



ISTITUTO NAZIONALE
REVISORI LEGALI

I REATI *PROPRI* DEI REVISORI LEGALI DEI CONTI

Roma, li 08 MAGGIO 2024

Avv. Milena Castiello

PREMESSA

- 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 “intranei”.
- 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* degli stessi.

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

Il revisore può:

- **concorrere nei reati commessi dagli amministratori, dolosamente o colposamente, ad es. di false comunicazioni sociali (falso in bilancio) o bancarotta fraudolenta.**
- **commettere reati *propri*.**

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

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

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

L'art. 27 d. lgs. n. 39 del 2010 propone un elenco di fattispecie che modulano differenti previsioni sanzionatorie con riguardo ai fatti tipici ivi previsti.

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 aggravanti 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

L'art. 1 c. 2 lett. m) del d. lgs. 39 del 2010 definisce la nozione di revisione legale come *«la revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del codice civile e del presente decreto legislativo o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell'Unione europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE, vigenti in tale Stato membro»*.

Il combinato disposto degli articoli 27 e 1 c. 2 lett. m) d. lgs. citato delimita la rilevanza penale della condotta del revisore escludendo quella riferita ad ogni altro incarico professionale che sia diverso dalla revisione di bilanci di esercizio e consolidati.

La fattispecie di falsa revisione è modulata, a seconda della tipologia del soggetto revisionato, in termini più rigorosi laddove quest'ultimo sia ente di interesse pubblico quale definito dall'articolo 16 c. 1 d. lgs. 39 del 2010 oppure ente sottoposto a regime intermedio quale definito dall'articolo 19 bis d. lgs. citato ed in termini meno rigorosi laddove si tratti di ogni altro ente obbligato alla revisione. Queste due categorie di enti vengono ordinariamente definite, rispettivamente, a tutela rafforzata ed a tutela semplice.

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

- **I soggetti attivi**

La falsa revisione è da sempre reato proprio.

La revisione legale può essere demandata ad un professionista individuale oppure ad una società di revisione.

L'art. 1 c. 1 lett. *i*) del d. lgs. 39 del 2010 definisce innanzitutto come responsabile dell'incarico il professionista al quale è stato conferito l'incarico dal cliente.

Se il compito è assunto da una società, responsabile è il revisore incaricato dell'esecuzione della revisione, firmatario della relativa relazione.

LA RESPONSABILITA' PENALE *FATTISPECIE DI REATO*

- **La condotta**

La norma incriminatrice attualmente vigente descrive la condotta secondo la seguente duplice alternativa: quella di **attestazione del falso** nelle relazioni o in altre comunicazioni; quella di **occultamento** di informazioni concernenti la situazione economica patrimoniale o finanziaria del soggetto revisionato.

LA RESPONSABILITA' PENALE

FATTISPECIE DI REATO

segue...

- **Cosa si intende per attestazione del falso?**

La falsa attestazione del revisore consiste nel giudizio che questi esprime sul bilancio o sugli altri documenti rilasciati dal revisionato e oggetto di verifica.

Una ipotesi di falso che si consuma da parte di un professionista gravato del controllo su un atto del cliente, oltre a quella del revisore, è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 236-bis legge fallimentare ed è oggi disciplinata dall'art. 342 del codice della crisi d'impresa.

Si tratta della disciplina del delitto di falso in attestazioni e relazioni rilasciate dal professionista attestatore. Questi è l'esperto officiato dal debitore che intenda ricorrere ad uno strumento di composizione della crisi d'impresa quali: l'accordo stragiudiziale in esecuzione di un piano attestato; un accordo di ristrutturazione dei debiti soggetto a omologazione giudiziale; il concordato preventivo.

Le due fattispecie di falsa attestazione, assai differenti e non sovrapponibili per molti aspetti che non è qui il caso di evidenziare, presentano un tratto comune quanto alla funzione delle due attività professionali suscettibili di incriminazione per falsità: **in entrambi i casi attestazione significa controllo valutativo, convalida o meno dei dati forniti dall'autore del documento soggetto a verifica.**

LA RESPONSABILITA' PENALE

FATTISPECIE DI REATO

segue...

Il decreto legislativo n. 39 del 2010 (capo quarto, artt. 9-15) fissa le modalità di svolgimento della revisione legale.

La revisione legale si definisce come un complesso ordinato di verifiche, logicamente definito, che persegue l'obiettivo di esprimere un giudizio indipendente sull'attendibilità del bilancio d'esercizio e consolidato.

Si tratta di un'attività di osservazione critica dei fatti aziendali, effettuata a posteriori, con lo scopo di verificare le informazioni contabili provenienti dall'impresa. Compito del revisore è quello di esprimere un giudizio professionale sul bilancio di esercizio attraverso la redazione di una apposita relazione. Questa, formulata secondo i principi di revisione, deve offrire la ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi o eventi non intenzionali.

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

segue...

Per attestazione del falso si può intendere a titolo esemplificativo:

- ❑ confermare una corrispondenza, in realtà inesistente tra i dati della contabilità e quelli indicati nel bilancio;
- ❑ asserire, contrariamente al vero, che il bilancio sociale sia stato compilato nel rispetto delle norme dettate dalla legge per sua redazione;
- ❑ asserire contrariamente al vero che i fatti di gestione siano stati esattamente rilevati sulla base dei principi di redazione del bilancio;
- ❑ attestare falsamente che la contabilità è stata tenuta in maniera regolare.

LA RESPONSABILITA' PENALE

FATTISPECIE DI REATO

- **Idoneità decettiva della condotta**

La falsa attestazione e/o l'occultamento delle informazioni dovrebbero, inoltre, essere qualificati dall'attitudine ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni.

La distinzione non appare agevole e lascia presupporre difficoltà ermeneutiche che potrebbero dare origine ad una casistica sulla qualificazione del falso idoneo o inidoneo ad ingannare.

Il requisito dell'attitudine a trarre in errore va, invece, svalutato per la condotta criminosa contemplata dal secondo comma ove la previsione di un danno patito dal destinatario come effetto della falsa attestazione o dell'occultamento renderebbe secondaria la valutazione dell'attitudine fraudolenta della condotta. Tale valutazione perde significato se risulta che la falsa attestazione o l'occultamento delle informazioni sono stati tali da provocare il danno al destinatario

Se, per esempio, il soggetto revisionato dichiara al mercato di detenere una relevantissima liquidità o di vantare crediti altrettanto cospicui ed il revisore avalla questa informazione, nessun operatore di mercato è verosimilmente in grado di verificare questa informazione e può quindi essere tratto in inganno anche se possiede la più evoluta cultura professionale.

LA RESPONSABILITA' PENALE

FATTISPECIE DI REATO

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

- L'art. 28 regola una fattispecie di reato plurisoggettivo poiché la realizzazione della condotta criminosa implica la necessaria partecipazione di più soggetti: il revisore che viola i doveri d'ufficio ed il soggetto che dà o promette l'utilità quale fosse un "corrispettivo" della condotta infedele.
- Si tratta, quindi, di una fattispecie a concorso necessario che potrebbe porre maggiori difficoltà nell'accertamento della condotta criminosa poiché i concorrenti sono istintivamente solidali nel comune interesse a nascondere e negare l'accordo corruttivo.

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

- A differenza delle ipotesi di corruzione richiamate, non è prevista una tutela anticipata che colpisca le condotte descritte nell'Art. 28 del decreto prima della realizzazione dell'accordo corruttivo, mancando una norma analoga all'Art. 322 codice penale che punisce l'istigazione alla corruzione ossia la condotta del soggetto che, senza riuscirvi, cerca di indurre il pubblico ufficiale al comportamento in violazione dei propri doveri.
- La condotta di colui che si limiti a proporre o promettere un'utilità o del revisore che chieda un'utilità per tenere un comportamento in violazione dei propri doveri d'ufficio non avranno, pertanto, rilevanza penale se l'accordo non si perfeziona o se, pur perfezionandosi, lo stesso non venisse eseguito.
- Si può, invece, configurare la punibilità di tale condotta a titolo di tentativo, ai sensi dell'Art. 56 codice penale, se, perfezionatosi l'accordo illecito, le parti abbiano compiuto atti diretti in modo inequivoco a darne esecuzione senza tuttavia che tali atti siano risultati sufficienti a provocare il danno alla società; fatto che implicherebbe la consumazione del reato.

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

- Il secondo comma dell'articolo 28 riprende il contenuto dell'abrogato Art. 174 *ter* T.U.I.F a tutela dell'interesse pubblico nel caso in cui i comportamenti di corruzione colpiscano un ente di interesse pubblico e/o le società da quest'ultimo controllate.
- L'esclusione della rilevanza del danno esprime la volontà di anticipare la tutela penale mediante la previsione di una fattispecie di pericolo invece che di evento, proteggendo un bene giuridico diverso dall'interesse privatistico patrimoniale della società. Nel secondo comma dell'Art. 28, quindi, la sola violazione dei doveri dell'ufficio del revisore realizzata a fronte della promessa o della dazione di denaro o altra utilità, integra di per sé stessa il reato poiché tale condotta mette in pericolo l'interesse pubblico senza che vi sia un'effettiva lesione dello stesso.

LA RESPONSABILITA' PENALE

FATTISPECIE DI REATO

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. La falsa revisione innescata da corruzione implica la violazione di obblighi necessariamente riferiti alla revisione dei bilanci della società revisionata.

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

- **Esempio:**

Il revisore corrotto che, scrutinando il bilancio di una società controllata da un ente a tutela rafforzata, falsifica la relazione di revisione non commette il falso di cui al quarto comma dell'art. 27 d. lgs. cit. (punibile da uno a cinque anni di reclusione) ma la contravvenzione di cui al primo comma (punibile con l'arresto fino ad un anno) o eventualmente il delitto di danno di cui al capoverso della detta norma incriminatrice (punibile da uno a quattro anni). Se invece lo stesso corrotto professionista, lavorando alla revisione legale della medesima controllata, viola un qualsivoglia altro obbligo d'ufficio che non attinga la falsa revisione, potrà essere chiamato a rispondere della corruzione disciplinata dal capoverso dell'art. 28 cit.

LA RESPONSABILITA' PENALE

FATTISPECIE DI REATO

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

Articolo 30 - Art. 30 Compensi illegali In vigore dal 05/08/2016 - Modificato dal 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*

- La norma si pone a tutela dell'indipendenza e dell'autonomia nello svolgimento dell'attività di revisione quale fattispecie elementare rispetto a quelle contenute negli articoli precedenti.
- La sanzione penale è, infatti, prevista per il solo fatto della percezione diretta o indiretta di compensi ulteriori rispetto a quelli pattuiti regolarmente dall'assemblea senza la necessità che sia compiuta alcuna violazione degli obblighi del revisore o che si produca un pericolo concreto o un danno per gli interessi privati della società e/o dei soci.
- La norma appare, quindi, diretta a tutelare in modo rigoroso l'autonomia, l'indipendenza e la libertà del revisore nello svolgimento dei propri compiti.

LA RESPONSABILITA' PENALE

FATTISPECIE DI REATO

- L'elemento oggettivo del reato è costituito esclusivamente dalla percezione in modo diretto o indiretto di compensi ulteriori rispetto a quelli pattuiti.
- Il solo accordo sulla percezione di tali compensi non integra il reato ma può assumere la rilevanza di tentativo qualora dalle circostanze possa desumersi l'esistenza di atti preparatori o diretti in modo inequivoco a percepire denaro o compensi ulteriori rispetto a quelli regolarmente pattuiti.
- Oltre al denaro, la norma punisce la ricezione di ulteriori benefici che possano avere un valore economico apprezzabile.
- Potrebbero presentarsi casi limite in cui l'altra forma di compenso potrebbe essere mascherata mediante il conferimento di incarichi professionali ulteriori i quali però, per avere rilevanza penale, dovrebbero prevedere compensi non giustificabili sulla base del mero contenuto degli incarichi medesimi.
- A differenza della fattispecie regolata dal successivo Art. 31 del decreto, la norma in commento non fa riferimento alcuno a compensi in denaro o in altra forma da parte di società controllanti o controllate.

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

Art. 31 Illeciti rapporti patrimoniali con la società 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 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.

LA RESPONSABILITA' PENALE *FATTISPECIE DI REATO*

- Tale norma costituisce, quindi, un completamento delle disposizioni contenute nell'articolo 30 perseguendo lo scopo di escludere qualsiasi compromissione o limitazione dell'autonomia del revisore nello svolgimento dell'attività di revisione la quale potrebbe essere pregiudicata non solo da qualsiasi forma di compenso non pattuita regolarmente ma anche da ulteriori vantaggi derivanti dalla concessione di prestiti o garanzie rilasciate dalla società soggetta a revisione.

LA RESPONSABILITA' PENALE *FATTISPECIE DI REATO*

- A differenza dell'art. 30, manca la previsione della punibilità degli amministratori, dirigenti e collaboratori della società assoggettata a revisione i quali devono necessariamente contribuire alla condotta criminale prevista dalla norma che fa esplicito riferimento ad un accordo illecito, prevedendo che i prestiti siano contratti con la società sottoposta a revisione o che le garanzie siano dalla stessa concesse.
- La norma disciplina una condotta necessariamente plurisoggettiva, non potendosi contratte un prestito o concedere garanzie senza la partecipazione degli amministratori o dei collaboratori i quali possano esprimere la volontà negoziale della società soggetta a revisione.

LA RESPONSABILITA' PENALE FATTISPECIE DI REATO

L'uso del termine generico di "prestito" sottende la volontà di considerare qualsiasi comportamento contrattuale che ne realizza la funzione ossia ogni dazione di un bene specifico o generico con l'impegno alla restituzione del medesimo bene o della medesima quantità di cose. Per prestito si può, quindi, intendere il classico mutuo ma anche il comodato o la concessione di un credito. Potrebbe, altresì, essere compresa la concessione di un qualsiasi diritto reale a titolo gratuito con l'impegno alla restituzione dopo un certo tempo come, ad esempio, il prestito di un diritto di abitazione o di usufrutto.

La norma prevede l'illiceità del prestito anche nel caso in cui lo stesso sia contratto per interposta persona. La disposizione sembra fare riferimento al caso dell'interposizione fittizia che dà luogo ad un accordo simulatorio, nel senso che l'accordo effettivo tra la società assoggettata al controllo e il soggetto che svolge l'attività di revisione sarebbe nascosto da un accordo, appunto simulato, nel quale un terzo risulta apparentemente essere il beneficiario del prestito in sostituzione del revisore. In tal modo risulterebbe esclusa la rilevanza penale di prestiti contratti, non nell'interesse dei soci revisori, degli amministratori o dei dipendenti della società di revisione, ma di amici o parenti degli stessi in quanto la norma precisa, almeno con riferimento alla concessione di garanzie, che le stesse debbono riferirsi a "debiti propri". Anche il termine garanzia sembra doversi intendere nel senso più ampio, essendo utilizzato dalla norma senza alcuna ulteriore precisazione per cui potrebbe integrare la concessione della garanzia anche un semplice avallo di un titolo.

LA RESPONSABILITA' PENALE

FATTISPECIE DI REATO

- Il reato si consuma solo per effetto della stipula del contratto con cui si prevede la concessione del prestito o della garanzia ossia col perfezionamento formale dello stesso secondo le norme del diritto privato mentre prima del perfezionamento potrebbe configurarsi l'ipotesi del tentativo, se i comportamenti tenuti dalle parti sono tali da configurare, ai sensi dell'Art. 56 codice penale, quegli atti diretti in modo inequivoco alla realizzazione del reato.

