Avv. Guido Anetrini

Profili di responsabilità penale nell'incarico di revisione legale

Una premessa: più forme di responsabilità

Responsabilità del revisore legale dei conti

- civile → Art. 15 D. Lgs. 39/2010
- amministrativa → Art. 24 e ss. D. Lgs. 39/2010
- **penale** → Il D. Lgs. 39/2010 delinea oggi il **microsistema penale della revisione legale dei conti**, avendo abrogato la disciplina contenuta nel c.c. e nel T.U.F. (Attuazione Dir. 2006/43/CE).

Un duplice livello di responsabilità penale del revisore

Reati propri del revisore (D. Lgs. 39/2010)

- falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni (art. 27)
- corruzione del revisore (art. 28)
- impedito controllo (art. 29)
- compensi illegali (art. 30)
- illeciti rapporti patrimoniali (art. 31)

Concorso del revisore nei reati fallimentari

La responsabilità del revisore può configurarsi anche a titolo di concorso eventuale (art. 110 c.p.) in alcuni reati fallimentari:

bancarotta impropria da reato societario

⇩

Questione giurisprudenziale: la responsabilità del revisore è soltanto attiva oppure anche omissiva?

Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni

Art. 27, comma I, D. Lgs. 39/2010

I **responsabili della revisione legale** i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un **ingiusto profitto**, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la **consapevolezza** della falsità e l'**intenzione** di ingannare i destinatari delle comunicazioni, **attestano il falso od occultano informazioni** concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, **in modo idoneo ad indurre in errore** i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione, sono puniti, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino a un anno.

Autore del reato → responsabile della revisione legale → il revisore legale a cui è stato conferito l'incarico di revisione legale e che firma la relazione di revisione (art. 1, comma I, lett. i e i-bis, D. Lgs. 39/2000).
Vd. inoltre il responsabile della revisione nel caso di società di revisione e all'interno dei gruppi societari.

Reato di pericolo → la fattispecie contravvenzionale si configura in ragione della sola condotta di falso e prescinde dalla verificazione di un danno.
Se, poi, si produce un danno ai destinatari delle comunicazioni, il reato diviene una fattispecie delittuosa e la pena è più grave (1 - 4 anni di reclusione, cfr. art. 27, comma III).

Condotta → **a)** attestazione di falso: condotta attiva di falso ideologico; **b)** occultamento: c.d. "falso per omissione", ma "al di là della terminologia utilizzata, viene in rilievo, comunque, una condotta che [...] deve definirsi "attiva" e non "omissiva", poiché si concreta sempre e comunque in una azione: la stesura della relazione" (Cass. Pen., Sez. V, 30/11/2023, nr. 47900).

Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili

Art. 27, comma I, D. Lgs. 39/2010

I **responsabili della revisione legale** i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un **ingiusto profitto**, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la **consapevolezza** della falsità e l'**intenzione** di ingannare i destinatari delle comunicazioni, **attestano il falso od occultano informazioni** concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, **in modo idoneo ad indurre in errore** i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione, sono puniti, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino a un anno.

Oggetto materiale della condotta → la condotta di falso deve incidere sulla relazione di revisione (art. 14) o su "altre comunicazioni" che, invero, la stessa Cassazione ha definito come "non di agevole individuazione" e che debbono comunque concernere "la situazione economica, patrimoniale o finanziaria".

Idoneità decettiva della condotta → la condotta di falso deve essere idonea ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni. Si tratta di idoneità da valutare in concreto, secondo un'ottica *ex ante* e *in incertam personam*, cioè rispetto alla generalità dei destinatari (Cass. Pen., Sez. V, 10/07/2024, nr. 27462).

Elemento soggettivo → la fattispecie esige in capo al soggetto attivo non soltanto la "consapevolezza della falsità", ma anche il c.d. dolo "intenzionale" e il dolo "specifico": **a)** l'intenzione di ingannare i destinatari; **b)** il fine di conseguire un ingiusto profitto. La fattispecie è dunque strutturata per reprimere il mendacio professionale intenzionale.

Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili

Altre **comunicazioni** oggetto del reato:

- **art. 2433-bis c.c.**: la distribuzione di acconti sui dividendi è condizionata al giudizio positivo del revisore sul bilancio
- **art. 2492 c.c.**: il bilancio finale di liquidazione deve essere accompagnato dalla relazione del revisore.

L'art. 27 D. Lgs. 39/2010 va letto unitamente all'**art. 1, lett. m), del medesimo Decreto**, che circoscrive implicitamente la rilevanza penale agli incarichi in materia di revisione dei bilanci di esercizio e consolidati → **Non rilevano penalmente le relazioni e comunicazioni del revisore al di fuori della materia dei bilanci**.

Il dolo si configura come:

- **specifico** (al fine di conseguire un profitto per sè o per altri)
- **intenzionale** (con l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni)

La dottrina ha criticato queste forme di dolo, poiché **depotenziano l'applicabilità del reato**:

- potrebbero verificarsi casi in cui l'interesse egoistico (finalità di ingiusto profitto) del revisore non è evidente
- è arduo ipotizzare che il revisore agisca proprio con l'intenzione di ingannare, disorientare i destinatari.

No alla responsabilità 231 della società di revisione

Cass. Pen., Sez. Unite
23 giugno 2011, nr. 34476

Il caso riguardava la società di revisione **Deloitte & Touche S.p.a.**, coinvolta nelle indagini per il reato di "falso in revisione" contestato ai suoi vertici nell'ambito del c.d. **crac Parmalat**.
Nelle more del giudizio, la riforma del D. Lgs. 39/2010 aveva abrogato l'art. 2624 c.c. (reato presupposto), trasferendo la fattispecie criminosa all'interno del nuovo Decreto (art. 27) e non richiamando espressamente l'art. 27 quale reato presupposto nell'art. 25-ter D. Lgs. 231/2001.

Il D. Lgs. 39/2010 non ha inserito l'art. 27 nei reati presupposto di cui all'art. 25-ter D. Lgs. 231/2001 (reati societari 231) per effetto di **una scelta non irragionevole del legislatore** e non sindacabile dalla giurisprudenza di legittimità.

Il D. Lgs. 39/2010 ha delineato infatti **un nuovo ed articolato impianto sanzionatorio**, comprensivo di sanzioni amministrative per le società di revisione, per nulla simboliche (revoca dell'abilitazione) ed anzi addirittura più afflittive della sanzione pecuniaria 231.

Del resto, nel nostro sistema, non è una anomalia il diverso contenuto punitivo offerto dalla tutela propriamente penale e quella "para-penale" (amministrativa da reato).

Corruzione dei revisori

Art. 28, comma I, D. Lgs. 39/2010

I responsabili della revisione legale, i quali, a seguito della **dazione** o della **promessa di utilità**, per sé o per un terzo, compiono od omettono **atti**, **in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio**, cagionando **nocumento alla società**, sono puniti con la reclusione sino a tre anni. La stessa pena si applica a chi dà o promette l'utilità.

Obblighi:
– rispetto dei principi di deontologia
– scetticismo professionale
– riservatezza e segreto professionale
– indipendenza ed obiettività

Si tratta di una fattispecie speciale di corruzione che presenta analogie e differenze con la tradizionale figura della corruzione per atto contrario ai doveri d'ufficio (art. 319 c.p.):

– **necessariamente plurisoggettivo**: è punito sia il corrotto che il corruttore
– **scambio di atto contrario agli obblighi / utilità**: mercificazione delle funzioni del revisore, derivante da una pattuizione o da una dazione
– **reato di danno**: è necessario che la corruzione provochi un nocumento alla società
– il revisore agisce **in violazione degli obblighi inerenti al suo ufficio**

Ulteriori fattispecie criminose (artt. 29 - 31)

Impedito controllo (art. 29)

L'art. 29 — fattispecie rivolta agli amministratori anziché al revisore (soggetto passivo) — sanziona chi, occultando documenti o con altri idonei artifici, impedisce o ostacola la revisione legale. Se la condotta ha cagionato un danno ai soci o a terzi, si applica una pena più severa.

Reato parzialmente depenalizzato (D. Lgs. 8/2016): resta in vigore la fattispecie aggravata dal danno. Non è depenalizzato l'art. 2625 c.c.

Compensi illegali (art. 30)

L'art. 30 punisce il responsabile della revisione e i componenti dell'organo di amministrazione, soci e dipendenti della società di revisione che percepiscono dalla società assoggettata compensi in denaro o altra forma oltre quelli legittimamente pattuiti.

Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione (art. 31)

L'art. 31 presidia l'indipendenza del revisore punendo i soggetti della società di revisione (amministratori, soci responsabili e dipendenti) che contraggono prestiti, sotto qualsiasi forma, con la società revisionata o con le sue controllanti o controllate, ovvero ottengono da esse garanzie per debiti propri.

Art. 10, comma IX e X, D. Lgs. 39/2010: "Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete. Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori [...]".

Concorso nella bancarotta impropria da reato societario

Cass. Pen., Sez. V., 13/10/2023, nr. 47900

Due revisori legali sono imputati quali concorrenti nel delitto di bancarotta impropria da false comunicazioni sociali in relazione ai bilanci di una s.p.a. fallita, avendo redatto relazioni inattendibili e non veritieri e così concorrendo, in ipotesi, nell'aggravamento del dissesto provocato dall'occultamento dello squilibrio economico-finanziario nei bilanci.

Fattispecie criminosa in cui il dissesto dell'impresa è causato da condotte che configurano reati societari, tra cui l'art. 2621 c.c. (art. 223, comma II, nr. 1, L.F.; art. 329 C.C.I.I.), ma non l'art. 27 D. Lgs. 39/2010.

La condotta accertata dai giudici di merito a carico dei revisori è consistita in quella di **falsità della relazione** (art. 2624 c.c., ora art. 27 D. Lgs. 39/2010), che è un **reato distinto da quello di false comunicazioni sociali (art. 2621 c.c.), presupposto della fattispecie di bancarotta societaria**.

Il **principio di legalità** impedisce che il reato di falsità nella relazione possa costituire il presupposto della bancarotta impropria da reato societario (→ l'art. 223, comma I, nr. 1), L.F. non menziona l'art. 2624 c.c. nè menziona i revisori).

Nulla esclude, comunque, che **il revisore possa concorrere, in virtù delle regole ordinarie del concorso di persone nel reato** (quale *extraneus*, cioè soggetto privo delle qualità previste dall'art. 2621 c.c.), **nel reato di bancarotta impropria da reato societario**.

Concorso nella bancarotta impropria da reato societario

Cass. Pen., Sez. V., 04/02/2026, nr. 19282

Ulteriore vicenda processuale in cui si è posta la questione del concorso del revisore legale nella bancarotta da reato societario.

Il concorso del revisore nel reato proprio di bancarotta fraudolenta è soggetto alle regole generali stabilite dagli artt. 110 e ss. cod. pen.

Potrà pertanto concorrere in tale reato, laddove sussistano i seguenti **requisiti**:

1) compresenza di un soggetto munito delle qualifiche soggettive previste dal reato di bancarotta (intraneus);
2) consapevolezza dell'extraneus circa la qualifica soggettiva rivestita dall'intraneo;
3) fatto di bancarotta commesso dall'intraneo (falso in bilancio produttivo di dissesto);
4) contributo causale del revisore alla realizzazione del fatto di natura attiva (materiale o morale).

Concorso nella bancarotta impropria da reato societario

Cass. Pen., Sez. V., 13/10/2023, nr. 47900

Cass. Pen., Sez. V., 04/02/2026, nr. 19282

Il revisore non ha, peraltro, l'obbligo giuridico di impedire l'approvazione del bilancio e, quindi, non ha l'obbligo di impedire il reato di bancarotta da reato societario: il suo concorso nel reato fallimentare non può dunque che essere in forma attiva, e mai omissiva - non impeditiva dell'evento (art. 40, comma II, c.p.).

→ **I revisori non sono equiparabili ai sindaci:** ai sindaci compete un controllo di legalità; ai revisori compete invece un controllo contabile. (scambio di informazioni, art. 2409-septies c.c.).

→ La versione aggiornata dell'art. 25-octies CCII attribuisce tuttavia al soggetto incaricato della revisione legale del bilancio obblighi di segnalazione di carenze e criticità in funzione di una tempestiva rilevazione e segnalazione della crisi dell'impresa, da adempiere nell'ambito delle funzioni previste dal D. Lgs. 39/2010.

La disposizione apre le porte a nuove forme di concorso del revisore nella bancarotta societaria.

No all'affidamento riposto ai mancati rilievi del revisore

Cass. Pen., Sez. V., 05/12/2023, nr. 4820

Vicenda relativa a un amministratore condannato nei gradi di merito per falso in bilancio, in cui l'imputato si è difeso facendo riferimento all'affidamento da lui riposto nei mancati rilievi del revisore circa l'illegittimità delle appostazioni.

L'amministratore non può invocare l'affidamento riposto nella condotta del revisore per escludere il dolo nel reato di false comunicazioni sociali: la condotta omissiva del revisore "mai avrebbe potuto, come assunto, scriminare quella dell'amministratore".

Grazie a tutti!

Avv. Guido Anetrini
corso Re Umberto, 30
10128 Torino

g.anetrini@offlegal.it