguiti dal fallimento della società non costituiscono un'ipotesi aggravata del reato di false comunicazioni sociali, ma integrano l'autonomo reato di bancarotta fraudolenta impropria da reato societario (Sez. 5, n. 15062 del 02/03/2011, Siri, Rv. 250092).

# CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900 del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

## Motivi della sentenza

8

Innanzitutto, vi è da premettere che il **revisore esula dal novero dei soggetti qualificati ex art. 223, I. fall.**, sicché può essere chiamato a rispondere del reato di bancarotta societaria soltanto in veste di estraneo, secondo le norme generali sul concorso. L'affermazione non è superflua poiché segna la distanza "normativa" che separa amministratori e sindaci, da un lato, e revisori dall'altro, secondo un canone legislativo non sufficientemente recepito dall'editto accusatorio che equiparandone le posizioni («se gli amministratori avessero correttamente formato bilancio e i sindaci e i revisori avessero svolto la loro funzione legale, avrebbero per contro dovuto evidenziare nel conto economico la seguente perdita dell'esercizio [...]») pone i revisori sul medesimo piano dei soggetti qualificati, così da ingenerare equivoci già a livello contestativo.

L'evoluzione normativa dello **statuto penale dei revisori** è tracciata dalle Sezioni Unite Deloitte Touche Spa (n. 34476/2011): «le falsità incidenti sulle comunicazioni e relazioni delle società di revisione furono introdotte nel nostro ordinamento penale dall'art. 14 d.p.r. 31 marzo 1975, n. 136 (norma diretta a garantire la fedele certificazione obbligatoria di bilancio). Il d. lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, T.U.F.) rimodulò la condotta mediante l'art. 175. Il riordino normativo dei reati societari, portato dal d. lgs. 11 aprile 2002, n. 61, comportò la riformulazione dell'art. 2624 cod. civ.. La legge 28 dicembre 2005, n. 262 (Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari) riportò alcune disposizioni relative ai revisori contabili in seno al T.U.F., con la formulazione dell'art. 174-bis, pertinente alle società quotate in borsa (o a società da queste controllate ed a società che emettono strumenti finanziari diffusi tra il pubblico in misura rilevante) creando, in tal modo, un doppio binario repressivo rispetto all'art. 2624, norma destinata a reprimere il solo mendacio reso nella revisione contabile relativa a società comuni ed articolata in reato contravvenzionale (di pericolo) ed in fattispecie delittuosa, caratterizzata dalla causazione di danno patrimoniale per i destinatari del messaggio infedele dei revisori (precetti tra loro differenziati anche relativamente al momento soggettivo)». A siffatti quadro è succeduto il d. lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, entrato in vigore dopo la commissione dei fatti oggetto di disamina.

Ad avviso della Suprema Corte, **la condotta in questione "può realizzarsi sia affermando il falso sia occultando informazioni vere.** Si parla, nella seconda ipotesi, di 'falso per omissione', ma è bene chiarire sin d'ora che, al di là della terminologia utilizzata, viene in rilievo, comunque, una condotta che giuridicamente deve definirsi 'attiva' e non 'omissiva', poiché si concreta sempre e comunque in una azione: la stesura di una relazione».

# CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900 del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

## Motivi della sentenza

9

L'art. 2624 cod. civ., qui in rilievo ratione temporis, al primo comma prevede(va) una ipotesi contravvenzionale di reato "proprio", di pericolo (Sez. 5, n. 23449 del 21/05/2002, Fabbri, Rv. 221920), assistita eia dolo specifico e intenzionale, consistente nel fatto dei responsabili della revisione che, nelle relazioni o in altre comunicazioni, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione.

Il secondo comma invece punisce, come delitto, la medesima condotta ove produttiva di un evento dannoso: aver cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni.

Il falso deve cadere sulla relazione (che costituisce l'oggetto specifico del reato), nonché su "altre comunicazioni" non meglio specificate e di non agevole individuazione.

La condotta può realizzarsi sia affermando il falso sia occultando informazioni vere. Si parla, nella seconda ipotesi, di "falso per omissione", ma è bene chiarire sin d'ora che, al di là della terminologia utilizzata, viene in rilievo, comunque, una condotta che giuridicamente deve definirsi "attiva" e non "omissiva", poiché si concreta sempre e comunque in una azione: la stesura della relazione.

L'art. 2624 cod. civ. assegna(va) una precisa valenza penale al falso ideologico commesso dal revisore come disposizione che da un lato serve a rafforzare, dall'esterno, la tutela della correttezza e trasparenza delle informazioni a presidio degli interessi patrimoniali della società e dei soci e, dall'altro, ne costituisce anche il limite; nel senso che, come osservato dalle difese, la scelta del legislatore è chiara: i revisori non sono soggetti qualificati del falso in bilancio (pur potendovi concorrere ai sensi dell'art. 110 cod. pen.); il falso nelle relazioni di revisione si colloca al di fuori del perimetro del reato di falso in bilancio punito dai precedenti artt. 2621 e 2622 cod. civ..

# CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900 del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

## Motivi della sentenza

10

La lettura delle sentenze di primo e secondo grado rende palese che le condotte accertate e addebitate agli imputati sono consistite nel formulare, nelle relazioni degli anni dal 2005 al 2008, false attestazioni di regolarità dei bilanci e nell'omettere informazioni rilevanti sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società: «i revisori non avevano redatto una relazione attendibile e veritiera, tralasciando importanti segnalazioni in merito alle operazioni in itinere, richieste dai principi contabili, in primis dal principio di prudenza [ ...] i revisori redigevano sempre relazioni prive di rilievo» (pag. 63 sentenza impugnata).

Dunque viene in rilievo una condotta "attiva" e non omissiva, poiché, come detto (paragrafo 2.3.3.) anche il c.d. falso per omissione è giuridicamente un fatto commissivo. Invero nei reati di falso l'omissione non può riguardare l'atto nella sua interezza (e nella specie non l'ha riguardata) assumendo rilevanza l'omissione che riguardi un singolo enunciato significativo di un atto che tuttavia, nel suo complesso, deve essere formato (cfr. Sez. 5, n. 9192 del 23/09/1996, Benussi, Rv. 205942). La natura commissiva del fatto accertato è rivelata dalla circostanza che i giudici di merito ricavano l'omissione, cui fanno precipuo riferimento, volgendo "in negativo" la condotta attiva: aver ommesso di redigere una relazione veritiera significa aver redatto una relazione falsa; "non aver espresso un giudizio negativo" (pag. 21 sentenza di primo grado e pag. 23 sentenza di appello) vuol dire aver espresso un giudizio positivo sapendolo falso. Tuttavia, quando i medesimi giudici si sforzano di individuare obblighi diversi da quelli attinenti ai contenuti della relazione, riescono solo a indicare profili marginali e privi di rilevanza o perché postulano obblighi insussistenti

# CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900 del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

## Motivi della sentenza

11

la condotta materiale accertata dai giudici di merito a carico degli imputati si sostanzia (impregiudicato l'elemento soggettivo) nell'elemento materiale tipizzato dall'art. 2624 cod. civ. (reato non contestato e da anni ormai prescritto).

La fattispecie del falso nelle relazioni dei revisori non ha attinenza né con l'art. 2621 cod. civ. né con l'art. 223 comma secondo, n. 1, legge fall. e, per tale ragione, non può *ex se* rappresentare una modalità di concorso nei ridetti reati propri, pena la torsione dei principi di legalità<sup>3</sup> e di tipicità.

Come nota autorevole dottrina, nel delineare le fattispecie di bancarotta impropria il legislatore ha inteso rafforzare l'imposizione di particolari doveri, correlati a penetranti poteri, posti dalla normativa civilistica a carico di determinati soggetti per la tutela dell'impresa individuale o della società, dei soci e dei creditori sociali. E, in tale ottica, ha tenuto conto della somma dei poteri che si concentrano nell'organo interno di gestione (che governa i meccanismi societari, è informato delle notizie più riservate, ha accesso alle fonti di finanziamento, domina le attività patrimoniali, effettua le scelte operative, ecc.) e in quello, sempre interno, di controllo (eletto dalla stessa maggioranza assembleare che esprime gli amministratori, vale a dire i soggetti la cui attività è assoggettata al controllo).

***A tutto ciò il revisore, figura esterna agli organi societari, rimane estraneo (soprattutto nel sistema precedente alla riforma del 2010).***

# CORTE DI CASSAZIONE, Sezione V Penale, sentenza n. 47900 del 13.10.2023 depositata il 30.11.2023

12

## Motivi della sentenza

Quanto precede non esclude che il revisore possa fornire il proprio apporto all'autore qualificato nella commissione del reato di falso in bilancio (ad esempio assicurando allo stesso una relazione positiva) e, conseguentemente, di quello di bancarotta societaria; **tuttavia si tratta di concorso che passa attraverso le ordinarie forme di cui all'art. 110 cod. pen. (e relativi oneri probatori) e non attraverso una non consentita combinazione di altre norme incriminatrici, foriera di inammissibili scorciatoie probatorie.**

In particolare, nel caso di concorrente morale, il contributo causale può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa (istigazione o determinazione all'esecuzione del delitto, agevolazione alla sua preparazione o consumazione, rafforzamento del proposito criminoso di altro concorrente, mera adesione o autorizzazione o approvazione per rimuovere ogni ostacolo alla realizzazione di esso), che impongono al giudice di merito un obbligo di motivare sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione nella fase ideativa o preparatoria del reato e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti, non potendosi confondere l'atipicità della condotta criminosa concorsuale, pur prevista dall'art. 110 cod. pen., con l'indifferenza probatoria circa le forme concrete del suo manifestarsi nella realtà (Sez. U, n. 45276 del 30/10/2003, Andreotti, Rv. 226101).

Nel caso in rassegna le sentenze di merito sono dotate di un'ampia ed esaustiva esposizione degli elementi di prova raccolti -non suscettibile di ulteriore arricchimento - dalla quale non emergono concreti elementi a sostegno di un contributo partecipativo dei revisori nel reato proprio di amministratori (se non come cenni meramente assertivi a una "inevitabile collusione", cfr. pag. 22 sentenza impugnata); d'altronde il tentativo di costruire un concorso per omissione non avrebbe avuto ragion d'essere se fossero state disponibili prove di un accordo preventivo tra amministratori e revisori.

**Discende che l'annullamento va disposto senza rinvio perché un eventuale giudizio di rinvio, data la esaustiva disamina del materiale acquisito utilizzato nei pregressi giudizi di merito (puntualmente ripercorso nella sentenza di primo e sinteticamente ricordato alle pagg. 24 e 25 della sentenza impugnata), non potrebbe in alcun modo colmare la situazione di vuoto probatorio storicamente accertata (Sez. U, n. 45276 del 30/10/2003, Andreotti, Rv. 226100).**

# LA RESPONSABILITA' PENALE

*FATTISPECIE DI REATO*

# LA RESPONSABILITA' PENALE

## FATTISPECIE DI REATO

14

**Il D.lgs. n. 39/2010**, oltre a sanzioni di natura amministrativa, prevede anche specifiche fattispecie di reato, con l'accorpamento e la riformulazione di figure criminose, già presenti nel codice civile e nel TUIF.

Le principali fattispecie penali considerate per i revisori sono le seguenti:

- a) **falsità nelle relazioni o comunicazioni dei responsabili della revisione legale (art. 27)**
- b) **corruzione dei revisori (art. 28)**
- c) **impedito controllo (art. 29) - **DEPENALIZZATO****
- d) **compensi illegali (art. 30)**
- e) **illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione (art. 31)**

# LA RESPONSABILITA' PENALE

## FATTISPECIE DI REATO

15

### Art. 27 Falsita' nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale

In vigore dal 05/08/2016 Modificato da: Decreto legislativo del 17/07/2016 n. 135 Articolo 21

1. I responsabili della revisione legale i quali, al fine di conseguire per se' o per altri un ingiusto profitto, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la consapevolezza della falsita' e l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della societa', ente o soggetto sottoposto a revisione, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione, sono puniti, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino a un anno.
2. Se la condotta di cui al comma 1 ha cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni, la pena e' della reclusione da uno a quattro anni.
3. Se il fatto previsto dal comma 1 e' commesso dal responsabile della revisione legale di un ente di interesse pubblico o di ente sottoposto a regime intermedio, la pena e' della reclusione da uno a cinque anni.
4. Se il fatto previsto dal comma 1 e' commesso dal responsabile della revisione legale di un ente di interesse pubblico o di un ente sottoposto a regime intermedio per denaro o altra utilita' data o promessa, ovvero in concorso con gli amministratori, i direttori generali o i sindaci della societa' assoggettata a revisione, la pena di cui al comma 3 e' aumentata fino alla meta'.
5. La pena prevista dai commi 3 e 4 si applica a chi dà o promette l'utilita' nonche' ai direttori generali e ai componenti dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo dell'ente di interesse pubblico o dell'ente sottoposto a regime intermedio assoggettati a revisione legale, che abbiano concorso a commettere il fatto.

# LA RESPONSABILITA' PENALE

## **FATTISPECIE DI REATO**

16

L'art. 27 d. lgs. n. 39 del 2010 disegna un ventaglio di fattispecie che calibrano plurime risposte sanzionatorie con riguardo a differenti fatti tipici. Il primo comma delinea il reato-base costituito da una contravvenzione necessariamente dolosa. La norma incriminatrice prevede poi, ai commi 2, 3 e 4, un sistema di aggravamenti fondamentalmente basato sulla ricorrenza di un danno patito dai destinatari (secondo comma), sulla qualità dell'ente revisionato c.d. *tutela rafforzata dell'ente* (terzo comma) e su particolari illecite sollecitazioni accolte dal revisore (quarto comma). Ulteriore aggravio di pena è poi previsto dall'art. 32 d. lgs. cit., basato invece sul danno “*di rilevante gravità*” che sia subito dalla società di revisione o da quella revisionata.

# LA RESPONSABILITA' PENALE

## *FATTISPECIE DI REATO*

17

Art. 28 Corruzione dei revisori In vigore dal 05/08/2016 Modificato da: Decreto legislativo del 17/07/2016 n. 135  
Articolo 21

1. I responsabili della revisione legale, i quali, a seguito della dazione o della promessa di utilita', per se' o per un terzo, compiono od omettono atti, in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio, cagionando nocimento alla societa', sono puniti con la reclusione sino a tre anni. La stessa pena si applica a chi da' o promette l'utilita'.
2. Il responsabile della revisione legale e i componenti dell'organo di amministrazione, i soci, e i dipendenti della societa' di revisione legale, i quali, nell'esercizio della revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico o degli enti sottoposti a regime intermedio o delle societa' da questi controllate, fuori dei casi previsti dall'articolo 30, per denaro o altra utilita' data o promessa, compiono od omettono atti in violazione degli obblighi inerenti all'ufficio, sono puniti con la reclusione da uno a cinque anni. La stessa pena si applica a chi da' o promette l'utilita'.
3. Si procede d'ufficio.

# LA RESPONSABILITA' PENALE

## FATTISPECIE DI REATO

18

### **Distinzione tra corruzione del revisore e falsa revisione da corruzione.**

Il tratto comune alle due figure di **corruzione del revisore** (art. 28 d. lgs. n. 39 del 2010) ed alla fattispecie di **falsa revisione da corruzione** (art. 27 c. 4 d. lgs. cit.) è costituito dalla promessa o dazione di utilità indebite ripagate da una violazione del canone professionale.

L'elemento che invece differenzia le fattispecie di corruzione del revisore, da un lato, da quella della falsa revisione commessa dal professionista corrotto, dall'altro, si individua essenzialmente osservando la portata della violazione dell'obbligo d'ufficio.

La condotta di corruzione del revisore è integrata dalla consapevole violazione di obblighi d'ufficio.

La falsa revisione da corruzione incorpora una violazione di obblighi professionali che tuttavia non rileva in quanto tale ma a patto di manifestarsi attraverso i veicoli delle "relazioni e comunicazioni" e di specificarsi in una consapevole condotta oggettivamente decettiva e soggettivamente orientata tanto all'ingiusto profitto quanto all'inganno dei destinatari dei detti documenti. Che la violazione degli obblighi d'ufficio abbia una direzione comunicativa decettiva (tipica della falsa revisione da corruzione) o ne prescinda (come si riscontra nelle due fattispecie di corruzione disegnate dall'art. 28 d. lgs. cit.) non fornisce ancora alcuna specificazione sulla essenziale identificazione degli obblighi professionali la cui violazione sia penalmente rilevante.

# LA RESPONSABILITA' PENALE

## *FATTISPECIE DI REATO*

19

**DECRETO LEGISLATIVO 15 gennaio 2016, n. 8** Disposizioni in materia di depenalizzazione, a norma dell'articolo 2, comma 2, della legge 28 aprile 2014, n. 67.

### Impedito controllo (art. 29, D. Lgs. n. 39/2010) Reato depenalizzato

La fattispecie di impedito controllo del revisore non solo diventa illecito amministrativo ma anche l'importo della sanzione è meno gravoso, potendo arrivare ad Euro 50.000 mila euro di sanzione pecuniaria, a fronte degli attuali Euro 75.000 di ammenda (o Euro 150.000 nell'ipotesi aggravata di cui al comma 3).

Resta fuori dalla depenalizzazione la fattispecie aggravata prevista nel comma 2, punita con pena detentiva congiunta a quella pecuniaria.

# LA RESPONSABILITA' PENALE

## *FATTISPECIE DI REATO*

20

### Articolo 30 - Art. 30 Compensi illegali In vigore dal 05/08/2016 Modificato da: Decreto legislativo del 17/07/2016 n. 135

1. Il responsabile 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 legale compensi in denaro o in altra forma, oltre quelli legittimamente pattuiti, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da euro mille a euro centomila.
2. La stessa pena si applica ai componenti dell'organo di amministrazione, ai dirigenti e ai liquidatori della società assoggettata a revisione legale che hanno corrisposto il compenso non dovuto.

# LA RESPONSABILITA' PENALE

## *FATTISPECIE DI REATO*

21

**Art. 31 Illeciti rapporti patrimoniali con la societa' assoggettata a revisione In vigore dal 05/08/2016 Modificato da: Decreto legislativo del 17/07/2016 n. 135 Articolo 21**

Gli amministratori, i soci responsabili della revisione legale e i dipendenti della societa' di revisione che contraggono prestiti, sotto qualsiasi forma, sia direttamente che per interposta persona, con la societa' assoggettata a revisione o con una societa' che la controlla, o ne e' controllata, o si fanno prestare da una di tali societa' 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

