



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma

# LA RESPONSABILITA' DEL REVISORE LEGALE

## PROFILI PENALISTICI

27 marzo 2024



## La responsabilità penale del revisore

- La responsabilità scaturente dal lavoro di revisione può avere natura:
  - - civile → richiesta di risarcimento per gli errori commessi
  - - penale → autonoma responsabilità personale per i reati commessi
- La responsabilità penale in capo al revisore può dipendere:
  - - dalla commissione di autonome fattispecie di reato
  - - dal concorso in fattispecie di reato commessa da terzi
- La natura della responsabilità penale può essere:
  - - dolosa → caratterizzata dalla volontarietà della condotta
  - - colposa → dipendente da negligenza, imprudenza, imperizia



## La responsabilità penale del revisore

- Il revisore può
- **concorrere nei reati** commessi dagli amministratori, dolosamente o colposamente, ad es. di false comunicazioni sociali (falso in bilancio) o bancarotta fraudolenta
- **commettere reati propri** del revisore.
  - Riferimenti normativi:
    - - **Responsabilità ex art. 110 c.p.**
    - - **Responsabilità ex art. 40, II comma, c.p.**
    - - **art. 2621 e ss c.c.;**
    - - **art. 322 d.lgs. N.14/2019 Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza – ex artt. 216 e 223 L. Fall.;**
    - - **Reati propri del revisore legale (artt. 27, 28, 30 e 31 del D.lgs. 39/2010)**



## Art. 110 c.p. «Concorso di persone nel reato»

• *“Quando due o più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti”.*

• Due tipologie di concorso:

1. concorso nel **reato “comune”** → gli illeciti che possono essere eseguiti da qualsiasi soggetto (sono le norme che utilizzano il pronome “chiunque”).
2. concorso nel **reato “proprio”** → l’agente deve necessariamente rivestire una particolare qualità o qualifica affinché il delitto sussista (in questo caso si parla di concorso *dell’extraneus* nel reato proprio)

• NB: sussiste il concorso nel reato proprio in tutti i casi in cui *l’extraneus* abbia consapevolezza sulla qualità soggettiva *dell’intraneus*.



## Art. 40, Il comma c.p.: il reato omissivo

*“Non impedire l’evento che si ha l’obbligo giuridico di impedire equivale a cagionarlo”.*

• I reati omissivi si differenziano in:

1. reati omissivi **propri** o puri → sono privi dell’evento, ossia reati di pura condotta omissiva. Per questi reati è necessario e sufficiente che l'autore ometta di tenere la condotta penalmente doverosa sulla base della norma penale.
2. reati omissivi **impropri**: anche detti commissivi mediante omissione, ovvero richiedono per la loro configurabilità che l’evento, non solo si verifichi, ma che ciò avvenga proprio in conseguenza dell’omissione.

• Elementi del reato omissivo improprio sono:

- l’esistenza di un **DOVERE GIURIDICO DI ATTIVARSI** per evitare l’evento → **POSIZIONE DI GARANZIA** che può essere **di controllo** se riferita al controllo di una fonte di pericolo e presuppone in capo al garante l’esistenza di una posizione di dominio sull’oggetto del controllo; **di protezione** se presuppone l’affidamento al garante del compito di tutelare determinati beni da pericoli esterni. Può trattarsi di beni il cui titolare è incapace di tutelare autonomamente i propri interessi.
  - la sussistenza del **NESSO CAUSALE** tra l’omissione e l’evento.
- 
- NB: In assenza di poteri giuridici impeditivi l’obbligo di vigilanza rilevante ai fini della responsabilità penale omissiva si tramuterebbe in un **obbligo di mera sorveglianza**, il cui inadempimento potrebbe avere rilievo solo sul piano della responsabilità contrattuale.



## L'orientamento giurisprudenziale sulla sussistenza della posizione di garanzia

L'art. 25, comma 2, Cost. → impone che vi sia una **fonte legale dell'obbligo** di garanzia, ovvero che vi sia una norma di legge che ponga a carico di taluno l'obbligo di vigilare su una fonte di pericolo o di proteggere un determinato soggetto e, in ogni caso, l'obbligo di impedire il prodursi di un determinato evento.

Il principio di precisione e determinatezza → impone che l'obbligo di garanzia sia previsto attraverso una **norma chiara che consenta al soggetto di prevedere le conseguenze delle proprie omissioni** anche sul piano penale e che i soggetti beneficiari dell'altrui obbligo di garanzia e la persona del garante siano **chiaramente individuati**.

- ❖ L'art. 27 Cost. impone che la fonte normativa della posizione di garanzia riconosca i poteri giuridici che consentano al garante di impedire l'evento (**c.d. poteri giuridici impeditivi**).



## Concorso omissivo nel reato commissivo

- Il concorso si manifesta quando il soggetto, attraverso il comportamento omissivo, offre un contributo causale alla realizzazione di un reato commissivo compiuto da altri. Ne consegue che l'omissione deve essere considerata come condizione necessaria (o agevolatrice) del reato.
- In capo all'omittente, inoltre, deve ravvisarsi la posizione di garanzia come richiesto dall'art. 40, II comma, c.p.
- NB: Dal concorso omissivo nel reato commissivo va distinta l'ipotesi della **connivenza**. Questa consiste nel comportamento di chi assiste alla realizzazione di un reato senza intervenire, non avendo alcun obbligo giuridico di impedirne la commissione.



## L'elemento soggettivo art. 43 c.p.

- Il reato può essere:

**Doloso** o secondo l'intenzione → l'evento dannoso o pericoloso, che è il risultato dell'azione o dell'omissione e da cui la legge fa dipendere l'esistenza dell'illecito, è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione o omissione

**Colposo** o contro l'intenzione → quando l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline.





## Il dolo eventuale e la colpa cosciente La sentenza Thyssenkrupp

- Non c'è nel nostro ordinamento una definizione di **dolo eventuale**, mentre all'art. 61 co. 1 n.3 c.p. introduce la figura della **colpa cosciente o con previsione** → l'aver agito, nel delitto colposo, nonostante la previsione dell'evento.
- A lungo la giurisprudenza si è confrontata per individuare la sottile distinzione tra colpa cosciente e dolo eventuale.
- Con la sentenza *Thyssenkrupp* (n.38343 del 18 settembre 2014) la Cassazione a Sezioni Unite ha fatto chiarezza sul punto.
- Nel caso di **dolo eventuale** *«l'agente, dopo aver bilanciato gli interessi in gioco, ovvero il raggiungimento dei propri scopi egoistici, l'alta probabilità di ledere un bene giuridico ponendo in essere un evento collaterale, e l'eventuale prezzo da pagare, si determina comunque ad agire. L'evento, dunque, non è direttamente voluto ma è inseribile nel fuoco dell'intenzionalità primaria dell'agente»*.
- La **colpa cosciente** è invece da ricondursi ad un *malgoverno di una situazione di rischio*. Essa è contraddistinta da un diverso atteggiamento: colpevole, rimproverabile: quello derivante dal versare in una situazione di rischio, avere consapevolezza di tale contingenza e pur tuttavia regolarsi in modo malaccorto, noncurante, insensato, senza soppesare il pericolo.



## False comunicazioni sociali

• Titolo IX - cod. civ. - Capo I- Delle falsità

- **Art. 2621 - False comunicazioni sociali**
  - **Art. 2621 bis - Fatti di lieve entità**
  - **Art. 2621 ter - Non punibilità per particolare tenuità**
- **Art. 2622 - False comunicazioni sociali delle società quotate**



## False comunicazioni sociali -fattispecie

- **Soggetti attivi:** gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori.
- **La condotta:** 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 sul bilancio della società. La condotta, commissiva o omissiva, deve essere concretamente idonea ad indurre altri in errore, anche se riguarda beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.
- **La pena:** reclusione da uno a cinque anni
- **Tempus commissi delicti:** il reato si perfeziona nel momento in cui la falsa comunicazione esce dalla sfera del soggetto attivo e diventa conoscibile per i destinatari, di conseguenza il momento consumativo del reato va individuato con il deposito del bilancio viziato presso la sede della società
- **Prescrizione:** 6 anni + 1/4



*Il reato di **false comunicazioni sociali**, in relazione alla esposizione in bilancio di enunciati valutativi, attesa la loro intrinseca opinabilità, è configurabile solo in presenza di criteri predeterminati e vincolanti ai quali il redattore deve attenersi. In questi casi, divenendo un modo di rappresentare la realtà (in termini di coerenza o meno con i predetti criteri) non dissimile dalla descrizione o dalla constatazione, la valutazione sarà "falsa" ove si discosti consapevolmente dai detti criteri senza fornire adeguata informazione giustificativa.*

La più recente giurisprudenza, quindi, in relazione agli enunciati valutativi, ritiene che, attesa la loro intrinseca opinabilità, una condotta possa assumere rilevanza penale e configurare il reato di false comunicazioni sociali se violativa di criteri predeterminati e vincolanti ai quali il redattore avrebbe dovuto attenersi. La valutazione potrà quindi definirsi “falsa” ove il suo redattore si discosti consapevolmente dai detti criteri senza fornire giustificazioni. (Cass. Pen., S.U., **22474/2016**)

---

## Cass., Sezioni Unite, 27 maggio 2016 n. 22474 Il falso valutativo

•La vicenda oggetto delle Sez. Un. 22474/16 riguarda il fallimento della S.p.A. L'Aquila Calcio, dichiarato con sentenza del 28 luglio 2004.

### •QUESITO:

•"se, in tema di false comunicazioni sociali, la modifica con cui l'art. 9 della legge 27 maggio 2015 n. 69, che ha eliminato, nell'art. 2621 c.c., l'inciso 'ancorché oggetto di valutazioni', abbia determinato un effetto parzialmente abrogativo della fattispecie, ovvero se tale effetto non si sia verificato".

### •PRINCIPIO DI DIRITTO:

•"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".



## Argomentazioni:

- ❖ Il criterio ermeneutico letterale non è di per sé sufficiente a risolvere il nodo interpretativo; è necessario indagare la questione sotto il profilo logico-sistematico, quindi in una visione organica e coerente della materia societaria in tema di bilancio.
- ❖ Il codice civile agli artt.2423-2427 detta non solo la struttura ed il contenuto del bilancio, ma altresì i criteri di redazione dello stesso, proprio in quanto il bilancio è un documento dal contenuto essenzialmente valutativo, con funzione informativa dello “stato di salute” di un operatore economico, a garanzia di soci e creditori, ma anche di tutti i soggetti che potrebbero entrare in contatto con l’operatore stesso.
- ❖ Proprio per questa sua funzione, il bilancio deve mettere in grado i destinatari delle informazioni di fare le proprie valutazioni. Esse sono basate su criteri legali o largamente condivisi, come quelli posti dai citati articoli del c.c. o dalle Direttive UE (2013/34) o frutto di elaborazione dottrinale (come quelli cristallizzati dall’Organismo italiano di contabilità o dagli International Financial Reporting Standards).



## Cass., Sezioni Unite, 27 maggio 2016 n. 22474 Il falso valutativo

- ❖ La normativa civilistica presuppone e/o prescrive un momento valutativo nella redazione del bilancio, che in effetti non contiene fatti ma “il racconto di tali fatti”
- ❖ È erroneo contrapporre i fatti materiali da esporre in bilancio alle valutazioni, in quanto queste ultime vi compaiono, poichè “un fatto, per quanto materiale, deve comunque, per trovare collocazione in bilancio, essere raccontato in unità monetarie e, dunque, valutato”
- ❖ La trasparenza aziendale, infatti, è lo “strumento di contrasto alla economia sommersa e all’accumulo di fondi occulti, destinati non raramente ad attività corruttive”.

## La bancarotta semplice

• ARTICOLO n. 323 D.Lgs. 14/2019 Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza – ex art. 217 della Legge

Fallimentare (R.D. 267/1942): bancarotta semplice

• E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni, se e' dichiarato in liquidazione giudiziale, l'imprenditore, che, fuori dai casi previsti nell'articolo precedente:

- a) ha sostenuto spese personali o per la famiglia eccessive rispetto alla sua condizione economica;
- b) ha consumato una notevole parte del suo patrimonio in operazioni di pura sorte o manifestamente imprudenti;
- c) ha compiuto operazioni di grave imprudenza per ritardare l'apertura della liquidazione giudiziale;
- d) ha aggravato il proprio dissesto, astenendosi dal richiedere la dichiarazione della propria liquidazione giudiziale o con altra grave colpa;
- e) non ha soddisfatto le obbligazioni assunte in un precedente concordato preventivo o liquidatorio giudiziale.

• La stessa pena si applica all'imprenditore in liquidazione giudiziale che, durante i tre anni antecedenti alla dichiarazione di liquidazione giudiziale ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta.

• Salve le altre pene accessorie di cui al capo III titolo II libro I del codice penale, la condanna importa l'inabilitazione all'esercizio di un'impresa commerciale e l'incapacità ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa fino a due anni.





## La bancarotta semplice - segue

- ARTICOLO n. 330 D.Lgs. 14/2019 Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza – ex art. 217 della Legge Fallimentare (R.D. 267/1942): Fatti di bancarotta semplice
  
- Si applicano le pene stabilite nell'art. 323 agli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società dichiarate in liquidazione giudiziale, i quali:
  - 1) hanno commesso alcuno dei fatti previsti nel suddetto articolo;
  - 2) hanno concorso a cagionare od aggravare il dissesto della società con inosservanza degli obblighi ad essi imposti dalla legge.

## La bancarotta fraudolenta

•ARTICOLO n. 322 D.Lgs. 14/2019 Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza – ex art. 216 della Legge

Fallimentare (R.D. 267/1942): bancarotta fraudolenta.

•E' punito con la reclusione da tre a dieci anni, se è dichiarato in liquidazione giudiziale, l'imprenditore, che:

a) ha distratto, occultato, dissimulato, distrutto o dissipato in tutto o in parte i suoi beni ovvero, allo scopo di recare pregiudizio ai creditori, ha esposto o riconosciuto passività inesistenti;

b) ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a se' o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

•La stessa pena si applica all'imprenditore, dichiarato in liquidazione giudiziale, che, durante la procedura, commette alcuno dei fatti previsti dalla lettera a) del comma 1, ovvero sottrae, distrugge o falsifica i libri o le altre scritture contabili.

•E' punito con la reclusione da uno a cinque anni l'imprenditore in liquidazione giudiziale, che, prima o durante la procedura, a scopo di favorire, a danno dei creditori, taluno di essi, esegue pagamenti o simula titoli di prelazione.

•Salve le altre pene accessorie, di cui al capo III, titolo II, libro I del codice penale, la condanna per uno dei fatti previsti nel presente articolo importa l'inabilitazione all'esercizio di una impresa commerciale e l'incapacità ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa fino a dieci anni.

## La bancarotta fraudolenta - segue

- ARTICOLO n. 329 D.Lgs. 14/2019 Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza – ex art. 223 della Legge Fallimentare (R.D. 267/1942): Fatti di bancarotta fraudolenta.
- Si applicano le pene stabilite nell'art. 322 agli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società in liquidazione giudiziale, i quali hanno commesso alcuno dei fatti preveduti nel suddetto articolo.
- Si applica alle persone suddette la pena prevista dall'articolo 322, comma 1, se:
  - a) hanno cagionato, o concorso a cagionare, il dissesto della società, commettendo alcuno dei fatti previsti dagli [articoli 2621](#), [2622](#), [2626](#), [2627](#), [2628](#), [2629](#), [2632](#), [2633](#) e [2634](#) del codice civile;
  - b) hanno cagionato con dolo o per effetto di operazioni dolose il dissesto della società.
- Si applica altresì in ogni caso la disposizione dell'articolo 322, comma 4 (incompatibilità con gli uffici direttivi delle persone giuridiche).



## La bancarotta fraudolenta - segue

- **Soggetti attivi:** gli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società dichiarate fallite
- **La condotta:** distrazione, occultamento, dissimulazione, distruzione, dissipazione in tutto o in parte dei beni della società, ovvero allo scopo di recare pregiudizio ai creditori nell'esposizione o nel riconoscimento di passività inesistenti
- L'art. 329 richiama l'art. 322 che è una disposizione a più norme e una norma a più fattispecie. All'interno dello stesso articolo sono previste figure delittuose autonome quali la bancarotta patrimoniale, documentale e preferenziale. La violazione da parte dello stesso autore di più di una, integra un concorso materiale di reati.
- **La pena:** reclusione da tre a dieci anni
- Tempus commissi delicti: la data della sentenza che dichiara aperta la liquidazione giudiziale
- Prescrizione: 10 anni + 1/4



## La bancarotta impropria societaria Art. 329 comma 2, Codice della crisi d'impresa

- Il secondo comma dell'art. 329 del Codice della Crisi d'impresa prevede la c.d. «**bancarotta impropria societaria**».
- In base a chi materialmente commette le diverse azioni illecite che configurano la bancarotta distinguiamo:
- la bancarotta propria → il reato viene commesso direttamente dall'imprenditore o soci della società illimitatamente responsabili;
- bancarotta impropria → il reato viene commesso da altre figure presenti all'interno della società, ossia: gli amministratori, i direttori generali, i sindaci e i liquidatori delle società dichiarate fallite.
- La bancarotta impropria si definisce societaria quando → è commessa mediante i reati c.d. «societari», ossia quelli previsti agli articoli del c.c. 2621 e ss.

## La bancarotta impropria societaria

### Art. 329 comma 2, Codice della crisi d'impresa

•Elementi costitutivi della fattispecie:

- ❖ Bene giuridico protetto: l'interesse dei creditori, delle società in liquidazione giudiziale;
- ❖ Soggetto attivo: amministratori, direttori generali, sindaci, liquidatori di società in liquidazione giudiziale;
- ❖ Elemento soggettivo: dolo generico o dolo eventuale, ovvero una **volontà protesa al dissesto**, da intendersi non già quale intenzionalità di insolvenza, bensì quale consapevole rappresentazione della probabile diminuzione della garanzia dei creditori e del connesso squilibrio economico (Cass. pen. Sez. Cass. pen., sez. I, 26/09/2022, n. 36336);
- ❖ Elemento oggettivo: la condotta illecita deve procurare il dissesto della società, in presenza del relativo nesso di causalità. Secondo la giurisprudenza il reato sussiste anche quando la condotta illecita abbia concorso a determinare anche solo un "aggravamento" del dissesto già in atto della società: *Il reato di bancarotta impropria da reato societario sussiste anche quando la condotta illecita abbia concorso a determinare anche solo un aggravamento del dissesto già in atto della società.* (Cass. pen., sez. V, 12/01/2022, n.680);
- ❖ Consumazione: data della sentenza che dichiara aperta la liquidazione giudiziale



## Il concorso del professionista nel reato di bancarotta fraudolenta

- ❖ *“I consulenti commercialisti o esercenti la professione legale concorrono nei fatti di bancarotta quando, essendo consapevoli dei propositi distrattivi dell'imprenditore e degli amministratori della società, forniscano consiglio o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o li assistano nella conclusione dei relativi negozi, ovvero svolgano attività dirette a garantire l'impunità o suscitino o rafforzino l'altrui proposito col proprio ausilio e con le preventive assicurazioni” (Cass., Sez. V, 18 novembre 2003, n. 569)*
- ❖ Quanto all'**elemento soggettivo** si ritiene che l'extraneus debba avere consapevolezza della qualifica soggettiva dell'intraneus e dei propositi distrattivi o dissimulativi di quest'ultimo; più controverso è se debba avere la stessa consapevolezza dello stato di decozione dell'impresa nel caso di bancarotta fraudolenta patrimoniale. Tuttavia non sono poche le pronunce che presuppongono il **dolo eventuale**.
- ❖ Cass. Pen. Sez. V, 14/10/2019, n.4710: In tema di concorso nel delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione, il dolo del concorrente extraneus nel reato proprio dell'amministratore consiste nella volontarietà della propria condotta di apporto a quella dell'intraneus, con la consapevolezza che essa determina un depauperamento del patrimonio sociale ai danni dei creditori, non essendo, invece, richiesta la specifica conoscenza del dissesto della società che può rilevare sul piano probatorio quale indice significativo della rappresentazione della pericolosità della condotta per gli interessi dei creditori.

## Il concorso dei revisori nella bancarotta societaria

**Cass. Pen., Sez. V – 19 ottobre 2023 n. 47900**  
Nell'assolvere il revisore dal reato di concorso nel delitto di bancarotta impropria da reato societario, la Quinta Sezione penale enuclea il seguente principio di diritto: «*La fattispecie del falso nelle relazioni dei revisori non ha attinenza né con l'art. 2621 c.c. né con l'art. 223 comma secondo, n. 1, L.F.e, per tale ragione, non può ex se rappresentare una modalità di concorso nei ridetti reati propri, pena la torsione dei principi di legalità e di tipicità*».

La sentenza in esame chiarisce la rilevanza penale della condotta del revisore distinguendo nettamente la sua posizione rispetto a quella rivestita dagli amministratori e dai sindaci di società.

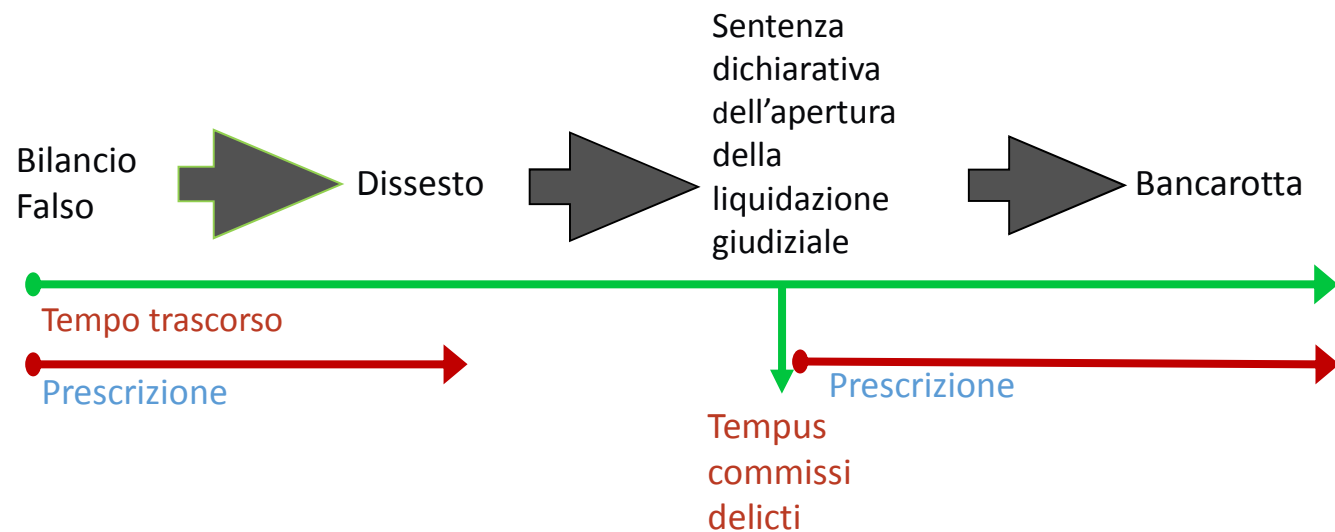
Il **revisore esula dal novero dei soggetti qualificati ex art.223** della legge fallimentare, sicché può essere chiamato a **rispondere del reato di bancarotta societaria** soltanto in veste di **estraneo**, secondo le norme generali sul concorso di persone, con i relativi oneri probatori, cosicché il giudice è obbligato a motivare sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione nella fase ideativa o preparatoria del reato e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti.

La condotta sanzionata dal reato di falso nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale ha sempre natura commissiva, anche quando si sostanzi nell'occultamento di informazioni (cd. falso per omissione), atteso che postula, in ogni caso, il compimento di un'azione, consistente nella stesura della relazione.





## Prescrizione nel delitto di bancarotta



## Reati propri del revisore

### ❖ Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale (art. 27 D.Lgs. 39/2010)

- L'art. 27, comma 1, riproduce integralmente il fatto tipico, mentre ai commi successivi sono previste le ipotesi aggravate (comma 2: danno patrimoniale; comma 3: fatti commessi dal responsabile della revisione legale di un ente di interesse pubblico).
- Il **soggetto attivo** è individuato nei "responsabili della revisione legale", ossia il revisore legale cui è stato conferito l'incarico, nel caso di revisore persona fisica, o il soggetto responsabile dello svolgimento dell'incarico, se l'incarico è stato conferito ad una società di revisione legale.
- **Condotta**: il responsabile della revisione legale, con la consapevolezza della falsità, nell'ambito delle relazioni o in altre comunicazioni attesta il falso o occulta informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del soggetto sottoposto a revisione, in modo idoneo ad indurre in errore i suoi destinatari e in presenza di un elemento soggettivo quale il dolo sia specifico che intenzionale.
- natura contravvenzionale (arresto fino ad 1 anno);
- struttura di reato di pericolo concreto (presuppone che la condotta non abbia cagionato danno patrimoniale ai destinatari della comunicazione).
- Nel caso in cui, invece, alla condotta del responsabile della revisione legale sia derivato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni, il reato ha natura di delitto (reclusione da 1 a 4 anni).
- I commi da 3 a 5, infine, sanzionano le ipotesi di falsità commesse nell'ambito della revisione legale degli enti di interesse pubblico, secondo la struttura del reato di pericolo.

## Reati propri del revisore

### ❖ Corruzione dei revisori (art. 28)

- Il primo comma → tutela esclusivamente la società di revisione per il nocumento subito a causa della condotta infedele del soggetto responsabile dello svolgimento dell'incarico, eventualmente anche a prescindere dall'esercizio della revisione legale dei conti.  
  
•ESEMPIO: un soggetto riceve del denaro da una società concorrente di quella revisionata per carpire notizie utili ai fini commerciali e ciò nuoce alla società di revisione che, tra le altre cose, vedrà compromessa la propria reputazione e, quindi, la capacità di attrarre clientela.
- Il secondo comma → si applica di enti di interesse pubblico e protegge beni esterni alla società di revisione contro i rischi attivati da accordi corruttivi “nell'esercizio della revisione legale dei conti”.  
  
•ESEMPIO: un soggetto incaricato della revisione pattuisce una “tangente” per svolgere in modo pilotato i controlli a campione in una società quotata.
- In entrambi i casi viene stabilita la responsabilità, con la medesima sanzione prevista per il revisore “corrotto”, per chi dà o promette l'utilità.

## Reati propri del revisore

### ❖ Impedito controllo (art. 29)

- Si tratta di una fattispecie di reato che, a differenza della precedente disciplina dettata dall'art. 2625 c.c. il quale tutelava solo la "società di revisione" e non anche il revisore individuale, menziona correttamente e più genericamente lo "svolgimento dell'attività di revisione".
- Il reato in commento ha natura di fattispecie ostativa, volta ad impedire l'acquisizione di informazioni sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società soggetta a revisione o l'accertamento di irregolarità commesse dai suoi amministratori.
- Il bene giuridico tutelato consiste nella funzione di controllo esterno attribuita al soggetto incaricato della revisione legale e struttura il reato in 2 figure criminose: una di pericolo (primo comma), l'altra di danno (secondo comma), entrambe di natura contravvenzionale.
- La fattispecie di pericolo (primo comma) ora può riguardare non più soltanto i soci (come previsto dall'art. 2625 c.c.) ma anche i "terzi", tra i quali dovrebbero farsi rientrare i creditori sociali, la società di revisione e la stessa società sottoposta a revisione.
- Il reato di impedito controllo è sempre procedibile d'ufficio, anche nell'ipotesi di danno, mentre per il reato di cui all'art. 2625, comma 2, c.c., è disposta la procedibilità a querela della persona offesa.

## Reati propri del revisore

### ❖ Compensi illegali (art. 30)

- L'art. 30 si applica ad ogni ipotesi di revisione contabile (anche, quindi, a società non di pubblico interesse) e riguarda i casi in cui i compensi siano provenienti dalla società assoggettata a revisione.
- A differenza dell'art. 28, comma 2, in base al quale basta la semplice promessa, nel reato in commento vi deve essere stata l'effettiva percezione del compenso.
- Infine, non è richiesta la concreta violazione degli obblighi dell'ufficio da parte del responsabile della revisione legale e degli altri soggetti indicati, ma è sufficiente che vengano da questi ultimi percepiti compensi eccedenti quelli pattuiti legittimamente (secondo il percorso indicato agli artt. 10 e 13 del D.Lgs. 39/2010).
- Per quanto riguarda la pena, i limiti edittali sono stati ridotti, prevedendo la reclusione non più da 1 a 6 anni ma da 1 a 3 anni (e la multa da euro 1.000 a euro 100.000).

## Reati propri del revisore

### ❖ Illeciti rapporti patrimoniali con la società (art. 31)

- L'ambito operativo del reato di illeciti rapporti patrimoniali con la società revisionata è generalizzato e, quindi, riferibile a qualsiasi ipotesi di esercizio di attività di revisione legale, a prescindere dalla natura dell'ente revisionato.
- Soggetti attivi del reato sono gli amministratori, i soci responsabili della revisione legale e i dipendenti della società di revisione e la condotta penalmente rilevante consiste nell'ottenere prestiti, sia direttamente che per interposta persona, o garanzie per debiti propri della società sottoposta a revisione o da una società che la controlla o ne è controllata.
- Questa fattispecie si configura, quindi, quale delitto di pericolo presunto, in quanto per essere ritenuti colpevoli è sufficiente che uno dei soggetti qualificati appartenenti alla società di revisione legale contragga un prestito con la società revisionata (o con sue controllanti o controllate) oppure ottenga da questa garanzie per debiti propri.



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma

---

# Grazie per l'attenzione

Avv. Clemente Giorgio Grosso

studio legale  
associazione  
professionale  
avvocati  
& GROSSO  
TROVATO