

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Cagliari

**“Il principio di verità e la riforma del
falso in bilancio tra fatti e valutazioni”**

La significatività e il c.d. “falso qualitativo”

Dott. Piero Maccioni

22 gennaio 2016

aprile 2015

Proposta del **CNDCEC** per una maggiore delimitazione dell'elemento oggettivo del reato

⇒ declinare la nozione di "**bilancio falso**"

PRINCIPI CONTABILI (OIC / IFRS)



ERRORI/OMISSIONI (quantitativi + **qualitativi**)

SIGNIFICATIVI

Suggerimenti degli organismi professionali:

- 📁 **ASSIREVI** - «*il reato di falso in bilancio non può che essere **strutturato coerentemente** con l'impianto normativo-contabile che presiede la formazione del bilancio stesso*»
- 📁 **CNDCEC** - «*è **imprescindibile** il riferimento ai PPCC nazionali e internazionali quale **criterio** (sia quantitativo, sia qualitativo) **idoneo** a determinare la correttezza o meno della formazione del bilancio*»

La “significatività” nelle norme professionali

Le fonti:

⇒ **Principi contabili dell'OIC**

standard setter nazionale art.9bis DLgs38/2005

⇒ **IAS/IFRS**

opzione possibile post Legge 116/2014

⇒ **Principi di revisione ISA Italia**

Determina Rag. Gen. dello Stato del 23 dic 2014

La “significatività” nelle norme professionali

Gli **OIC** e gli **IAS/IFRS** introducono il concetto di “**significatività**”, (noto nella prassi come “materialità”), che costituisce il **limite** entro il quale tali errori e difformità non hanno effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

Gli **OIC** evidenziano che eventuali difformità “*trovano il loro limite nel concetto di **rilevanza**; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari*” (OIC 11, pag. 16).

La “significatività” nelle norme professionali

L'OIC 11 specifica inoltre che “la **correttezza** dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'**esattezza aritmetica**, bensì alla correttezza economica, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio d'esercizio” (OIC 11, pag. 16)

La “significatività” nelle norme professionali

Possibilità di indurre in errore i destinatari dell'informazione in misura tale da modificare le loro decisioni economiche

In sintesi: un errore/omissione (e una **informazione**) è significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori

I "rilievi" nelle norme professionali

→ **deviazione** dall'applicazione di corretti principi contabili (non fornisce il "quadro fedele" dei conti annuali)



quando risulta **viziato** da errori e/o omissioni (quantitativi e/o **qualitativi**) considerati **significativi**

L'errore qualitativo post L.69/2015

Post riforma del 2002 la giurisprudenza è stata sostanzialmente concorde nell'**escludere la sopravvivenza della rilevanza penale** del c.d. "falso qualitativo".

La consulenza tecnica aveva rilevato l'omissione di due voci debitorie - «*debiti verso fornitori*» e «*altri debiti*» - per gli importi rispettivamente di lire 2,8 miliardi e di lire 958 milioni, compensate attraverso l'inserimento di una voce - «*debiti verso altri finanziatori*» - per una cifra equivalente alla somma delle precedenti, che faceva riferimento a due presunti soci finanziatori intervenuti per ripianare i debiti.

L'errore qualitativo post L.69/2015

Secondo il giudice la semplice eliminazione di alcune voci debitorie e la loro sostituzione con altre della stessa natura non determinerebbe alcuna concreta incidenza del patrimonio societario e non costituisce un falso penalmente rilevante [GIP Nola, 27.03.2003. Sulla mancata punibilità del falso qualitativo, nel caso di bancarotta da reato societario, vedi anche Cass. Sez. V, 23.4.2003].

Parrebbe persistere - anche post L.69/2015 - il vuoto di tutela penale del **falso qualitativo**:

Art. 2621 ~ testo previgente

... **con l'intenzione di ingannare** i soci o il pubblico e al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico, espongono fatti materiali non rispondenti al vero **ancorché oggetto di valutazioni** ovvero omettono informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge ...

Art. 2621 ~ testo Legge 69/2015

... 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 ...

L'informativa di bilancio

📁 L'art. 2427 c.c. prevede una serie di informazioni che la **nota integrativa** deve obbligatoriamente contenere

Essendo parte integrante del bilancio d'esercizio, eventuali **vizi** riguardanti il contenuto informativo del documento danno luogo alle **stesse conseguenze** derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili.

Deviazione dai principi contabili

A seguito della deviazione dall'applicazione di corretti principi contabili, il **rilievo** - che, ad esempio, verrà esposto dal revisore legale nella propria relazione - potrà derivare da:

⇒ **errori quantitativi**

⇒ **errori qualitativi**

GLI EFFETTI DEI RILIEVI

Art. 2434-bis, 2° comma c. c.: *invalidità della deliberazione di approvazione del bilancio*

“La legittimazione ad impugnare la deliberazione di approvazione del bilancio su cui il **soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti ha emesso un giudizio privo di rilievi** spetta a tanti soci che rappresentino almeno il cinque per cento del capitale sociale”

esempio #1

La **società A** detiene una piccola partecipazione nella **società B**.

Il sistema bancario concede un finanziamento alla **società B**, solo a seguito del rilascio di una garanzia fideiussoria da parte della **società A**; senza tale garanzia, la banca non avrebbe concesso il prestito alla **società B**.

Poiché la **soc. B** è stata ritenuta dal sistema bancario non dotata di un'autonoma capacità di credito, **l'informativa che deve essere fornita nella nota integrativa** della **società A** è connessa alla necessità di evidenziare l'esistenza di un rischio potenziale (obbligata in solido), qualora si verifichi il **default** della **società B**.

esempio #2

		Dott. Rossi Dir. Generale Soc. A			
	0%			50%	
					
	Soc. A			Soc. B	

Le società A e B sono parti correlate

Lo **IAS 24** (par. 10) indica quanto occorra valutare in merito all'individuazione di possibili parti correlate e la relativa informativa di bilancio.

⇒ Transazione tra **A** e **B**: (i) di una certa rilevanza; (ii) non conclusa in normali condizioni di mercato.

In sintesi:

- 📁 **non** ogni bilancio che - da un punto di vista tecnico - sia **difforme** dal fornire il “quadro fedele”, può essere considerato, di per sé, falso ai sensi della disciplina penalistica
- 📁 il bilancio “**sbagliato**” non necessariamente è falso: lo è solo se vi concorrono specifici e predeterminati elementi **soggettivi**. Il bilancio falso è una alterazione volontaria della realtà volta ad ingannare scientemente i terzi

Fonti utilizzate per la realizzazione delle slide:

- **«Proposte in tema di falso in bilancio»**, CNDCEC, aprile 2015
- **«La riforma degli artt. 2621 e 2622 C.C.: note sull'elemento oggettivo del reato»**, Assirevi, 18 marzo 2015
- **«Sul falso in bilancio la guida dei principi contabili»**, M. Boella/A. Solidoro, *ILSole24Ore*, 11 marzo 2015
- **«Reati in materia economica»**, A. Alessandri, Giappicchelli editore, 2012
- **«La nuova disciplina del falso in bilancio»**, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 15 giugno 2015