



Bilancio

Impresa

Valutazioni

**Falso valutativo in
bilancio:
rilevabilità nella verifica fiscale
e concorso nei reati tributari**
12 settembre 2016 - Assolombarda (Milano)

Avv. Angelo Vozza
Adacta - Practice Tax Litigation
a.vozza@adacta.it

Adacta
Tax & Legal

Falso valutativo in bilancio

■■■■■■■■■■ Rilevabilità nella verifica fiscale e concorso con reati tributari

Nucleo centrale della soluzione scelta dalle Sezioni Unite si fonda su queste affermazioni:

- *“le scienze contabilistiche appartengono al novero delle scienze a ridotto margine di opinabilità”*
- *“gran parte dei parametri valutativi sono stabiliti per legge”*
- *“e valutazioni non sono libere, ma vincolate normativamente e/o tecnicamente”*

Falso valutativo in bilancio

! In realtà, **non si può affermare in assoluto che un bilancio sia vero**, bensì che esso si colloca all'interno di una **fascia di valori**, tutti ugualmente attendibili.

Dunque, non si può asserire, in modo così *tranchant*, che i criteri di valutazione da adottare nella redazione dei bilanci siano così indiscutibili da poter condannare chi se ne discosta.

Falso valutativo in bilancio

Anche la giurisprudenza, nel giudicare la falsità dei fatti esposti in bilancio, ha più volte mutato orientamento nel corso del tempo.

1) Approccio del c.d. **vero legale**: è falso ciò che si discosta dai criteri civilistici di redazione del bilancio

→ Questa tesi dovrebbe assicurare un buon livello di tassatività alla fattispecie (sebbene alcuni criteri legislativi non siano così precisi), ma conduce ad un eccesso di semplificazione e di automatismo della sanzione penale.

2) Tesi che valorizza il concetto di “**verità relativa**”

→ si ammette un “ragionevole” margine di discrezionalità nella stima dei beni.

3) Criterio costituito dalla c.d. **difformità tra il prescelto e il dichiarato**, vale a dire fra il metodo di valutazione esposto nella relazione di accompagnamento al bilancio e quello effettivamente utilizzato.

Falso valutativo in bilancio

La sentenza delle **Sez. Unite** non mostra incertezze nell'affidare la falsità della valutazione al **criterio del vero legale**: tale scelta tende ad **ampliare l'applicazione della sanzione penale**.

In questo modo, infatti, se il giudice, avvalendosi di un consulente tecnico, giunge alla conclusione che la valutazione in bilancio non corrisponde ai criteri previsti dal Codice Civile o ai principi contabili, allora il risultato è obbligato: falso in bilancio.

Rilevabilità nella verifica fiscale

Se si tiene presente che il nuovo falso in bilancio è **rilevabile d'ufficio** (non più su querela) e **non richiede più la presenza di un danno**, è evidente che si tratta di una bomba che può colpire chiunque faccia impresa.

In proposito, si deve tener presente che, nel corso delle verifiche fiscali, **i militari della Guardia di Finanza e i funzionari dell'Agenzia delle Entrate agiscono in qualità di pubblici ufficiali.**

Trova, dunque, applicazione l'**art. 331 c.p.p.** per cui i pubblici ufficiali che, nell'esercizio delle loro funzioni, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio, devono farne denuncia senza ritardo al PM.

Allora, è evidente che la previsione della procedibilità d'ufficio del nuovo falso in bilancio comporta **l'obbligo di denuncia** qualora la falsità emerga nel corso della verifica fiscale.

Approccio difensivo

C'è, però, un approccio difensivo possibile: **in prevenzione**.

L'art. 2621 c.c. punisce i redattori del bilancio qualora abbiano “**consapevolmente**” esposto fatti non rispondenti al vero.

→ Il fatto penalmente rilevante non sussiste se manca la consapevolezza della falsità in relazione ai fatti esposti.

→ La “**consapevolezza**” attiene ai **soggetti attivi del reato** (ossia ai possibili imputati): amministratori (anche di fatto), direttori generali, dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, sindaci e liquidatori.

Inoltre, considerato che il bilancio viene redatto solo formalmente dall'organo gestorio (in realtà alla sua redazione concorrono diversi uffici e direzioni della società e spesso consulenti esterni), si dovrebbe valutare l'apporto causale di tutti i soggetti che partecipano al complesso processo di formazione del bilancio.

Criminal Risk Management

La difesa preventiva consiste in un'attività di **Criminal Risk Management**, che comprende:

- a) un'analisi approfondita dell'organizzazione aziendale in relazione ai soggetti che si occupano della redazione del bilancio e del successivo controllo (attività, dunque, di **Risk Assessment**)
- b) una valutazione sull'efficacia del sistema dei controlli interni nella prevenzione del delitto di falso in bilancio (c.d. **Gap Analysis**)
- c) azioni di miglioramento diretti ad abbattere il rischio di contestazioni penali (c.d. **Action Plan**)

Criminal Risk Management

! È necessario avere la **documentazione** da cui risulti che la **valutazione** è **supportata da professionisti autorevoli ed indipendenti**, con competenze indiscutibili in materia contabile/tributaria e con sensibilità per la rilevanza penale del bilancio.

Concorso con reati tributari

Un altro aspetto delicato è quello delle **possibili interferenze fra il reato di falso in bilancio e i reati tributari.**

Ad esempio, un occultamento di ricavi o un “gonfiamento” di costi sono normalmente destinati a transitare da un bilancio corrispondentemente falso.

In questi casi, si può verificare una **sovrapposizione fra le violazioni penali-tributarie e il falso in bilancio.**

È, dunque, possibile che la contestazione da parte dei verificatori della veridicità di una valutazione nella contabilità aziendale possa condurre a sanzioni penali, oltre che a titolo di falso in bilancio, anche come delitti tributari, determinando così un **concorso di reati.**

Concorso con reati tributari

In proposito, si deve tener presente che la materia delle **valutazioni**, sotto il **profilo dei reati fiscali**, è ora disciplinata dall' **art. 4 del D.lgs. n. 74/2000** (che disciplina il delitto di “*dichiarazione infedele*”).

In particolare:

- a) nel **comma 1-bis**, è previsto che “*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*”;
- b) nel **comma 1-ter**, è stato aggiunto che “*Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette*”.

Concorso con reati tributari

Dunque, il **falso valutativo** è sempre rilevante nella frode fiscale, mentre **soltanto nel caso di dichiarazione infedele** può essere irrilevante (vuoi perché si tratta di valore sottostimato nel limite del 10%, vuoi perché si tratta di valutazioni di **elementi oggettivamente esistenti** chiaramente illustrate nella nota integrativa).

Concorso con reati tributari

Pertanto, se taluni costi – effettivamente sostenuti – vengono stimati con criteri di valutazione che, sebbene siano del tutto irragionevoli, sono stati illustrati nel bilancio, allora ci potranno essere gli estremi per il falso in bilancio, ma non anche per il delitto di dichiarazione infedele.

Qualora, invece, lo stesso criterio irragionevole di valutazione sia stato impiegato nella stima di elementi passivi fittizi (ad esempio, per creare fondi occulti da gestire fuori bilancio, senza rendere conto ai soci), allora sarà configurabile sia il falso in bilancio e sia il delitto di dichiarazione fraudolenta.

Concorso con reati tributari

D'altra parte, la previsione di una soglia quantitativa di rilevanza penale nel falso valutativo ai fini del delitto di dichiarazione infedele (10% di sottostima) comporta che la stessa condotta potrebbe essere ritenuta rilevante ai fini del reato societario, ma irrilevante – in quanto sotto soglia – ai fini delle sanzioni penali tributarie.

Concorso con reati tributari

La conclusione è che i funzionari dell'AdE e la GdF, nel corso delle verifiche fiscali, dovrebbero operare una **duplice valutazione**:

- a) da un lato, dovranno controllare se errate valutazioni nelle poste di bilancio abbiano comportato un'illegittima riduzione del reddito imponibile dichiarato, con conseguente irrogazione delle sanzioni tributarie amministrative e, qualora ne ravvisino i presupposti, anche denuncia al PM per il relativo delitto tributario;
- b) dall'altro lato, in qualità di pubblici ufficiali, saranno indotti a verificare se l'errata valutazione in bilancio possa sfociare in una responsabilità per false comunicazioni sociali, con conseguente denuncia obbligatoria al PM per falso in bilancio.

Nuovi rischi e opportunità

È evidente, quindi, che per le **comunicazioni sociali successive al 14 giugno 2015** (data di entrata in vigore della riforma) c'è il rischio elevato che, nel corso di una verifica fiscale, possa essere innescato un procedimento penale per il reato societario, con possibile concorso del reato fiscale.

Però, la conoscenza di questo **nuovo rischio** nell'esercizio dell'impresa, attraverso un adeguato *risk management*, **può trasformarsi in un'opportunità.**

Angelo Vozza



Avvocato cassazionista
Tax Litigation
a.vozza@adacta.it
T. +39 02.91220022



www.adacta.it - info@adacta.it

