ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Professione e disciplina della Responsabilità degli Enti

ex D.Lgs. 231/2001

Un tema di attualità in tema di responsabilità degli enti e ruolo dell'OdV/Collegio sindacale: Il falso in bilancio

Prof. Marco Maria Scoletta
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO

11 luglio 2017, Sala Convegni Corso Europa 11, Milano

Il nuovo apparato punitivo

- Art. 2621 – FALSE COMUNICAZIONI SOCIALI
- Art. 2621-bis – FATTI DI LIEVE ENTITA'
- Art. 2621-ter – NON PUNIBILITA' PER PARTICOLARE TENUITA'
- Art. 2622- FALSE COMUNICAZIONI SOCIALI DELLE SOCIETA' QUOTATE

La ‘rivitalizzazione’ del falso in bilancio

- Eliminazione del sistema delle soglie percentuali di rilevanza
- Eliminazione dell’evento di danno patrimoniale
- Eliminazione della perseguibilità a querela (eccetto che per le ‘piccole società’)
- Eliminata la qualifica contravvenzionale

FUNZIONALITA’ della FATTISPECIE a tutela strumentale della CORRETTEZZA e COMPIUTEZZA dell’INFORMAZIONE SOCIETARIA (delitti – pene severe – struttura di pericolo)

La indeterminatezza e il coordinamento tra le "ipotesi minori"

Art. 2621-bis:

- Attenuante o reato autonomo?
- Piccole società del comma 1 e piccole società del comma 2
- Coordinamento con art. 2640 c.c.
- Piccole società = lieve entità del falso (!)

Art. 2622-ter:

- Entità del "danno" a società, soci o creditori come possibile causa di non punibilità (!): problemi di ragionevolezza

Le “altre comunicazioni sociali”

Art. 2621: *dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge*:

- tutte le comunicazioni ‘tipiche’ (ma anche previste da fonti regolamentari)
- a direzionalità ‘aperta’ (altrimenti soccorrono: art. 2638, 640 etc.)

Art. 2622: *dirette ai soci o al pubblico*:

- Anche le comunicazioni ‘atipiche’ (budget, comunicati stampa, comunicazioni orali etc.)

Falsità omissive?

"*espongono… ovvero omettono fatti materiali …*"

- in realtà si tratta sempre di una condotta attiva
- rilevano le "omissioni" all'interno di una comunicazione sociale che non sono percepibili come tali (comunicano un "dato")
- Non rilevano le omissioni percepibili come tali (la inesistenza o la incompletezza di una comunicazione tipica

L'elemento soggettivo

"…*consapevolmente*…"

"*l'avverbio* « consapevolmente » *precisa e limita ulteriormente il* ***dolo****, che si atteggia certamente come* ***diretto***" (Cass. S.U., 27 maggio 2016, n. 22474, Passarelli)

N.b. necessità di un accertamento rigoroso, soprattutto in caso di "reato collegiale" e di concorso dell'*extraneus*

Il problema del "falso valutativo"

- L'abrogazione dell'inciso "*ancorchè oggetto di valutazione*": quid iuris?
- Il contrasto giurisprudenziale in seno alla V sezione della Corte di Cassazione
- L'intervento risolutivo delle Sezioni Unite *Passarelli*:

(segue)

"Il reato di false comunicazioni sociali, previsto dall'art. 2621 c.c., nel testo modificato dalla L. 27 maggio 2015,n. 69, è configurabile in relazione alla esposizione in bilancio di **enunciati valutativi**, se l'agente, ***in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati***, se ne discosti consapevolmente …"

(segue)

- "la **valutazione** – se fa obbligatorio riferimento a criteri vincolanti e predeterminati – è un **modo di rappresentare la realtà non dissimile dalla descrizione o dalla constatazione**"

- "può dirsi falso l'enunciato valutativo che **contraddica criteri indiscussi o indiscutibili**, oltre che quello fondato su premesse contenenti false attestazioni"

(segue)

- "Ebbene, le scienze contabilistiche appartengono senz'altro al novero delle ***scienze a ridotto margine di opinabilità***; ***pertanto la valutazione dei fatti oggetto di falso investe la loro materialità***. Ciò senza trascurare il fatto che gran parte dei parametri valutativi sono stabiliti dalla legge. Ne consegue che la redazione del bilancio è certamente attività sindacabile con riferimento al suo momento valutativo; e ciò appunto ***in quanto tali valutazioni non sono libere, ma vincolate normativamente e/o tecnicamente***"

Il problema decisivo:
l'accertamento della falsità

- L'insufficienza del criterio del "**vero legale**"

(*impossibilità di un giudizio oggettivo sulla falsità/correttezza di una valutazione*)

- L'integrazione con il criterio del "**vero relativo**"

(*banda di oscillazione; fasce di verità; valutazione ragionevole etc.*)

- L'apertura delle Sezioni Unite al criterio del "**vero coerente**"

(segue)

"… se ne discosti consapevolmente e **senza fornire adeguata informazione giustificativa**, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni".

C.d. "*corrispondenza tra il prescelto ed il dichiarato" (falso civile vs. falso penale);*

Coerenza con il principio di "offensività" (falso penalmente irrilevante se riconoscibile come tale)

(segue)

La centralità della **nota integrativa** nell'ottica del giudizio di falsità:

"la chiave di lettura del bilancio e la esplicitazione dei criteri (e della eventuale deroga a tali criteri) di redazione dello stesso"

(S.U. *Passarelli*)

N.B.: un'informazione di bilancio significativa e oggettivamente erronea (e astrattamente fuorviante) se valutata sulla base dei criteri normativi o tecnici applicabili al caso concreto può non risultare penalmente rilevante nella misura in cui trovasse adeguata giustificazione nella nota integrativa, che ai sensi dell'art. 2427 c.c. deve fornire le spiegazioni esaurienti relative alle modalità di calcolo dei valori di bilancio

La “rilevanza” del falso

- Rilevanza come “significatività”

(ante “alterazione sensibile”, soglie percentuali)

- art. 2, punto 16, Direttiva UE 2013/34/UE (recepito con d.lgs. 14 agosto 2015, nl 136), definisce “rilevante” un’informazione “***quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori, sulla base del bilancio d’impresa***”

(segue) Le precisazioni delle Sezioni Unite

Falsità "rilevanti" se:

(i) ricadano su ***dati*** informativi ***essenziali***;

(ii) siano idonee a determinare scelte ***potenzialmente pregiudizievoli*** per i destinatari;

(iii) debbano essere tali da ***alterare in misura apprezzabile il quadro d'insieme*** rappresentato dal bilancio.

Struttura di 'pericolo concreto' del reato ➔ necessità di accertare "la ***idoneità*** degli artifizi e raggiri contenuti nel predetto documento contabile, nell'ottica di una potenziale **induzione in errore *in incertam personam***"

(segue) La – conseguente – rilevanza anche dei falsi qualitativi

"la **impropria appostazione di dati veri**, l'**impropria giustificazione causale di voci**, pur reali ed esistenti, **ben possono avere effetto decettivo** (ad esempio: mostrando una situazione di liquidità fittizia) e quindi incidere negativamente su quel bene della trasparenza societaria, che si è visto costituire il fondamento della tutela penalistica del bilancio"

(S.U. *Passarelli*)

(segue) "Rilevanza" di falsità contenute in singole voci/poste di bilancio?

Solo se in grado di ripercuotersi "**in modo apprezzabile**" sul "**quadro d'insieme**" rappresentato dal bilancio

N.B.

- **irrilevanza**, pertanto, di falsità funzionali alla creazione di **riserve occulte**, che non incidano sulla rappresentazione complessiva
- ***a meno che*** non incidano concretamente sulla 'dinamica' della situazione economico-patrimoniale-finanziaria della società, condizionandone decisivamente la consistenza (ad esempio, perché la redditività aziendale è legata proprio alla condotta di corruzione finanziata attraverso le riserve occulte)

La mancata previsione della "rilevanza" nell'art. 2622 (falsità nelle società quotate)

La 'differenza' con l'art. 2621: *quid iuris*?

- La rilevanza penale di falsità contenute in singole voci di bilancio?
- La materialità come sostanziale sinonimo di rilevanza/significatività del falso?
- La necessaria incidenza del falso sulla "situazione economico patrimoniale finanziaria"?
- Riflessi in tema di *standard* probatori nella valutazione della significatività/decettività del falso?

I riflessi del "nuovo" falso in bilancio sul sistema 231

- **Analoga area di rischio** rispetto al passato

- **Diversa intensità** del rischio conseguente ad una maggiore effettività del precetto

↓

Riflessi in materia di ***gap analysis*** del Modello 231

I possibili presidi di controllo sulla formazione del bilancio d'esercizio

(a)Presidi in fase di **RILEVAZIONE** dei dati:

- Controllo sulla corretta tenuta di scritture e documenti contabili
- Verifica sulla veridicità delle fatture
- Etc.

N.B. *Necessità di assicurare la 'risalita' al concreto fatto di gestione sotteso a ciascun dato di bilancio.*

(segue)

(b) Presidi in fase di **VALUTAZIONE** dei dati:

- N.B.: Criteri di valutazione GIA' compiutamente normativizzati
- Controllo sull'effettivo e corretto utilizzo di tali criteri: previsione di flussi da parte delle funzioni competenti (*owner* di processo)
- Eventuale predisposizione di flussi anche da parte di soggetti esterni deputati alla redazione del bilancio e da parte dei revisori
- Controllo specifico sulla nota integrativa
- Formalizzazione di particolari ipotesi di *red flag*, ricorrendo le quali intensificare i controlli

(segue)

RED FLAG in materia contabile/bilancistica:

- Valore delle partecipazioni (specie infragruppo)
- Variazioni/Entità dei crediti (omessa svalutazione)
- Controllo di congruità del fondo rischi
- Variazione/entità di beni immateriali
- Variazione/entità del magazzino

Etc. etc. etc.:

N.b. *CRITICITA' DIPENDENTI ANCHE DAL TIPO DI BUSINESS: opportuna mappatura* ad hoc