

I REATI PENALI IN AMBITO DEL BILANCIO

Fondazione «Francesco Bianchini»

Mondello, 18 marzo 2017

Ten. Col. Omar Salvini

PREMESSA

LA COMMISSIONE DI SVARIATI REATI PUO' COMPORTARE L'INDICAZIONE DI POSTE DI BILANCIO FALSE, INCIDENDO SU UNA SUA CORRETTA E VERIETIERA RAPPRESENTAZIONE (ART. 2423 C.C.)

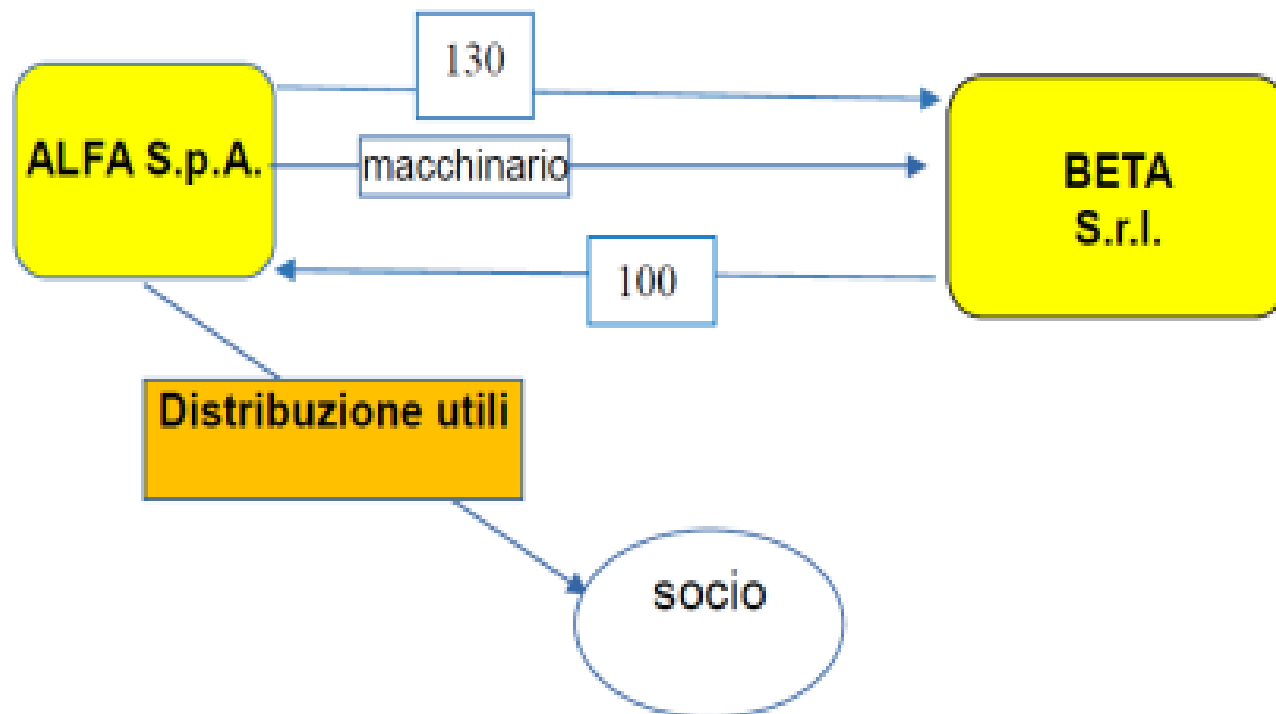
SI PENSI AI REATI:

- **SOCIETARI** (esempio: falso in bilancio art. 2621 C.C.);

L'amministratore/socio Rossi della società ALFA stipula un contratto di cessione di un macchinario avente valore residuale di 100 per pari importo, emettendo fattura per 130.

BETA corrisponde effettivamente 100.

ALFA indica in contabilità e nel bilancio una plusvalenza per 30, addivenendo, in tal modo, ad un utile di pari importo del quale delibera la distribuzione al socio.



Condotte:

Il socio/amministratore di ALFA:

false comunicazioni sociali, possibile emissione di fatture per operazioni inesistenti
ex art. 8 D.Lgs 74/2000

CASO PARTICOLARE

Art. 223 (Fatti di bancarotta fraudolenta) L.F.

Si applicano le pene stabilite nell'art. 216 agli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società dichiarate fallite, i quali hanno commesso alcuno dei fatti preveduti nel suddetto articolo.....se:

1. hanno cagionato, o concorso a cagionare, il dissesto della società, commettendo alcuno dei fatti previsti dagli articoli 2621, 2622, del codice civile.....

L'art 223 è **reato complesso**, ex art. 84 c.p., fondandosi sul compimento del reato di false comunicazioni sociali.

Pertanto, qualora si verifichi il dissesto, sarà applicabile il solo reato di bancarotta.

Risvolto operativo: non si potrà eseguire la confisca per equivalente, non prevista dalla L.F. diversamente che per i reati societari.

**Cass. pen. Sez. V, Sent., (ud. 18-12-2014) 06-05-2015,
n. 18775**

L'art. 223 L.F. si struttura come "reato complesso" perchè contiene in sè come elemento costitutivo uno dei reati previsti dal codice civile, ma **deve escludersi l'applicazione alla fattispecie complessa degli effetti normativi applicabili al reato assorbito**, in ragione del principio di tassatività e del divieto di analogia in *malam partem* in tema di assoggettabilità alle sanzioni

...

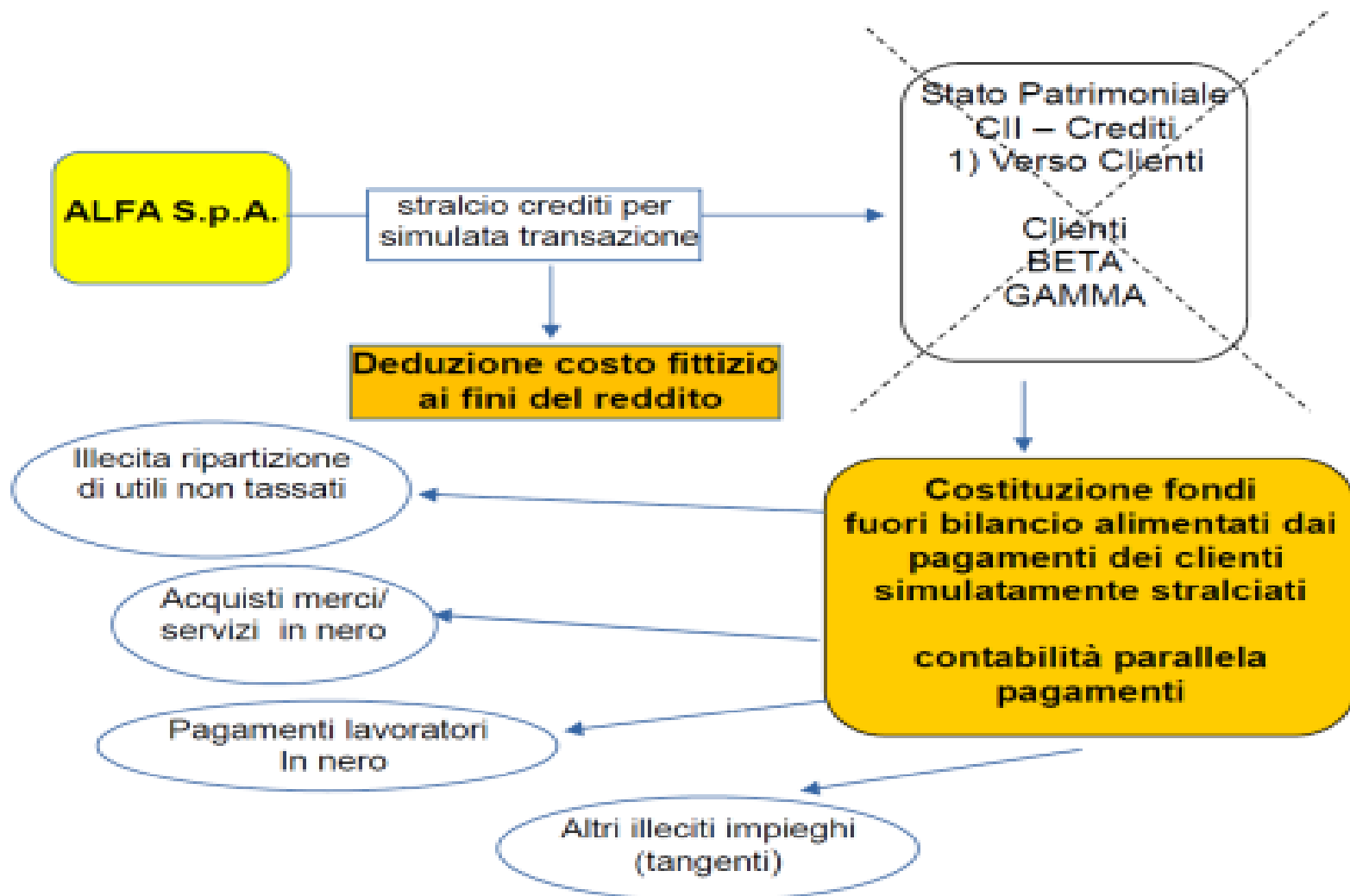
la norma sulla confisca per equivalente (art. 2641 c.c.), prevista per il reato assorbito, non può applicarsi al reato complesso.

➤ **PENAL TRIBUTARI;**

- **CODICE PENALE** (esempi: appropriazione indebita; truffa; costituzione di fondi neri per commettere ulteriori reati, quali, ad esempio la corruzione. Si ricorda che le false comunicazioni sociali sono state riformate in un provvedimento, la legge n. 69/2015, rilasciato durante il dibattito sulle norme che potessero efficacemente contenere i fenomeni corruttivi legati anche alla criminalità organizzata in quanto i reati si relazionano uno all'altro).

L'amministratore Rossi di ALFA, con riferimento a crediti verso clienti, iscritti tra le Attività dello Stato Patrimoniale, procede, in virtù di una falsa rappresentazione contabile e documentale, al loro stralcio, ed all'imputazione in Conto Economico della corrispondente componente negativa.

I crediti successivamente riscossi alimentano fondi fuori bilancio, che possono essere utilizzati per scopi fraudolenti.



Condotte:

Amministratore di ALFA:

false comunicazioni sociali, reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 3 D.Lgs 74/2000, al superamento delle soglie, eventuale appropriazione indebita, corruzione

PER VERIFICARE QUALE REATO E' COMMESSO O SE VI E' CONCORSO, E' NECESSARIO:

- IDENTIFICARE L'ELEMENTO VOLITIVO PER CUI SI COMPIE UNA DETERMINATA CONDOTTA ILLECITA;
- VERIFICARE LA SPECIALITA' DI UNA NORMA RISPETTO ALL'ALTRA OVVERO SE SI E' IN PRESENZA DI REATO COMPLESSO;
- DETERMINARE QUALI SONO I SOGGETTI ATTIVI RICHIESTI DALLA NORMA PUNITIVA

I soggetti attivi nel diritto penale dell'economia

Art. 2639 c.c.

Per i reati previsti dal presente titolo al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione.

Fuori dei casi di applicazione delle norme riguardanti i delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione, le disposizioni sanzionatorie relative agli amministratori si applicano anche a coloro che sono legalmente incaricati dall'autorità giudiziaria o dall'autorità pubblica di vigilanza di amministrare la società o i beni alla stessa posseduti o gestiti per conto di terzi.

Teoria formale e teoria sostanziale

Teoria formale: è assolutamente necessario che il soggetto agente sia in possesso di una determinata qualifica formale (es. amministratore, membro del collegio sindacale, ecc.).

Aspetti negativi della teoria sostanziale:

- troppo rigorosa;
- possibile contrasto con il principio di colpevolezza scolpito nell'art. 27 della Cost. (*La responsabilità penale è personale*)

Teoria sostanziale:

supera il mero dato giuridico e si concentra sullo **svolgimento effettivo delle funzioni** da parte dell'agente.



prevalenza della sostanza sulla forma



rispetto del principio di colpevolezza

CONCORSO TRA I SOGGETTI

Qualora vi siano più soggetti coinvolti (esempio: amministratore di fatto e di diritto), la loro posizione dovrà essere valutata secondo le norme che regolano il concorso nel reato proprio (art. 110 c.p.).

Cass. pen. Sez. V, Sent., (ud. 19-07-2016) 26-08-2016, n. 35569

La nozione di amministratore di fatto, introdotta dall'art. 2639 c.c., valevole per i reati societari contemplati nel codice civile (*«reati previsti nel presente titolo»*) postula:

- l'esercizio in modo continuativo e significativo dei poteri tipici inerenti alla qualifica od alla funzione;
- richiede l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico o occasionale.

- accertamento di elementi sintomatici dell'inserimento organico del soggetto con funzioni direttive - in qualsiasi fase della sequenza organizzativa, produttiva o commerciale dell'attività della società.

Vale per qualsiasi figura societaria.

I soggetti devono realizzare il fatto tipico, cioè tutti i partecipanti devono contribuire, anche in misura minima, alla realizzazione del reato.

Può manifestarsi come un contributo materiale (partecipazione alla preparazione e all'esecuzione del reato) ovvero morale (partecipazione alla fase ideativa).

Deve essere presente l'elemento volitivo, cioè la **volontà di cooperare nel reato**: deve essere dimostrata la coscienza e la volontà del fatto criminoso, accompagnata dalla coscienza e volontà, nonché dalla consapevolezza di concorrere con altri alla realizzazione del reato.

In tema di reati fallimentari

Cass. pen. Sez. V, Sent., (ud. 23-06-2016) 07-10-2016, n. 42572, per la quale in tema di reati fallimentari, è configurabile il concorso nel reato di bancarotta fraudolenta da parte di persona estranea al fallimento, qualora la condotta realizzata in concorso col fallito sia stata efficiente per la produzione dell'evento e il terzo concorrente abbia operato con la consapevolezza e la volontà di aiutare l'imprenditore in dissesto a frustrare gli adempimenti predisposti dalla legge a tutela dei creditori dell'impresa.

Conseguenze del concorso

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 18-10-2016) 30-01-2017, n. 4195

Secondo il principio solidaristico, che caratterizza la disciplina del concorso di persone nel reato, comporta l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dei relativi effetti in capo a ciascun concorrente e comporta solidarietà anche sul piano delle misure sanzionatorie, come la confisca, anche nella forma per equivalente, fermo restando che l'espropriazione non può essere duplicata o comunque eccedere nel *quantum* l'ammontare complessivo dello stesso.

Posizioni di garanzia

Amministratori e sindaci sono responsabili penalmente per l'omesso impedimento di eventi che si aveva l'obbligo giuridico di impedire (artt. 2392, 2403, 2407 c.c.)



Necessaria la conoscenza del fatto illecito (anche attraverso indizi che devono essere dimostrati dall'accusa con l'accertamento del grado di anormalità) e il consapevole omesso impedimento.

ART. 2621 c.c.

False comunicazioni sociali

come sostituito dalla Legge 27 maggio 2015, n. 69

Fuori dai casi previsti dall'articolo 2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, **al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci**, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, **consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti** la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, **in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore**, sono puniti con la pena della reclusione da uno a cinque anni.

La stessa pena si applica anche se le falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.

Bene giuridico protetto

È l'**informazione societaria** che deve essere chiara, trasparente, completa e corretta (art. 2423 c.c.).

Si ritiene che sia tutelata, in via mediata, la fiducia dei terzi nella veridicità delle rappresentazioni contenute nelle comunicazioni sociali.

Si tratta di un delitto di pericolo concreto, di conseguenza **non necessita il verificarsi di un danno per i creditori o i soci.**

SOGGETTI ATTIVI

Sono le persone elencate nella norma e quelli che, in concorso, esercitano le medesime funzioni in modo continuativo e significativo.

SOGGETTI DESTINATARI

I destinatari delle comunicazioni, gli «ingannabili» cioè i soci o il pubblico, ma anche la società.

SOGGETTI PASSIVI

La norma non ha carattere privatistico, quindi i soggetti destinatari possono solo costituirsi parte civile.

OGGETTO DELLA NORMA

Tipizzazione legale: rilevano solo i bilanci, le relazioni e le comunicazioni sociali previste per legge.

Direzionalità aperta: rilevano solo i documenti rivolte ai soci o al pubblico.

Il bilancio

La norma **non ha** per oggetto il solo bilancio d'esercizio, ma anche qualsiasi bilancio straordinario, l'inventario di liquidazione, i prospetti contabili per riduzione capitale sociale, bilancio per emissione delle obbligazioni, ecc. ossia ogni prospetto contabile, variamente denominato, alla cui redazione gli amministratori sono obbligati in occasione di particolari eventi.

Bilancio consolidato

Falsità originaria: violazione dei principi di redazione del bilancio consolidato (art. 29 e ss. del D.Lgs. 127/1991).

Falsità derivata: ricezione nel bilancio consolidato di falsità contenute nel bilancio della controllata.

Responsabilità: se vi è stata trasposizione inconsapevole del reato, la responsabilità è dei soli amministratori della controllata, ex art. 48 c.p. (errore o situazione di non conoscenza determinata dall'altrui inganno ovvero dall'altrui condotta illecita).

La CONDOTTA può consistere nel consapevolmente:

- esporre fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero (**commissiva**)
- nell'omettere fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore (**omissiva**).
- non integra l'ipotesi di reato l'omessa presentazione o redazione del bilancio.

Questioni rilevanti della condotta:

- uso dell'avverbio **consapevolmente** che abbraccia le due diverse condotte; significa rappresentarsi e voler esporre in bilancio “fatti non rispondenti al vero” ma anche avere la consapevolezza che questo fatto è un illecito penale;
- si è aggiunto l'avverbio **concretamente** per meglio specificare l'idoneità dell'induzione in errore;
- sia la condotta attiva sia quella omissiva devono avere per oggetto rilevanti fatti materiali.

ELEMENTO VOLITIVO

Dolo generico: consapevole esposizione o omissione di fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero la cui comunicazione è imposta dalla legge.

Dolo specifico: al fine di procurare per sé o per altri un ingiusto profitto (anche non economico).

Dolo eventuale: l'uso dell'avverbio **consapevolmente** esclude la configurabilità.

CONSUMAZIONE

Si tratta di reato istantaneo che si consuma nel momento e nel luogo in cui il bilancio, le relazioni o le altre comunicazioni sociali sono portate a conoscenza dei destinatari.

Nel caso di bilancio, il reato **si perfeziona** nel luogo in cui si riunisce l'assemblea ed il bilancio viene illustrato ai soci e **si consuma** nel momento del deposito dello stesso presso la sede sociale.

Norme che ne delimitano i confini applicativi

Art. 2621-*bis* c.c. (Fatti di lieve entità)

«Salvo che costituiscano più grave reato, si applica la pena da sei mesi a tre anni di reclusione se i fatti di cui all'articolo 2621 sono di lieve entità, tenuto conto della natura e delle dimensioni della società e delle modalità o degli effetti della condotta.

Salvo che costituiscano più grave reato, si applica la stessa pena di cui al comma precedente quando i fatti di cui all'articolo 2621 riguardano società che non superano i limiti indicati dal secondo comma dell'articolo 1 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267. In tale caso, il delitto è procedibile a querela della società, dei soci, dei creditori o degli altri destinatari della comunicazione sociale».

Ciò è perfettamente in linea con la logica di un diritto penale inteso come *extrema ratio* per la difesa dei beni giuridici. Tuttavia, non si può fare a meno di rilevare come **il concetto di “lieve entità”** riferito al fatto, seppur agganciato alla natura e alle dimensioni della società nonché alle modalità e agli effetti della condotta, **sia piuttosto vago.**

Art. 2621-ter c.c.

(Non punibilità per particolare tenuità)

«Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, l'entità dell'eventuale danno cagionato alla società, ai soci o ai creditori conseguente ai fatti di cui agli articoli 2621 e 2621-bis».

Singolare risulta che per un reato di pericolo concreto come quello previsto dall'art. 2621 del c.c., per il quale è **assolutamente indifferente** la realizzazione di un danno per l'integrazione della fattispecie, si preveda che ai fini della «non punibilità» sia il giudice a valutare l'eventuale danno.

L'indeterminatezza del fatto di lieve entità o particolare tenuità può comportare la trasformazione del singolo giudice in «legislatore del caso per caso».

Dopo l'introduzione della legge del 27 maggio 2015 n. 69 che sostituisce l'art. 2621 del c.c. siamo in presenza di **SUCCESSIONE DI LEGGI PENALI**, ex art. 2 del c.p., atteso che sembra evidente un rapporto di continuità normativa.

E' necessario raffrontare in concreto la nuova disciplina con quella antecedente, cioè non paragonando le astratte previsioni normative e le condotte, ma i risultati dell'applicazione di ciascuna di esse alla situazione concreta in giudizio.

Effetto parzialmente abrogativo

La nuova condotta ha una punizione più elevata, per il principio del *favor rei* (art. 2, comma 2. c.p.) si applicherà la disposizione del tempo in cui fu commesso il delitto salvo i casi di:

- irrilevanza delle valutazioni (non più punibili);
- fatti di lieve entità (pena meno severa di precedente formulazione);
- non punibilità per tenuità del fatto.

Fatti materiali non rispondenti al vero



**Rappresentazione veritiera e corretta
(criteri art. 2423 c.c.)**



**Valutazione – stima – deve essere il più
possibile aderente alla realtà**

secca

valutativa

pura

I FATTI MATERIALI E RILEVANTI IDONEI AD INDURRE IN INGANNO

MATERIALE: in senso tecnico, essenziale, (*materiality* – IV e VII Direttiva CEE)

RILEVANTE: art. 2 punto 16 Direttiva UE 2013/34/UE, l'informazione «*quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori, sulla base del bilancio dell'impresa*».

VALUTAZIONI - ESEMPI

SECCA: fatto materiale mendace, occultamento di ricavi, merce già venduta, brevetti scaduti, conti bancari inesistenti, non necessita di una valutazione.

VALUTATIVA: acquisto di un immobile fatiscente, ma iscrizione in bilancio come se l'immobile fosse pienamente utilizzabile. Mendacio sul fatto materiale. Non si tratta di una valutazione, ma di fatto non veritiero.

PURA: ipervalutazione di un credito, di una partecipazione, sottovalutazione di magazzino. Non è fondata su un «*fatto materiale*» falso. Punibilità da verificare *case by case* secondo le informazioni fornite in nota integrativa

I destinatari della informazione (i lettori del bilancio) devono essere posti in grado di valutare un documento, già in sé di contenuto essenzialmente valutativo.

Ma tale «**valutazione su di una valutazione**» non sarebbe possibile (ovvero sarebbe assolutamente aleatoria) se non esistessero **criteri - obbligatori e/o largamente condivisi** - per eseguire tale operazione intellettuale. Tali criteri esistono e sono, in gran parte, imposti dallo stesso legislatore nazionale (cfr. ART. 2423 c.c. e ss.), dalle direttive Europee (cfr. Direttiva 2013/34/UE), ovvero sono frutto della elaborazione dottrinale (Organismo italiano di contabilità e, a livello sovranazionale, *International Financial Reporting Standard*).

Basti riflettere sulla esistenza di voci quali «ammortamenti», «svalutazioni», «crediti», «partecipazioni», «costi di sviluppo». ecc.

Solo ciò che trova un'espressione monetaria (giacenza di cassa, il saldo di un conto corrente bancario, un costo od un ricavo fatturato, ecc.) non necessita di tale conversione.

Il giudice deve valutare la potenzialità decettiva della informazione falsa contenuta nel bilancio e dovrà esprimere un giudizio sull'idoneità degli artifici e raggiri contenuti nel documento contabile, nell'ottica di una potenziale induzione in errore in *incertam personam*.

Viene in rilievo il **VERO LEGALE**: discostamento dai criteri fissati dalla legge per la redazione del bilancio

Naturalmente l'idoneità ingannatoria deve essere rapportata a un **soggetto che sia munito degli indispensabili rudimenti per la comprensione tecnica del documento contabile**.

Cass. pen. Sez. Unite, Sent., (ud. 31-03-2016) 27-05-2016, n. 22474

"Sussiste il delitto di false comunicazioni sociali, con riguardo alla esposizione o alla omissione di fatti oggetto di valutazione, se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, l'agente da tali criteri si discosti consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni".

ART. 4 DEL D.LGS. N. 74/2000

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).

IL **FASLO QUALITATIVO** HA INVECE RILEVANZA PER LE FALSE COMUNICAZIONI SOCIALI STANTE IL BENE GIURIDICO PROTETTO DI UN'INFORMAZIONE CHIARA VERITIERA E CORRETTA DELLA SITUAZIONE ECONOMICO, PATRIMONIALE E FINANZIARIA DELLA SOCIETA'

ESEMPIO: COSTO ASSERITAMENTE SOSTENUTO PER UN BENE *IN VECE* DI SPESE PER PUBBLICITA'

DECRETO LEGISLATIVO

8 giugno 2001, n. 231

Disciplina della responsabilità
amministrativa delle persone giuridiche,
delle società e delle associazioni anche
prive di personalità giuridica

Art. 5. Responsabilità dell'ente

L'ente è responsabile per i reati commessi **nel suo interesse o a suo vantaggio**:

a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, **anche di fatto**, la gestione e il controllo dello stesso;

b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a).

2. L'ente non risponde se le persone indicate nel comma 1 hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi.

Art. 6 Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell'ente

....l'ente non risponde se prova che:

- a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;**
- b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;**

c) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;

d) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

Art. 25-ter

Reati societari.

In relazione ai reati in materia societaria previsti dal codice civile, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per il delitto di false comunicazioni sociali previsto dall'articolo 2621 del codice civile, la sanzione pecuniaria da duecento a quattrocento quote;

a-bis) per il delitto di false comunicazioni sociali previsto dall'articolo 2621-*bis* del codice civile, la sanzione pecuniaria da cento a duecento quote;

b)

Art. 19.

Confisca

1. Nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede.
2. Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato.

Art. 45. Applicazione delle misure cautelari

1. Quando sussistono gravi indizi per ritenere la sussistenza della responsabilità dell'ente per un illecito amministrativo dipendente da reato e vi sono fondati e specifici elementi che fanno ritenere concreto il pericolo che vengano commessi illeciti della stessa indole di quello per cui si procede, il pubblico ministero può richiedere **l'applicazione quale misura cautelare di una delle sanzioni interdittive** previste dall'articolo 9, comma 2, presentando al giudice gli elementi su cui la richiesta si fonda, compresi quelli a favore dell'ente e le eventuali deduzioni e memorie difensive già depositate.

Le componenti di un sistema di controllo preventivo sui rischi di reato sono:

- adozione di un codice etico con riferimento ai reati considerati;
- adozione di un sistema organizzativo sufficientemente formalizzato e chiaro; soprattutto per quanto concerne l'attribuzione di responsabilità;
- adozione di procedure manuali e informatiche;
- adozione di un sistema di poteri autorizzativi e di firma;
- adozione di un sistema di controllo di gestione;
- adozione di un sistema di comunicazione e formazione del personale.

PRINCIPI A CUI ISPIRARSI

- ogni operazione, transazione, azione deve essere verificabile, documentata, coerente e congrua;
- nessuno può gestire in autonomia un intero processo;
- il sistema di controllo deve documentare lo svolgimento dei controlli.

NECESSARIO:

- costituire l'Organismo di Vigilanza, al quale affidare il compito di vigilare sul funzionamento, sull'efficacia e sull'osservanza del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo, nonché di curarne l'aggiornamento;
- prevedere un autonomo sistema disciplinare o di meccanismi sanzionatori per le violazioni delle norme del codice etico e del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo.

Il Modello normalmente è costituito da una “Parte Generale” e da una serie di “Parti Speciali” predisposte per le diverse categorie di reato contemplate nel D.Lgs. n. 231/2001 e considerate a rischio per l’Ente.

CONCORSO CON I REATI FISCALI

Tra i delitti tributari contestabili in concorso con il falso in bilancio rientrano le fattispecie di natura dichiarativa disciplinate dagli artt. 2, 3 e 4 del D.Lgs. 74/2000.

Artt. 2 e 8 del D.LGS. n. 74/2000

ESEMPIO: una società indica in dichiarazione fatture per prestazioni di servizi **mai ricevuti**. Sul piano fiscale, l'effetto per la società utilizzatrice sarà quello di abbattere la propria base imponibile indicando costi fittizi a fronte di prestazioni mai ricevute, conseguendo un indebito risparmio d'imposta, penalmente rilevante ai sensi dall'art. 2 D.lgs. 74/2000 a prescindere dall'ammontare dell'imposta evasa (condotta peraltro spesso funzionale alla creazione di provviste occulte, destinate vuoi ad alimentare dinamiche corruttive vuoi a depauperare le casse sociali a beneficio di amministratori infedeli).

La trasfusione nel bilancio di esercizio dei dati contabili falsati assume rilevanza anche in termini di falso in bilancio. Infatti:

- presenza del requisito della falsità (dolo generico);
- potrebbe essere presente anche l'elemento soggettivo del dolo specifico di “*procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto*”;
- concreta idoneità ad indurre “altri” in errore, giacché nella condotta di utilizzo e contabilizzazione ovvero emissione di false fatture è insito il requisito ingannatorio richiesto dagli artt. 2621 ss. c.c.

Anche per il delitto di emissione di fatture per prestazioni/cessioni in realtà mai avvenute (art. 8 D.Lgs. 74/2000): la condotta nella misura in cui determina tramite l'indicazione di “ricavi fittizi” potrebbe determinare risultati di esercizio più floridi rispetto al dato reale. Questa possibilità pone in pericolo il bene tutelato dagli artt. 2621 ss. c.c., ovvero la trasparenza e veridicità delle informazioni societarie, e ben potrebbe accompagnarsi a finalità specifiche quali, ad esempio, la volontà di rappresentare agli istituti di credito un risultato d'esercizio migliore per conseguire, ad esempio, maggiori finanziamenti.

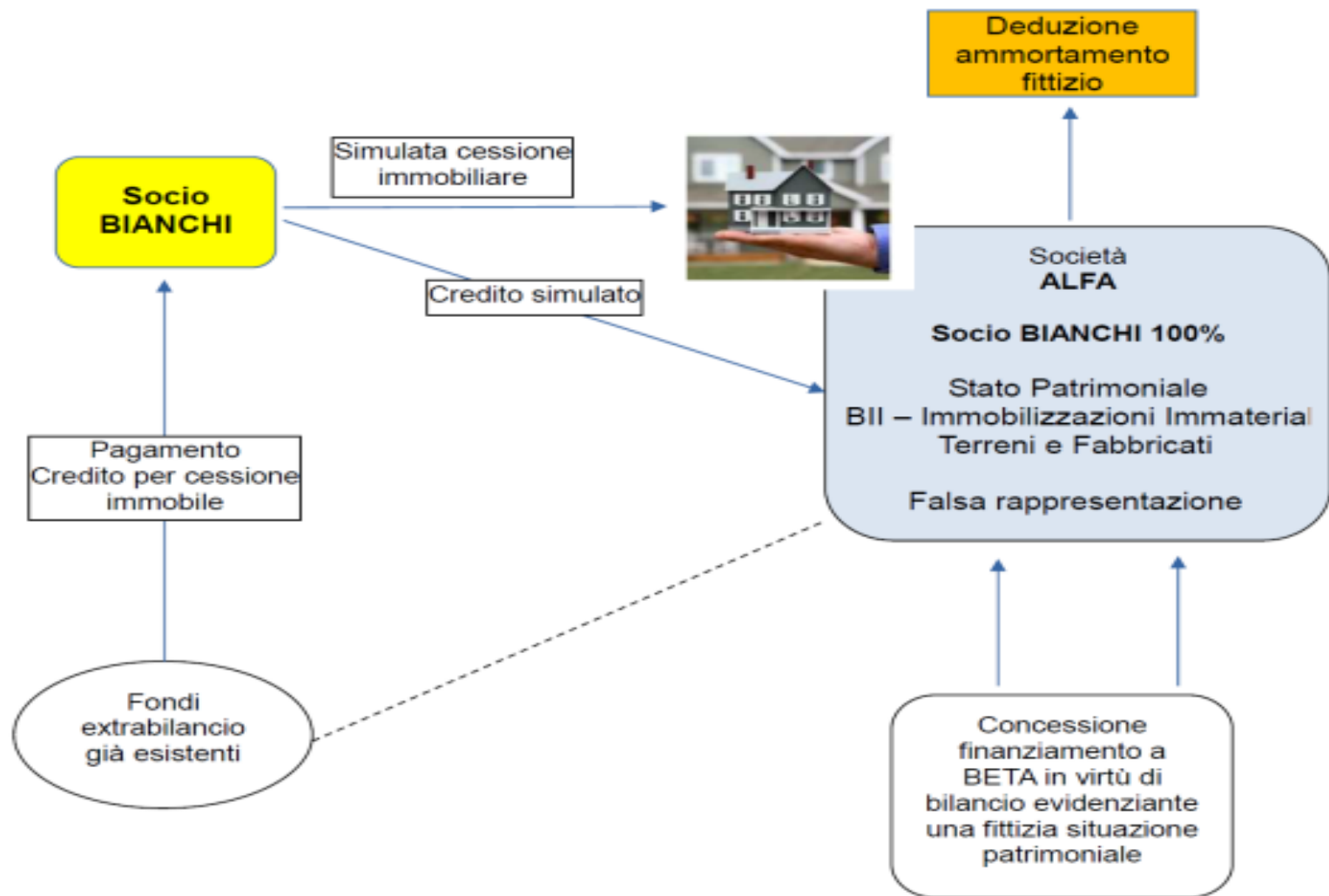
Il falso in bilancio non sarebbe integrato, invece, qualora vi sia utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (emesse da un soggetto diverso da quello che ha fornito la prestazione) poiché il valore delle poste di bilancio rimane inalterato.

Analogo discorso vale per l'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 che punisce la condotta di chi pone in essere operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi.

Il socio BIANCHI simula una cessione di un bene immobile alla società ALFA interamente controllata dal medesimo, in virtù della quale è esposta in bilancio una situazione patrimoniale infedele connessa ad incremento fittizio delle Attività. Parimenti, la società espone un fittizio debito nei confronti del socio, con deduzione di un costo inesistente, connessa alle quote di ammortamento dedotte, e quindi un indebito risparmio di imposta (art. 3 d.lgs. n. 74/2000 ove si superino le soglie previste).

ALFA ottiene un finanziamento da parte dell'istituto bancario BETA, che viene così ingannata circa la reale consistenza patrimoniale della società a garanzia del credito erogato.

La società, quindi, procederà al pagamento del fittizio debito nei confronti del socio.



Condotte:

- (1) **Amministratore di BETA:** false comunicazioni sociali, truffa in concorso con il socio BIANCHI in danno della Banca, violazioni tributarie
- (2) **Socio BIANCHI:** truffa in concorso con il socio ALFA in danno della Banca, appropriazione indebita

Lo stesso dicasi per i possibili rapporti con il delitto di «*Dichiarazione infedele*» (art. 4 D.lgs. 74/2000).

Nel caso in cui vengano indicati in dichiarazione ricavi per un ammontare inferiore al vero oppure costi “inesistenti”, qualora tali poste siano *in primis* esposte nel conto economico, alterandone la veridicità e qualora siano accertati gli ulteriori requisiti del falso in bilancio (idoneità ingannatoria e dolo specifico).

OVE LE CONDOTTE POSSONO INTEGRARE PIÙ REATI E' NECESARIO ACCERTRE ATTENTAMENTE LA FINALITA' PER CUI TALI CONDOTTE SIANO POSTE IN ESSERE

La falsificazione delle voci del conto economico, che dovesse essere eventualmente perpetrata, dovrà essere vagliata per verificare se è stata preordinata a fini essenzialmente fiscali; nel qual caso si applicherà la sanzione penale tributaria; se invece è diretta a conseguire altri ingiusti profitti (e solo in via mediata la riduzione dell'imposizione), come nell'ipotesi di utilizzo di fatture false per creare fondi neri destinati a finanziare attività illegali, perpetrare truffe, trarre ingiusti profitti per se o per altri (falso in bilancio) andrà applicata la relativa disciplina.

QUALORA LE FINALITA' SIANO MULTIPLE, I REATI CONCORRERANNO

QUINDI: qualsiasi condotta di frode al fisco, se non intende realizzare obiettivi diversi, non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa. Se, invece, la condotta illecita, oltre che consentire a terzi l'evasione del tributo (o a permettere indebiti rimborsi) è destinata a finalità ulteriori è evidente che non potrà sussistere alcun problema di rapporto di specialità fra norme, venendo in discorso una condotta finalisticamente plurima e tale da ledere o esporre a pericolo beni fra loro differenti

Cass. Pen. Sez. U. sentenza n. 1235 del 28/10/2010

NE BIS IN IDEM

In linea con il principio di diritto in forza del quale ai fini della preclusione del giudicato, **l'identità del fatto** è configurabile solo quando questo si realizza **nelle medesime condizioni di tempo, di luogo e di persone**, sicchè costituisce fatto diverso quello che, pur violando la stessa norma ed integrando gli estremi del medesimo reato, sia un'ulteriore estrinsecazione dell'attività del soggetto agente, diversa e distinta nello spazio e nel tempo da quella posta in essere in precedenza ed accertata con sentenza definitiva.

Cass. pen. Sez. V, Sent., (ud. 09-01-2015) 16-04-2015, n. 15940