

**BILANCIO
D'ESERCIZIO:
"PROFILI DI
RESPONSABILITA' DEL
COMMERCIALISTA"**

Antonio Sanges
Ottobre 2020

La semplice "**coscienza e volontà**" dell'uso di mezzi ingannatori, finalizzati a modificare la realtà aziendale integra gli estremi del "**dolo eventuale**", che configura "*la responsabilità per concorso del commercialista nei reati di falso in bilancio*".

N.B. => Trib. Milano 28 aprile 1994

Corte di Cassazione sent. 1245/98

- **Bilancio Irregolare** => quando lo stesso non viene redatto con chiarezza, e non rappresenta in modo veritiero e corretto, la situazione patrimoniale, finanziaria della società ed il relativo risultato economico; (cfr. Corte di Cassazione sent. 1003/2017, 1301/2014)
- **Bilancio falso** => Fatti materiali riportati nel bilancio societario non corrispondenti "alla reale attività aziendale" (cfr. Corte di Cassazione Penale sent. 890/2016 del 12/01/2016)

Responsabilità Professionale per errata consulenza

- Il commercialista è tenuto a risarcire il cliente, qualora non abbia prospettato allo stesso tutte le soluzioni possibili per risolvere il "*problema oggetto di consulenza fiscale*" allo stesso sottoposto.
- **N.B.** => il commercialista quale che sia l'oggetto specifico della prestazione ha l'obbligo di completa informazione del cliente e dunque ha obbligo di prospettargli sia le soluzioni praticabili e quelle non praticabili e/o non convenienti, così da porre lo stesso nelle condizioni di scegliere secondo il migliore interesse.

(Corte di Cassazione Ordinanza N. 14387/2019)

Le Forme di responsabilità del commercialista

1) Diretta

2) Indiretta e/o controllo

3) Concorsuale

Le Forme di responsabilità del commercialista

1) Responsabilità Diretta

Con la "Responsabilità diretta", il professionista risponde dei reati tipici degli organi societari come, **amministratore di fatto** e cioè come soggetto che, ai sensi dell'art. 2639, comma 1, ha esercitato i poteri tipici dell'amministratore di diritto in maniera significativa e continuativa, o comunque apprezzabile in almeno una delle branche aziendali.

Le Forme di responsabilità del commercialista

2) Responsabilità Indiretta

La "responsabilità indiretta" è quella in cui può incorrere il sindaco o il revisore dei conti qualora ometta i propri doveri, allorquando in conseguenza di tali omissioni il soggetto controllato ponga in essere quei reati che il controllo omesso mirava a prevenire.

N.B.: In questo caso il professionista risponde non in quanto autore diretto del reato, ma in virtù e conseguenza della posizione di garanzia che ricopre e che trova il proprio riferimento positivo nell'art. 40, c.p., per cui, "*non impedire*" un evento che si ha l'obbligo giuridico di impedire, "*equivale a cagionarlo*".

Le Forme di responsabilità del commercialista

3) Responsabilità Concorsuale

La "responsabilità concorsuale" è quella di cui può essere chiamato a rispondere il professionista in veste di **consulente**:

N.B.: in questo caso egli è sicuramente un soggetto estraneo alla compagine sociale, né ha doveri di controllo o impedimento; risponde per aver dato consigli tecnici o tenuto comportamenti che abbiano promosso od anche soltanto agevolato la commissione di reati da parte di altri.

N.B.: I presupposti della responsabilità in parola hanno le proprie radici nell'istituto del concorso di persone nel reato.

I profili di responsabilità del commercialista:

A) Responsabilità civile (art. 2230 – 1175 – 1225 – 2236 c.c.)

B) Responsabilità amministrativa (art. 5 – 6 – 9 D. Lgs. N. 472/97)

C) Responsabilità penale (Legge 69/2015; art. 13 – bis, D. Lgs. N. 74/2000, art. 110 C.P.)

A) Responsabilità civile (art. 2230 – 1175 – 1225 – 2236 c.c.)

Il professionista stipula con i suoi clienti un contratto per la prestazione d'opera intellettuale, regolato dagli art. 2230 e seguenti del codice civile.

N.B.: La diligenza richiesta non è solo quella, del "*buon padre di famiglia*", ma la diligenza che il consulente deve usare nello svolgimento delle prestazioni, deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata (art. 1175 c.c.).

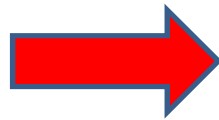
A) Responsabilità civile (art. 2230 – 1175 – 1225 – 2236 c.c.)

È quindi dovere del libero professionista, lo svolgere l'attività professionale necessaria e utile
In relazione al caso concreto, con la necessaria adeguata diligenza .

N.B.: Ove il libero professionista, non ponga nello svolgimento dell'attività professionale la diligenza, media, la sua responsabilità verso il cliente, per danni, a questi causati, è disciplinata dai comuni principi della "*responsabilità contrattuale*".

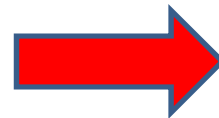
A) Responsabilità civile (art. 2230 – 1175 – 1225 – 2236 c.c.)

OBBLIGAZIONI DI
MEZZO



Gran parte delle prestazioni del professionista si configurano come obbligazioni di mezzo (es. predisposizione dichiarazione dei redditi)

OBBLIGAZIONI DI
RISULTATO



Un tipico esempio è l'impegno alla trasmissione telematica della dichiarazione

A) Responsabilità civile – Problemi tecnici di particolare difficoltà

"Nella sola ipotesi che la prestazione dedotta in contratto implichi la soluzione di problemi tecnici di *"particolare difficoltà"*, la norma dell'art. 2236 c. c. prevede una attenuazione della normale responsabilità, nel senso che, il professionista è tenuto al risarcimento del danno unicamente per *"dolo o colpa grave"*;

N.B.: La prova dell'esistenza di tale presupposto, che comporta deroga alle norme generali sulla responsabilità per colpa, incombe al professionista"

(Cass.11 agosto 1990, n. 8218), (Cass. Civ., Sez. III, 4 novembre 2002, n.15404)

A) Responsabilità civile – Problemi tecnici di particolare difficoltà

La disposizione dell'art. 2236 c.c. - che, nei casi di prestazioni che implicano la soluzione di problemi tecnici particolarmente difficili, limita la responsabilità del professionista ai soli casi di "*colpa grave*" - non trova applicazione per "*danni ricollegabili a negligenza o imprudenza*", dei quali, il professionista conseguentemente risponde, anche solo per colpa lieve. (Cass. Civ., Sez. III, 8 luglio 1994, n. 6464) (Cass. Civ. Sez. III, 10 maggio 2000, n. 5945)

I profili di responsabilità del commercialista:

Pertanto il professionista risponde, di regola, verso il cliente, oltre che per dolo, per colpa anche lieve

ATTIVITA'
PROFESSIONALE



IL CONSULENTE RISPONDE PER DOLO, COLPA
GRAVE E COLPA LIEVE

PROBLEMI TECNICI
PARTICOLARMENTE
DIFFICILI



IL CONSULENTE RISPONDE PER DOLO E COLPA
GRAVE

I profili di responsabilità del commercialista:

Si rileva a tal proposito, che in ambito professionale:

COLPA



ASSUME PREVALENTEMENTE IL CARATTERE DELL'ERRORE DETERMINATO DA IGNORANZA DI COGNIZIONI TECNICHE O DA INESPERIENZA PROFESSIONALE. CIOE' CONSISTE IN UNA IMPERIENZA

COLPA GRAVE



NEGLIGENZA MACROSCOPICA, IMPERDONABILE

I profili di responsabilità del commercialista:

DANNO RISARCIBILE (ART. 1225 C.C.)

IL COMMERCIALISTA
HA AGITO CON DOLO



RISPONDE TANTO DEI DANNI PREVEDIBILI
QUANTO DEI DANNI IMPREVEDIBILI

L'INADEMPIMENTO
DEL COMMERCIALISTA
E' DIPESO DA COLPA



RISARCIMENTO SOLO DEI DANNI CHE
POTEVANO PREVEDERSI AL MOMENTO NEL
QUALE E' SORTA L'OBBLIGAZIONE

Il danno oggetto di risarcimento è quello patrimoniale, ma non si può escludere la risarcibilità anche del danno non patrimoniale

N.B.: il termine di prescrizione per l'azione di risarcimento danni è di 10 anni

B) Responsabilità amministrativa

- 1) Responsabilità diretta ed esclusiva**
- 2) Responsabilità "esclusiva", in luogo dell'esecuzione della violazione**
- 3) Responsabilità in "concorso" con altri**

B) Responsabilità amministrativa

1) Responsabilità diretta esclusiva

Qualora il consulente sia colui che ha commesso la violazione.

In tal, senso si ricorda infatti che l'art.5 comma 1 del D.Lgs. N. 472/97 stabilisce che: "nelle violazioni punite con sanzioni amministrative, ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa".

Le violazioni commesse -· nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di "*problemi di speciale difficoltà*" sono punibili solo: in caso di dolo o colpa grave".

N.B.: Si pensi a tal proposito, alle sanzioni irrogate per l'infedeltà, in sede di rilascio, del visto di conformità (leggero e pesante) e dell'asseverazione dei dati ai fini degli studi di settore;

B) Responsabilità amministrativa

2) Responsabilità esclusiva in luogo dell'esecuzione della violazione

La responsabilità esclusiva del consulente si estende tuttavia anche a tutti quei casi in cui lo stesso abbia agito con violenza o minaccia, inducendo altri in "*errore incolpevole*", ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determinando così la commissione di una violazione.

N.B.: Si parla in questo caso di autore mediato (art. 10 del D.Lgs. n. 472/97).

B) Responsabilità amministrativa

2) Responsabilità esclusiva in luogo dell'esecuzione della violazione

Allo stesso modo, vi è "*responsabilità esclusiva*" in luogo dell'esecutore della violazione, quando il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta dimostrano che il pagamento del tributo, non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi (art. 6, comma 3, O.Lgs. n. 472/97).

B) Responsabilità amministrativa

3) Responsabilità in concorso con altri

Quando più persone, concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta {art. 9 del D.Lgs. n. 472/97).

A tal proposito, si sottolinea che, per aversi concorso, non è sufficiente la mera conoscenza da parte del commercialista, ma è necessario che "la condotta del concorrente (sia) animata dalla piena consapevolezza di contribuire, con la propria partecipazione, alla realizzazione di un reato.

N.B.: La consapevolezza di partecipare con altri non è necessario che sussista originariamente (c.d. previo-concerto);

C) Responsabilità penale

In ambito penale, particolare rilievo assume **"la responsabilità del consulente per concorso nei reati"**.

Il commercialista, infatti, può correre il rischio di essere chiamato a rispondere a titolo di concorso per i reati fiscali, societari e fallimentari (ma non si dimentichi che può comunque essere chiamato a rispondere di favoreggiamento, truffa e riciclaggio).

N.B.: Nello specifico, per aver concorso di persone nel reato è necessario che ricorrano i seguenti elementi indispensabili:

- Pluralità di agenti;
- Realizzazione di un fatto di reato; .
- Contributo causale di ciascun soggetto alla realizzazione di esso;
- La volontà di cooperare all' ammissione del reato.

1) La responsabilità del professionista a titolo di concorso può esservi solo qualora il commercialista agisca da solo

La giurisprudenza degli ultimi anni, non ha chiarito quale, tipo di "**dolo**" è richiesto.

N.B.: Parte della giurisprudenza ritiene che sia sufficiente il "**dolo generico**", ma vi sono anche sentenze che, ai fini del concorso nei reati richiedono il "**dolo specifico**".

La responsabilità del professionista a titolo di concorso



DOLO GENERICO

È richiesta la semplice coscienza e volontà del fatto materiale costitutivo del reato

DOLO SPECIFICO

Oltre alla coscienza e la volontà del fatto materiale costitutivo del reato, è richiesto anche che il soggetto agisca per un determinato fine

2) Non si ha invece "concorso di persone" se il professionista:

- Si trovi ad operare su elementi forniti esclusivamente dal cliente, ovvero se le falsità e le inesattezze dei dati contabili e fiscali non sono conosciute né conoscibili dal consulente;
- si Limiti a un semplice atteggiamento passivo, sussistendo la sola scienza del fatto che altri stiano per commettere reato;
- si trovi ad effettuare una mera attività di consulenza nei confronti di un soggetto che ha deciso di violare le norme penali (si pensi al cliente che *chieda* al consulente quali sono le conseguenze penali dell'illecito *già* compiuto).

Il Bilancio d'esercizio "Fonti normative e principi generali"

- **Art. 2423 c.c.**
- **Art. 2424 c.c.**
- **Art. 2425 c.c.**
- **Art. 2425 – bis e ter c.c.**
- **Art. 2427 c.c.**
- **D. Lgs. 06/2003; N. 139/2015;**
- **OIC Principio N. 11**

Bilancio d'esercizio art. 2423 c.c.

**STATO
PATRIMONIALE
ART. 2424 C.C.**

**CONTO
ECONOMICO ART.
2425 C.C.**

**RENDICONTO
FINANZIARIO ART.
2425 - TER**

**NOTA
INTEGRATIVA ART.
2427 C.C.**

Bilancio d'esercizio: Il quadro fedele art. 2423 c.c.

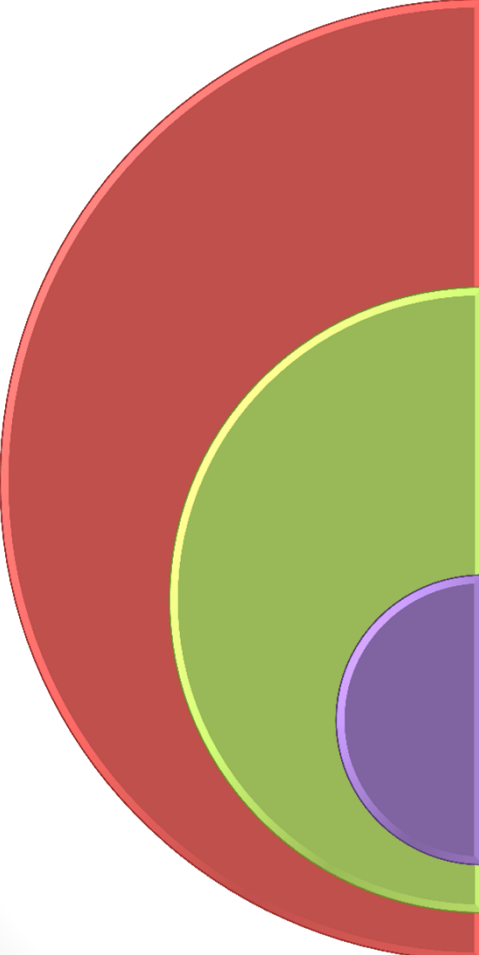


Il Bilancio d'esercizio deve essere redatto dagli amministratori con chiarezza e rappresentare in modo veritiero e corretto lo Stato Patrimoniale, Stato finanziario e risultato d'esercizio.

N.B.: L'aggettivo "veritiero" nel rappresentare la situazione patrimoniale e conto economico "significa" richiedere ai "redattori del bilancio" "corretta valutazione delle stime e corretta rappresentazione del risultato d'esercizio"

Relazione al D. Lgs. N. 127/1991

Bilancio d'esercizio: Il quadro fedele art. 2423 c.c.




=> Le norme dirette a garantire la chiarezza e la precisione del Bilancio d'esercizio sono inderogabili in quanto la loro violazione determina una illecita deliberazione di approvazione dello stesso.

N.B.: La violazione delle regole della chiarezza e precisione rendono nulla, in quanto illecita la delibera di approvazione con la seguente impugnabilità ai sensi dell'art. 2379 del c.c.

Corte di Cassazione sent. N. 1003/2017 ; 1301/2014

Principi redazione Bilancio d'esercizio: art. 2423 – bis c.c. e OIC N. 11



PREMESSA: La valutazione delle voci secondo prudenza comporta la ragionevole cautela nelle stime in condizioni di incertezza.

N.B.: Si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura esercizio (art. 2423 – bis n. 2)

Si deve tener conto dei proventi e oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data di incasso e/o pagamento (art. 2423 – bis n. 3)

Si deve tener presente il valore dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso (art. 2423 – bis n. 4)

Principi redazione del Bilancio Art. 2423 – bis e OIC N. 11

PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE



➤ VALUTAZIONE DELLA PROSPETTIVA DELLA "CONTINUITA' AZIENDALE"



➤ VALUTAZIONE DELLA "FUNZIONALITA' AZIENDALE"

- **N.B.:** La prospettiva della continuità aziendale, costituisce presupposto essenziale, che si fonda sul presupposto che l'azienda, costituisce un complesso economico funzionale destinato alla produzione del reddito

Principi redazione del Bilancio Art. 2423 – bis e OIC N. 11

RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE



**PRINCIPIO DELLA FUNZIONE
ECONOMICA DELL'ELEMENTO
DELL'ATTIVO E/O PASSIVO
CONSIDERATO**



**PRINCIPIO DELLA SOSTANZA
DELL'OPERAZIONE E/O CONTRATTO**

Principi redazione del Bilancio Art. 2423 – bis e OIC N. 11

COMPETENZA



IN SEDE DI REDAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO SI DEVE TENER CONTO DEI PROVENTI E DEGLI ONERI DI COMPETENZA DELL'ESERCIZIO INDIPENDENTEMENTE DALLA DATA E/O INCASSO



COSTI DI ESERCIZIO DEVONO ESSERE "CORRELATI" AI RICAVI D'ESERCIZIO FINALIZZATI, ALLA DETERMINAZIONE DEL RISULTATO ECONOMICO DI CUI AL CONTO PROFITTI E PERDITE

Principi redazione del Bilancio Art. 2423 – bis e OIC N. 11

COSTANZA NEI CRITERI DI VALUTAZIONE



I criteri di valutazione delle voci di bilancio non possono essere modificati da un esercizio all'altro



La Nota Integrativa deve motivare eventuale "deroga" e indicare le conseguenze sulla rappresentazione della situazione patrimoniale finanziaria e conto economico

- **N.B.: la mancata ed adeguata motivazione alla deroga in "nota Integrativa" costituisce violazione al postulato dei criteri della continuità di valutazione che comporta la nullità del Bilancio.**
- **Corte di Cassazione sent. N. 8204/2004 e 11091/2008**

Principi redazione del Bilancio Art. 2423 – bis e OIC N. 11

Rilevanza: Il D. Lgs. N. 139/2015 in ossequio alla Direttiva 2013/34/UE esplicita il "*Principio di rilevanza*"

- Regolare la rilevazione, valutazione, presentazione ed informativa nei Bilanci d'esercizio.
- **Rilevanza quantitativa:** Dimensione degli effetti economici dell'evento, rispetto alle grandezze di bilancio, tenendo conto dei destinatari primari dello stesso.
- **Rilevanza qualitativa:** Caratteristiche peculiari delle operazioni contabili, la cui importanza, è tale da influenzare ragionevolmente le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio.

Principi redazione del Bilancio Art. 2423 – bis e OIC N. 11

Comparabilità: Dipende generalmente dall'esistenza di fatti economici simili contabilizzati in Bilancio sugli stessi criteri.

- **Forma di presentazione ed esposizione**
(classificazione separazione per gruppi)
- **Continuità criteri di valutazione**
- **Cambiamenti principi contabili**

Bilancio d'esercizio: Tipologie

BILANCIO ORDINARIO

Art. 2423 c.c.

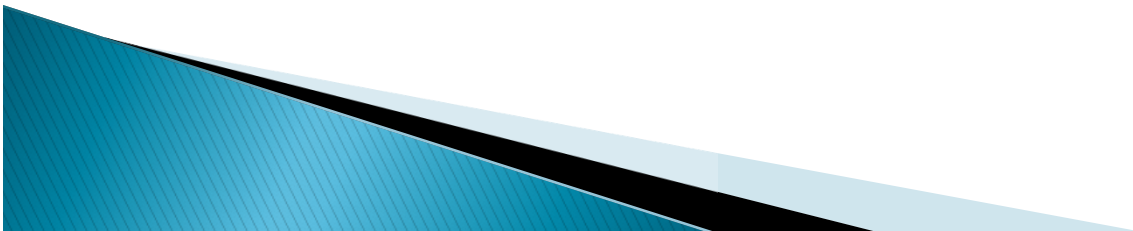
BILANCIO ABBREVIATO

Art. 2435 – bis c.c.

BILANCIO MICROIMPRESE

Art. 2435 – ter c.c.

- **Bilancio d'esercizio Microimprese art. 2435 - ter c.c.;**
- **Bilancio d'esercizio in forma abbreviata art. 2435 - bis;**
- **Bilancio ordinario art. 2423 – 2424 – 2425 – 2425 – ter;**



BILANCIO DELLE MICRO IMPRESE ART. 2435 – TER C.C.

PARAMETRI QUANTITATIVI

- Attivo Stato Patrimoniale € 175.000,00
- Ricavi vendite € 350.000,00
- Dipendenti occupati 5 Unità

N.B. => Composizione bilancio con Stato Patrimoniale e Conto Economico

N.B. => La Nota Integrativa non deve essere presentata a condizione che alcune informazioni in essa presenti, siano fornite in calce allo Stato Patrimoniale.

N.B. => la Relazione sulla gestione non deve essere presentata a condizione che alcune informazioni siano fornite in calce allo Stato Patrimoniale.

BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA ART. 2435 – BIS E ART. 2427 C.C.

PARAMETRI QUANTITATIVI

- Attivo Stato Patrimoniale € 4.400.000,00
- Ricavi vendite € 8.800.000,00
- Dipendenti occupati 50 Unità

N.B. => Stato Patrimoniale Abbreviato e Conto Economico Abbreviato Nota Integrativa Abbreviata rispetto alle società obbligate alla redazione del Bilancio in forma ordinaria.

N.B. => La Relazione sulla Gestione non deve essere presentata a condizione che alcune informazioni in essa presenti siano fornite nella Nota Integrativa.

BILANCIO ORDINARIO ART. 2423 – 2424 – 2425 – 2425 TER E 2427 C.C.

Le società che superano i limiti di redazione del Bilancio Abbreviato devono redigere il Bilancio Ordinario:

- . Stato Patrimoniale
- . Conto Economico
- . Rendiconto Finanziario
- . Nota Integrativa

LO STATO PATRIMONIALE

<u>ATTIVO</u>	<u>PASSIVO</u>
A) Crediti vs. soci per versamenti ancora dovuti	A) Patrimonio Netto
B) Immobilizzazioni	B) Fondo rischi e oneri
C) Attivo circolante	C) TFR
D) Ratei e risconti	D) Debiti
	E) Ratei e risconti

- Capitale
- Riserve
- Utili/perdite nuovo a
- Utile/perdite d'esercizio

Profili di responsabilità del commercialista nella redazione del Bilancio d'esercizio

Responsabilità del commercialista nella redazione del Bilancio d'esercizio

PROFILI

A) Profili di responsabilità in qualità di **consulente esterno**

B) Profili di responsabilità nel **reato di falso in bilancio**

A) Profili di responsabilità professionale che gravano sul commercialista in qualità di "consulente esterno"



Nello specifico, l'attività da svolgere sarà quella di effettuare "tutte le operazioni di integrazione e rettifica delle poste di contabilità che sono necessarie", anche a seguito delle attribuzioni di valore alle poste da stimare, per giungere dal "primo bilancio di verifica fornito dal cliente", alla predisposizione dei documenti previsti dall'art. 2423 c.c. e rendiconto finanziario laddove obbligatorio.

A) Profili di responsabilità professionale che gravano sul commercialista in qualità di "consulente esterno"

a) mediante la mera e semplice riclassificazione delle poste di bilancio così come ricevute dal cliente il quale, sicuramente dotato di personale qualificato all'interno della propria azienda, riesce a fornire una situazione ben definita in ogni sua voce contabile, imposte comprese.

- Tale fattispecie è solitamente associabile alle società di medio – grande dimensione, adeguatamente strutturate sia per l'elevato livello "professionale" dei soggetti preposti . alla registrazione dei dati contabili sia per il software aziendale utilizzato per la corretta rilevazione degli accadimenti aziendali;

**IIPOTESI
1)**

N.B.: Il commercialista che ha ricevuto l'incarico di redigere il bilancio non è obbligato a riscontrare la veridicità dei dati forniti dagli amministratori in quanto per espressa previsione normativa gli unici responsabili sono amministratori e collegio sindacale (cfr. Corte di Cassazione civile sent. N. 15029 del 14 giugno 2013

A) Profili di responsabilità professionale che gravano sul commercialista in qualità di "consulente esterno"

Mediante l'integrazione della bozza di bilancio ricevuta, del tutto priva delle scritture tipiche di fine anno, imposte comprese.

Questa fattispecie è solitamente più ricorrente ed è tipica di tutte quelle piccole società dotate di un ufficio contabile il cui personale, però, non possiede l'adeguata preparazione necessaria sia alla rilevazione delle scritture contabili tipiche di fine esercizio sia alla verifica della corretta interpretazione ed applicazione della vigente normativa civilistica e fiscale.

N.B.: In tal caso, a differenza del precedente, il professionista dovrà utilizzare la propria esperienza, competenza e preparazione per esaminare le voci di bilancio che dovranno essere integrate e/o rilevate al fine di poter giungere, anche mediante il calcolo delle imposte, alla versione definitiva della bozza di bilancio che dovrà, infine, essere oggetto di riclassificazione, approvazione e deposito presso la competente CCIAA.

**IPOTESI
2)**

A) Profili di responsabilità professionale che gravano sul commercialista in qualità di "consulente esterno"



In tale ipotesi, ai fini della valutazione di un eventuale profilo di responsabilità, la questione da esaminare sarà la seguente: fino a che punto dovrà spingersi il controllo del professionista???

Dovrà verificare tutte le scritture contabili oppure è sufficiente procedere ad un controllo a campione, magari soffermandosi su quelle Voci di bilancio che, in virtù della diligenza qualificata, sono suscettibili di errori?????

A) Profili di responsabilità professionale che gravano sul commercialista in qualità di "consulente esterno"

NORMATIVA

Dal punto di vista: normativo, si potrebbe in prima battuta, ricorrere al combinato disposto delle disposizioni di cui al già richiamato art. 1176 c.c. (diligenza qualificata) e dell'art. 1 del D.Lgs. 139/2005 il quale, indirettamente, ricomprende il concetto della "*diligenza qualificata*", individuabile nel riconoscimento di una competenza specifica in economia aziendale, diritto d'impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative".

A) Profili di responsabilità professionale che gravano sul commercialista in qualità di "consulente esterno"

OSSERVA

Quando si parla di "competenza specifica" e di "diligenza qualificata" non bisogna però cadere nell'errore di ritenere che l'elevato grado di professionalità richiesto nell'espletamento dell'incarico coincida con l'addebito di un'universale responsabilità in capo al Commercialista.

N.B.: Infatti, durante l'attività di verifica delle scritture contabili, lo stesso professionista non dovrà procedere ad un totale riscontro di tutti gli accadimenti aziendali, ma dovrà limitarsi ad eseguire dei controlli a campione sulle voci di bilancio ritenute più significative, in virtù dell'effettiva possibilità che le stesse possano generare degli errori rilevanti per quantità e qualità, tali da inficiare i principi di chiarezza e veridicità del bilancio richiesti dall'art. 2423 c.c.

A) Profili di responsabilità professionale che gravano sul commercialista in qualità di "consulente esterno"

NOTA BENE

Dal punto di vista meramente operativo l'attività di controllo che il professionista dovrà porre in essere è assimilabile, per modalità ma non per l'effettivo grado di responsabilità, a quella del Revisore Contabile il quale, per obblighi normativi, è chiamato ad effettuare delle verifiche periodiche finalizzate all'accertamento della regolare tenuta delle scritture contabili, così come indicato nel modello ISA ITALIA 250/B al paragrafo 3

**B) Il concorso del commercialista nel
reato di falso in bilancio**

"Le tre ipotesi"

B) Il concorso del commercialista nel reato di falso in bilancio

× IPOTESI 1)

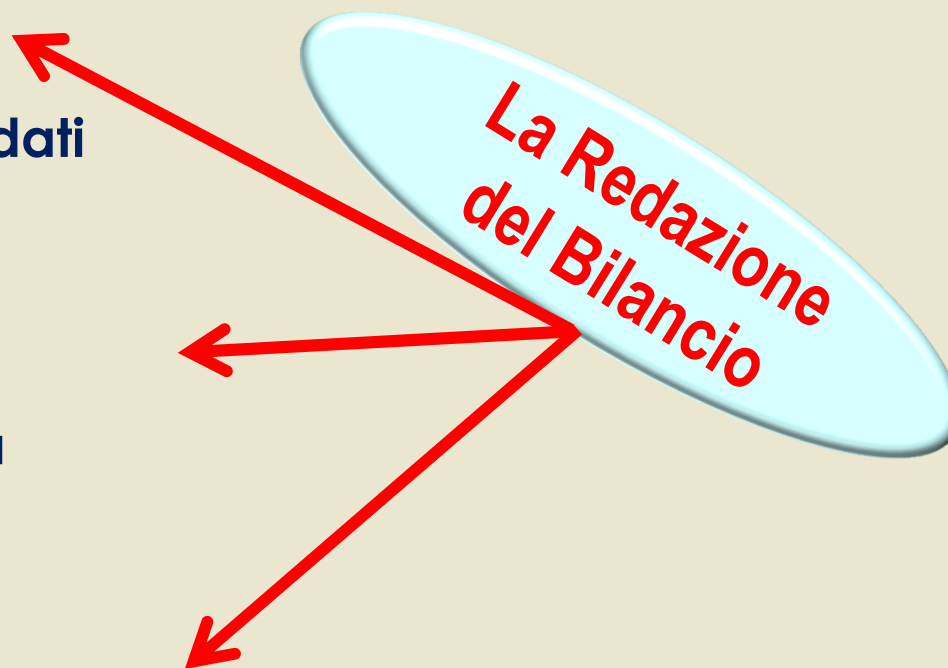
Conoscenza
pregressa falsità dei dati

× IPOTESI 2)

Nessuna conoscenza
Della falsità dei dati

× IPOTESI 3)

Conoscenza posteriore
Della falsità dei dati



B) Il concorso del commercialista nel reato di falso in bilancio

IOTESI 1)

Il professionista ha "*conoscenza pregressa*" della falsità dei dati.

N.B: In questo caso egli risponderà in concorso con gli amministratori del reato di falso in bilancio in applicazione dell'art. 110 c.p.

B) Il concorso del commercialista nel reato di falso in bilancio

IPOTESI 2)

Il professionista *"non ha conoscenza della falsità dei dati"*.

N.B: In questo caso egli andrà esente da responsabilità sul presupposto della scarsa cognizione del dato di supporto a causa della reticenza del cliente. Ad

operare in funzione esimente è la disciplina dell'art. 47 c.p. a mente del quale "l'errore sul fatto che costituisce reato esclude la punibilità dell'agente". Ad essere responsabile del falso (è un'ipotesi di autoria mediata) sarà invece l'amministratore reticente in virtù del disposto dell'art 48, c.p

B) Il concorso del commercialista nel reato di falso in bilancio

IPOTESI 3)

Il professionista "*ha conoscenza posteriore*" (a bilancio depositato) della falsità dei dati.

N.B.: In questo caso egli andrà esente da responsabilità penale non rivestendo (a differenza, ad esempio del sindaco), alcuna posizione di garanzia e dunque non avendo alcun dovere di impedimento rilevante ex. 40 cpv, cp

Il concorso del consulente nel reato del contribuente

La responsabilità penale a titolo di concorso

CONTRIBUENTE



REATO
PROPRIO

Il reato fiscale è posto in essere dal **contribuente**; il **consulente** può essere riconosciuto penalmente responsabile solo a titolo di concorso (art. 110 c.p.)

Soggetto privo di qualifica



La responsabilità penale a titolo di concorso

Integrano concorso nel reato proprio:

Contributo alla realizzazione dell'illecito (concorso materiale o morale)

Consapevolezza di concorrere nel reato altrui

Questi principi sono frutto di un orientamento consolidato della giurisprudenza e sono stati recentemente confermati da Cass. Pen., sez. VI, 7 giugno 2019, n 25390

Quale applicazione pratica????

La responsabilità penale a titolo di concorso

La **giurisprudenza** in tema di concorso del consulente fiscale non è pacifica. Le questioni controverse:

1

Sul piano della condotta, 1a natura del contributo necessario a configurare il reato. Mera agevolazione (ad es., il solo inoltro di una dichiarazione o apposizione del visto di conformità) ovvero condotta attiva nell'ispirare la frode? Si tratterà in ogni caso di un contributo atipico, ossia a forma libera.

2

Sul piano della colpevolezza, 1a giurisprudenza cerca di individuare gli elementi di fatto da cui possa evincersi la consapevolezza del consulente (NB: il consulente fiscale può essere riconosciuto colpevole di reati tributari in concorso anche a titolo di dolo eventuale)

Partecipazione del consulente all'associazione a delinquere ex art. 416 c.p.

In giurisprudenza è stato recentemente riconosciuto un caso di partecipazione del consulente fiscale all'attività criminosa del contribuente nelle forme dell'associazione a delinquere:

Un caso particolare

Anche la normale attività professionale di commercialista, qualora realizzata, pur nella sua formale aderenza ai canoni della professione, con il conclamato scopo di concorrere alla realizzazione di un'associazione per delinquere, configura condotta penalmente rilevante per la sussistenza dell'art. 416 c.p., trattandosi di reato che per la sua realizzazione comporta una condotta a forma libera sottoposta alle sole condizioni che l'agente intenda aderire all'accordo associativo e che il suo comportamento sia anche se parzialmente, funzionale alla realizzazione del progetto criminoso perseguito dai consociati.

Tale condotta, se essenziale per l'organizzazione della struttura associativa, qualifica detta partecipazione come quella di organizzazione dell'organismo criminoso.

Anche in questo caso il contributo del consulente che si caratterizza come atipico o a forma libera, ma è connotato soggettivamente dalla volontà di far parte dell'associazione. I reati tributari saranno considerati reati fine dell'associazione. (Cass. Pen. , 04 giugno 2019, n. 24800)

L'aggravante dell'elaborazione di modelli seriali

Il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 ha inserito una nuova aggravante all'art. 13 – bis, co. 3, D.Lgs. 74/2000

Art. 13 –
bis, co. 3

Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II [i.e., sono considerati tutti i reati tributari di cui al D. Lgs. 74/ 2000] sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

L'aggravante ha trovato scarsa applicazione in giurisprudenza. Tuttavia la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisarne l'ambito applicativo ...

La responsabilità ex D. Lgs. 231/2001

E' una responsabilità propria dell'ente.
E' disciplinata dal D. Lgs. 231/2001

**PRESUPPOSTO
SOGGETTIVO**

Che il reato presupposto sia commesso da un soggetto che riveste funzioni di rappresentanza, direzione o amministrazione o da un suo sottoposto


**PRESUPPOSTO
OGGETTIVO**

Che il reato presupposto sia commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente

**DEVONO COESISTERE
ENTRAMBI PERCHE'
L'ENTE SIA
RESPONSABILE**

Non solo i reati tributari.....

**I reati
fallimentari
(l. fall. N.
267/1942)**



Con riferimento ai reati fallimentari, una giurisprudenza consolidata considera penalmente rilevante il contributo del consulente solo quando:

- In caso di concorso morale, sia ideatore e pianificatore dello schema fraudolento (Cass. Pen., Sez. V, 3 febbraio 2010, n. 19545)
- Oppure, in caso di concorso materiale, abbia un ruolo rilevante nella fase esecutiva del reato (Cass. Pen., Sez. V, 6 novembre 2015, n. 8276)

La giurisprudenza è, in questi casi, attenta a distinguere fra attività di mera consulenza, non penalmente rilevante, e concorso nel reato, dovendosi in questo secondo caso riscontrare un contributo ulteriore rispetto alla mera consulenza.

Riprodotti, senza novità rilevanti,
all'interno del nuovo Codice della
Crisi (D.Lgs. 14/2019), artt. 322 ss.

Non solo i reati tributari.....

**I reati di
riciclaggio e
autoriciclaggio
(art. 648 – bis
c.p. e 648 –ter.
1 c.p.)**



Il professionista risponde di concorso in autoriciclaggio, punito con la reclusione da due a otto anni, ovvero risponde autonomamente del più grave delitto di riciclaggio, punito con la reclusione da quattro a dodici anni? Secondo la Suprema Corte, il consulente risponde del più grave reato di riciclaggio: sarebbe irragionevole se ricevesse un trattamento sanzionatorio di favore rispetto a chi, ponendo in essere le medesime condotte non concorresse nell'altrui autoriciclaggio (Cass. pen., sez. III, 17 gennaio 2018, n. 17235).

**Il Revisore nella
verifica della
corretta rilevazione
dei fatti di gestione
aziendale**

Il Revisore nella verifica della corretta rilevazione dei fatti di gestione aziendale

Nello svolgimento di ciascuna verifica periodica il revisore deve acquisire informazioni o aggiornare le informazioni che avesse già in precedenza acquisito sulle procedure adottate dall'impresa con la finalità di:

- individuare i libri che le norme rendono obbligatori e verificare la necessità di istituire nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale o da altre leggi speciali;
- assicurarsi che *i* libri *in* uso siano stati correttamente e tempestivamente vidimati e bollati, per quelli obbligatori a seguito di specifiche norme di legge;
- verificare la corretta osservanza di tutti gli adempimenti, fiscali e previdenziali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- *rilevare* l'esistenza dei libri obbligatori di cui sopra;
- verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri di cui sopra;
- verificare, a campione, l'esatto adempimento di prescrizioni fiscali e previdenziali mediante analisi della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;
- verificare la sistemazione, da parte degli organi amministrativi, delle eventuali carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e l'eventuale non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente;
- controllare *la* corretta sistemazione da parte della direzione di errori nelle scritture contabili che fossero stati riscontrati a seguito di verifiche.

Il Revisore nella verifica della corretta rilevazione dei fatti di gestione aziendale

Le verifiche periodiche hanno sempre, come scopo ultimo, quello di permettere di esprimere il giudizio sul bilancio d'esercizio.

- *Il revisore considera i possibili effetti di carenze nelle procedure adottate dall'impresa ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale o di mancato rispetto degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento vigente;*
- *Inoltre, verifica i possibili effetti di errori nelle scritture contabili riscontrati nello svolgimento delle verifiche periodiche.*

***N.B.:** In sintesi, il revisore dovrà analizzare i risultati di ciascuna verifica periodica, al fine di valutare eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di governance interna, sempre valutando gli esiti alla luce della propria professionalità ed esperienza.*

Il Revisore nella verifica della corretta rilevazione dei fatti di gestione aziendale

Nel rispetto delle linee di revisione il revisore deve documentare:

- *la* frequenza pianificata delle verifiche;
- *le* procedure svolte in ciascuna verifica;
- i risultati di ciascuna verifica periodica.

Crisi d'impresa: *i cinque momenti determinanti*

1 Stadio dell'INCUBAZIONE

2 Stadio della MATURAZIONE

**3 Stadio della CRISI CONCLAMATA
MA ANCORA REVERSIBILE**

**4 Stadio dell'INSOLVENZA
REVERSIBILE**

**5 Stadio dell'INSOLVENZA
CONCLAMATA IRREVERSIBILE**

Indici BILANCIO

per valutare il rischio d'impresa

**INDICE
INDEBITAMENTO**

**INDICE DI
STRUTTURA**

**INDICE LIQUIDITÀ
CORRENTE**

**INDICE LIQUIDITÀ
IMMEDIATA**

Indici BILANCIO

valori ottimali e valori limite

	SITUAZIONE OTTIMALE	SEGNALI D'ALLARME	RISCHIO DEFAULT
■ INDICE DI INDEBITAMENTO	$1,5 \leq I.I. \leq 2,5$	$2,5 \leq I.I. \leq 3,5$	>3,5
■ INDICE DI STRUTTURA	$1 \leq I.S. \leq 2$	= 1	<1
■ INDICE DI LIQUIDITA' CORRENTE	≥ 2 = 2	$1,5 \leq I.L.C. \leq 2$	<1,5
■ INDICE DI LIQUIDITA' IMMEDIATA	> 2 > 1	= 2 = 1	< 2 < 1

Indici BILANCIO

INDICE DI INDEBITAMENTO

Esprime il grado di patrimonializzazione dell'azienda.

È dato dal seguente rapporto:

CAPITALE INVESTITO

CAPITALE NETTO

NB!!

- ➔ Il **valore ottimale** di questo indice deve essere compreso tra **1,5 e 2,5**
- ➔ Per valori **maggiori di 3,5** ➔ ipotesi di **default !!!**

Indici BILANCIO

INDICE DI STRUTTURA

Misura la **capacità di fronteggiare finanziariamente** gli investimenti in **IMMOBILIZZAZIONI**

E' dato dal rapporto:

CAPITALE PROPRIO + DEBITI A M/L TERMINE

IMMOBILIZZAZIONI NETTE

NB!!

Valore > 1
circolante



le fonti di finanziamento coprono parte del capitale

Valore = 2
proprio



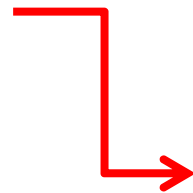
maggiore incidenza delle passività rispetto al capitale

Indici BILANCIO

INDICE DI LIQUIDITA' CORRENTE

Esprime la **capacità dell'azienda di far fronte agli impegni di pagamento a breve** con i flussi di cassa generati entro lo stesso periodo, dalle **attività correnti**, comprese le scorte.

È dato dal rapporto:



ATTIVO CORRENTE - DISPONIBILITÀ

PASSIVO CORRENTE

NB!!

L'azienda può ragionevolmente ritenere di essere esente dai rischi connessi a problemi di liquidità se l'**attivo corrente supera** adeguatamente il **passivo corrente**

Indici BILANCIO

INDICE DI LIQUIDITA' IMMEDIATA

Esprime la **capacità parziale dell'azienda di far fronte agli impegni finanziari** di breve periodo mediante **disponibilità liquide immediate** (Cassa, c/c bancarie postali) e l'incasso dei crediti a breve e dei titoli, denotando una condizione di **equilibrio finanziario di breve periodo**.

È dato dal rapporto:

ATTIVO CORRENTE – DISPONIBILITÀ

PASSIVO CORRENTE

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

- Legge 69/2015
- Art. 2621, 2621 bis, 2621 ter, 2622 c.c
- Art. 110 c.p. (*concorso esterno per avvocati e commercialisti*).

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

La Legge 69/15 ha apportato rilevanti novità al **reato di false comunicazioni sociali** nel cui ambito si colloca in primo luogo il bilancio d'esercizio.

Si distinguono:

- false comunicazioni sociali in “**società non quotate**” (**art. 2321 c.c.**);
- false comunicazioni sociali in “**società quotate**” (**art. 2622 c.c.**)

Entrata in vigore 14 giugno 2015

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

La **Legge 69/15** ha apportato rilevanti novità al reato di false comunicazioni sociali nel cui ambito si colloca in primo luogo il bilancio d'esercizio.

Per le **FALSE COMUNICAZIONI SOCIALI**
«**società non quotate**» si prevedono:

ipotesi attenuante **per fatti di lieve entità** (art. 2621 bis)

specifico **causa di non punibilità**
per **particolare tenuità**

Entrata in vigore 14 giugno 2015

NUOVO FALSO IN BILANCIO

Società non quotate

Art. 2621 soggetti attivi

Amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione di documenti contabili e societari, sindaci e liquidatori, **concorso di attori soggetti.**

Condotta illecita

-Esporre consapevolmente **fatti materiali rilevanti non corrispondenti al vero;**

- **Omissioni di fatti rilevanti** la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale, finanziaria della società o del gruppo alla quale appartiene.

- Concreta idoneità ad **indurre altri in errore.**

LE PRINCIPALI VALUTAZIONI DI BILANCIO

Stato patrimoniale art. 2426, c. 2	immobilizzazioni materiali (ammortamento sottoposto alla loro "residua possibilità di utilizzazione")
art. 2426, c. 2	capitalizzazione di costi e relativo ammortamento
art. 2426, c. 4	partecipazioni (costo di acquisto o frazione di patrimonio netto)
art. 2426, c. 6	avviamento: iscrizione nell'attivo nei limiti del costo sostenuto per l'acquisto

LE PRINCIPALI VALUTAZIONI DI BILANCIO

art. 2426, c. 8	crediti da valutarsi sulla base del presumibile valore di realizzo
art. 2426, c. 9	rimanenze: costo di acquisto o di produzione ovvero valore di realizzazione se minore
art. 2424, bis n. 3	fondo rischi ed oneri futuri
Conto economico art. 2425 c.c.	ammortamenti, accantonamenti a fondo rischi ed oneri, svalutazioni e rivalutazioni. ecc.

I FATTI CHE RILEVANO PENALMENTE

FATTURE DA EMETTERE	Se si tratta di ricavi per fatture da emettere riferite a operazioni inesistenti
PRINCIPIO DI COMPETENZA	Se dai documenti giustificativi dell'iscrizione di un credito emerge chiaramente un'annualità diversa.
ISCRIZIONI DI PARTECIPAZIONI SOCIALI	Se non è svalutata una partecipazione nonostante l'intervenuto fallimento della società controllata.
ISCRIZIONI DI CREDITI	Quando l'iscrizione in bilancio è priva di un valido giustificativo (un contratto, una prestazione, ecc.)
CREDITI INESIGIBILI	Quando siano definitivamente inesigibili per il fallimento senza attivo del debitore.
OMESSA INDICAZIONE DI UN DEBITO	Se il debito deriva da un contenzioso nel quale la società è rimasta definitivamente soccombente.

I FATTI CHE RILEVANO PENALMENTE

RICAVI GONFIATI	Sempre perché si tratta di un fatto materiale non rispondente al vero che non è in alcun modo suscettibile di valutazione omessa in bilancio.
COSTI NON INDICATI	Se si è in presenza di costi effettivamente sostenuti ma non riportati in bilancio si configura un fatto non rispondente al vero
CONTI BANCARI	L'omessa indicazione dell'esistenza di conti bancari ovvero l'indicazione di conti non esistenti costituisce un fatto materiale non vero.
FATTURE FALSE	I rapporti regolati da falsa fatturazione costituiscono un fatto materiale non corrispondente al vero.
VENDITA DI BENI	L'omessa indicazione della vendita o dell'acquisto di un bene rappresenta un fatto materiale non rispondente al vero.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

- ➔ **Scomparsa** della soglia di punibilità;
- ➔ **Eliminazione** dell'inciso che collocava in ambito penale i fatti materiali "ancorché oggetto di valutazioni";
- ➔ Ipotesi di **danno non previsto**.

PERSEGUIBILITÀ:

- 1) querela della società, dei soci, creditori, o altri destinatari nel caso di società "non fallibili";
- 2) d'ufficio negli altri casi.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

PENA:

- Reclusione da **1 a 5 anni**;
- Reclusione da **6 mesi a 3 anni** per fatti di lieve entità per le società “non fallibili”.

Tenuità del fatto

il giudice deve valutare prevalentemente ai fini della **non punibilità** per **particolare tenuità** del fatto l'entità del danno cagionato alla società, soci e creditori.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

DOCUMENTI OGGETTO DELLA CONDOTTA (1/2)

- Bilancio annuale (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa);
- Bilancio straordinario in relazione a specifiche operazioni e determinati periodi di tempo;
- Bilancio consolidato

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

DOCUMENTI OGGETTO DELLA CONDOTTA (2/2)



- Relazione sulla gestione e relazione collegio sindacale da allegare al bilancio;
- Relazione sulla situazione patrimoniale della società in caso di perdite;
- Relazione sui progetti di fusione e/o scissione;
- Altre comunicazioni sociali.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

- **Bene giuridico protetto:** dovrebbe essere rappresentato dalla **trasparenza, completezza e correttezza informazione societaria;**
- **Evento soggettivo:**
 1. **consapevolezza delle falsità** esposte (dolo specifico);
 2. conseguire **ingiusto profitto** (dolo specifico).
- **Consumazione del reato:** il reato di falso in bilancio ha natura di “**pericolo concreto**” in relazione al momento consumativo del reato e relativo termine di prescrizione.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

TERMINI DI PRESCRIZIONE:

- **6 anni** dalla consumazione in assenza di interruzione;
- **7 anni e 6 mesi** dalla consumazione in presenza di interruzione.

MOMENTO CONSUMATIVO DEL REATO:

- **deposito del progetto** di bilancio presso sede sociale;
- **riunione assembleare** con approvazione
(Cassazione, Sent. 2160/00 e 14759/12);
- **deposito bilancio presso Registro Imprese** e/o entro 30 giorni approvazione *(Cassazione, Sent. 12018/99)*

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621bis

Fatto di **lieve entità**

- **Lieve entità** tenuto conto della natura e dimensione delle società ed effetti della condotta;
- **Società non fallibili** (delitto perseguibile a querela della società, soci e creditori)

➤ **Pena detentiva:** da **6 mesi a 3 anni di reclusione**

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621ter

Non punibilità per particolare tenuità

- La nuova previsione normativa introduce **elemento di differenziazione** rispetto ai criteri generali sulla non punibilità e tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p.;
- Il giudice deve considerare in **modo prevalente** (non esclusivo) l'entità dell'eventuale danno cagionato alla società, soci e creditori in conseguenza dei fatti art. 2621 – 2621-bis c.c.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2622

false comunicazioni sociali “società quotate”

- ➔ **SOGGETTI ATTIVI:** amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione di documenti contabili societari, sindaci, liquidatori di società emittenti strumenti finanziari in un mercato italiano ed europeo.
- ➔ **CONDOTTA ILLECITA** esposizione fatti materiali non corrispondenti al vero riguardo la situazione economico patrimoniale o finanziaria della società.
- ➔ **PENA:** da 3 anni ad 8 anni di reclusione
- ➔ **PRESCRIZIONE:** **8 anni** dalla consumazione reato (assenza interruzione); **10 anni** dalla consumazione reato (presenza interruzione);

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Stime fuori dal falso in bilancio
*Corte di Cassazione, 5[^] sez. Penale,
Sent. n.33774 del 30 luglio 2015*

NB!!

Nessuna rilevanza penale per procedimenti valutativi che si discostano da quelli corretti.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

***Corte di Cassazione,
Sent. n. 37570 del 16 settembre 2015***

Test di rilevanza e verifica dei fatti materiali, continuità normativa tra vecchia e nuova fattispecie

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

→ LA RILEVANZA DIVENTA DECISIVA ←

*Corte di Cassazione, 5^a sezione Penale,
Sent. n. 890 del 12 gennaio 2016*

- La maggior parte delle voci di bilancio risultano essere frutto di valutazioni ed è, pertanto, irrilevante ai fini penali la soppressione del riferimento alle stesse dell'art. 2621 c.c. come riformulato dalla Legge 69/2015;
- Le valutazioni espresse in bilancio devono uniformarsi a criteri valutativi di cui al c.c., direttive comunitarie, principi contabili nazionali e/o internazionali.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

FALSO IN BILANCIO SENZA VALUTAZIONI

Il **dato normativo non può essere aggirato**, in tale caso, ai fini del reato di falso in bilancio, ***rilevano solo ed esclusivamente i “fatti materiali”***.

Corte di Cassazione
Sent. n.6916 del 22 febbraio 2016

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

FAVOR REI

Corte di Cassazione, Sent. n. 42116/13; n. 25887/03

- ➔ **Abrogazione della precedente fattispecie** e quindi **non perseguibilità** di coloro che in passato hanno commesso tale illecito

Corte di Cassazione, Sent. n. 33774/15

- ➔ **Continuità normativa** rispetto alla condotta precedente