



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

## *La responsabilità degli amministratori e i reati societari*

**I nuovi confini del diritto penale per gli organi sociali e il professionista oggi, tra crisi di impresa ed evasione fiscale del cliente**

**DONATA COSTA**

---

28 febbraio 2018, corso Europa 11 – Milano



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



# La contabilità

## Obblighi dell'imprenditore

Art. 2214 cc Libri e altre scritture contabili

Art. 2215 cc Modalità di tenuta delle scritture contabili

Art. 2215 bis cc Documentazione informatica

Art. 2216 cc Contenuto del libro giornale

Art. 2217 cc Redazione dell'inventari

Art. 2218 cc Bollatura facoltativa

Art. 2210 cc Tenuta della Contabilità

Art. 2220 cc Conservazione delle scritture

---

# Obblighi dei professionisti

## Sindaci

Art. 2403 cc Doveri del Collegio Sindacale

Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare **sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e il suo concreto funzionamento.**

Art. 2403 bis cc Poteri del Collegio Sindacale

Art. 2404 cc Riunioni e deliberazione del collegio sindacale

Art. 2405 cc Intervento alle adunanze del consiglio di amministrazione e alle assemblee

Art. 2406 cc Omissioni degli amministratori

Art. 2407 cc Responsabilità

Art. 2408 cc Denuncia al Collegio Sindacale

Art. 2409 cc Denuncia al Tribunale

# Reati

## **Art. 10 D. Lvo 74/2000 – Occultamento o distruzione di documenti contabili**

Pena: Da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione

Dolo specifico – fine di evadere o di consentire l'evasione a terzi

# Reati

## **Art. 216 comma 1 n. 2) L.F. – 223 comma 1**

- sottrazione, distruzione o occultamento di scritture contabili
- Tenuta in modo tale da rendere impossibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento di affari

Pena: Da tre a dieci anni di reclusione

Dolo specifico – scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare danno ai creditori

## **Art. 217 comma 1 n. 2) L.F.**

- non tenuta dei libri o delle altre scritture contabili prescritte per legge
- Tenuta in maniera irregolare o incompleta

Pena: Da sei mesi a due anni di reclusione

Dolo generico



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## Il Bilancio delle S.p.A.

### **Art. 2423 cc** Redazione del bilancio

Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico di esercizio.

(...)

Negli articoli successivi: principi, struttura, contenuto

---

# Il bilancio delle imprese gestite in altre forme

**S.r.l.** - Art. 2478 bis cc bilancio e distribuzione degli utili ai soci

Il bilancio deve essere redatto con l'osservanza delle disposizioni di cui alla sex IX del capo V del presente libro (art. 2423 ss)

**Società Cooperativa** – Art. 2519 cc Norme applicabili

Alle società cooperative, per quanto non previsto dal presente titolo, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni.

**Bilancio dell'imprenditore** – Art. 2217 cc Redazione dell'inventario

L'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili

# Reati

## **Art. 2621 cc – falso in bilancio**

- Esposizione consapevole di fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero
- Omissione di fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge

Nei bilanci, relazioni, comunicazioni dirette ai soci o al pubblico

Pena: Da uno a cinque anni di reclusione

Dolo specifico: la fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto

# Reati

## **Art. 2622 cc – falso in bilancio nelle società quotate**

- Esposizione consapevole di fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero
- Omissione di fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge

Nei bilanci, relazioni, comunicazioni dirette ai soci o al pubblico

Pena: Da tre a otto anni di reclusione

Dolo specifico: la fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto

# Reati

## **Art. 223 comma 2 L.F. – Bancarotta da reato societario**

Si applica alle persone suddette (amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori delle società dichiarate fallite) la pena prevista dal primo comma dell'art. 216 se:

1) 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

Pena: Da tre a dieci anni di reclusione

Dolo generico



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## Gli Strumenti di risoluzione della crisi i professionisti della crisi

Concordato Preventivo

**art. 160 e ss L.F.**

Accordi di ristrutturazione dei debiti

**art. 182 bis L.F.**

Accordi di ristrutturazione con intermediari  
finanziari e convenzione di moratoria

**Art. 182 septies L.F.**

---

# Reato

## **Art. 236 L.F. concordato preventivo e accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari e convenzione di moratoria**

Comma I – punisce i fatti connessi alla presentazione del concordato

E' punito con la reclusione da uno a cinque anni l'imprenditore, che, al solo scopo di essere ammesso alla procedura di concordato preventivo **o di ottenere l'omologazione di un accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari o il consenso degli intermediari finanziari alla sottoscrizione della convenzione di moratoria**, si sia attribuito attività inesistenti, ovvero, per influire sulla formazione delle maggioranze, abbia simulato crediti in tutto o in parte inesistenti.

# Reato

## **Art. 236 L.F. concordato preventivo e accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari e convenzione di moratoria**

Comma II – punisce i fatti commessi in precedenza

Nel caso di concordato preventivo (o di amministrazione controllata) si applicano:

- 1) le disposizioni degli articoli 223 e 224 agli amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori di società;
- 2) la disposizione dell'articolo 227 agli institori dell'imprenditore;
- 3) le disposizioni degli articoli 228 e 229 al commissario del concordato preventivo o dell'amministrazione controllata;
- 4) le disposizioni degli articoli 232 e 233 ai creditori."

**Nel caso di accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari o di convenzione di moratoria, si applicano le disposizioni previste dal secondo comma, numeri 1), 2) e 4).**

# Reato dell'esperto attestatore

## **Art. 236 bis L.F. Falso in attestazioni e relazioni**

condotta: esposizioni di informazioni false o omissione di informazioni rilevanti

Oggetto:

- 1) relazioni o attestazioni di cui agli artt. 67 terzo comma lettera d)
- 2) Relazioni ex art. 161 terzo comma
- 3) Relazioni ex art. 182 bis, 182 quinquies, 182 septies e 186 bis

Pena: reclusione da due a cinque anni e multa da 50.000 a 100.000 euro

Dolo generico

Aggravante comma II: se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri, la pena è aumentata.

Aggravante comma III: se dal fatto consegue un danno per i creditori la pena è aumentata fino alla metà



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## IL FALLIMENTO FISCALE

E' il fallimento di un imprenditore determinato dal mancato pagamento di imposte.

società nate appositamente per fallire, poiché meri **incubatori di debiti erariali**

a fronte di ingenti guadagni, ciò che **si perde è soltanto un esiguo capitale;**

- art. 2327 c.c.: capitale di € 50.000,00 per le «società per azioni»;
  - art. 2463 n. 4 c.c.: capitale di € 10.000,00 per le «società a responsabilità limitata»;
  - art. 2463 bis n. 3: capitale da € 1,00 ad € 9.999,99 per le «s.r.l. semplificate»
-

# FALLIMENTO FISCALE

è un **fallimento «speciale»** in quanto fa conseguire non già un insuccesso imprenditoriale bensì un illecito profitto a danno degli altri operatori economici e della collettività nel suo insieme

sistematica omissione del pagamento di tasse e contributi (**c.d. «autofinanziamento delle imprese»**) è di per se una operazione dolosa penalmente rilevante

# Reati

**La sistematica evasione fiscale, oltre agli eventuali reati tributari, in caso di fallimento integra il reato di bancarotta per operazioni dolose**

## **Art. 223 comma 2 n. 2 L.F**

Cagionamento del fallimento della società per effetto di operazioni dolose

Pena: Da tre a dieci anni di reclusione

Dolo generico

# Giurisprudenza

## Cassazione, sez. V, 12426/2013 fallimento «Gruppo San Rocco s.p.a.»

Le operazioni dolose di cui all'art. 223, comma 2 n. 2 L.F. :

- possono *consistere nel compimento di **qualunque atto intrinsecamente pericoloso** per la salute economica e finanziaria della impresa;*
- ***anche in una condotta omissiva** produttiva di un depauperamento non giustificabile in termini di interesse per l'impresa;*
- *il **dolo** richiesto è quello generico (e quindi anche quello eventuale);*  
*E' sicuramente operazione dolosa ex art. 223, comma 2 n. 2 L.F., il **mancato versamento dei contributi previdenziali con carattere di sistematicità.***

# Giurisprudenza

## Cassazione, sez. V, 29586/2014 fallimento «SOGECO s.r.l.»

agli amministratori veniva addebitato di avere cagionato il fallimento della società con operazioni dolose consistite nell'**omettere sistematicamente di versare i contributi previdenziali e assistenziali ed altre voci retributive** accumulando in 8 anni un debito di circa € 2.000.000,00.

La difesa asseriva che:

i. le operazioni dolose non essendo state specificamente indicate dal legislatore, dovrebbero integrarsi solo con una **condotta attiva**, integrata da una pluralità di azioni coordinate verso l'esito preordinato e quindi di un "*facere*" idoneo a determinare l'insolvenza della società;

ii. il mancato pagamento era l'effetto dello stato di insolvenza della società e **non era stato registrato alcun reimpiego delle risorse** sottratte al pagamento stesso .

iii. l'importo indicato nel capo d'imputazione era ingiusto poiché determinato anche da **interessi di mora e da sanzioni**.

Per la Cassazione invece:

➤ il protratto omesso versamento di imposte agli enti previdenziali e agli altri enti preposti, costituisce **comportamento rilevante come scelta imprenditoriale dolosa**, capace di determinare una grave esposizione debitoria e quindi il fallimento;

➤ tanto più quando oltre all'omesso versamento di contributi e ritenute, si accerta il **previo mancato accantonamento delle somme necessarie**;

➤ condotta omissiva indebitamente protratta nel tempo che ha fatto lievitare in maniera incontrollabile l'importo del debito verso l'erario **e soprattutto l'importo delle sanzioni**.

# Giurisprudenza

## Cassazione, sez. V, 47621/2014

### fallimento «STM s.r.l.»

Le operazioni dolose rilevanti ex art. 223 comma 2 n. 2 L.F. si traducono:

- nella commissione di **abusi di gestione o di infedeltà** ai doveri imposti dalla legge all'organo amministrativo;
- in atti intrinsecamente pericolosi per la salute economico-finanziaria della società (Cass. n. 34423/16);
- postulano una **modalità di pregiudizio patrimoniale** che non discende direttamente dall'azione del soggetto attivo (distrazione, dissipazione, occultamento di beni), ma da un **fatto di maggiore complessità strutturale**, in cui si evincono una pluralità di atti coordinati all'esito stabilito (Cassazione, sez. V, n. 17690/2010, Cassa di Risparmio di Rieti s.p.a.).

# Giurisprudenza

## CASSAZIONE, sez. V, 40009/2014

### fallimento «TEST VIDEO SISTEM s.p.a.»

la «TEST VIDEO SISTEM s.p.a.»:

-emetteva false fatture di vendita verso società londinesi, **acquisendo la qualifica di esportatore abituale** (attestando dei ricavi derivanti dalle operazioni di export superiori al 10% del fatturato);

-ottenendo così dai fornitori l'emissione di **fatture senza applicazioni IVA** (fino ad un volume totale, c.d. «plafond», pari al reddito derivante dalle esportazioni);

➤ integra «le operazioni dolose ex art. 223 comma 2 n. 2» il meccanismo di frode fiscale realizzato attraverso **la indebita detrazione di IVA sulle merci**;

➤ la bancarotta fiscale **concorre con il reato tributario** ex art. 3 D.Lgv. 74/2000, attesa la diversità del bene giuridico tutelato, dell'elemento oggettivo e di quello soggettivo (così anche Cass. sent. 17355/15);

➤ **il dolo è generico** e si realizza anche se l'agente è mosso solo dal proposito di procurare un profitto (come nella frode fiscale), trattandosi di profitto ingiusto;

# Giurisprudenza

## Cassazione, sez. 5, sent. 17355/2015 fallimento «CILE IMMOBILIARE CASTELLO s.r.l.»

in primo luogo **si realizzavano plusvalenze** con operazioni di trading immobiliare;  
poi **si ometteva il versamento delle imposte**, dovute in relazione ai profitti realizzati con le predette operazioni, gravando la società da ingenti debiti erariali;  
successivamente, **si procedeva alla distribuzione degli utili** a favore dei soci;  
poi, dopo che la società era stata integralmente depauperata e gravata dagli ingenti debiti, **si trasferivano le quote** ad altra società inattiva e senza patrimonio;  
infine, la società ceduta restava del tutto inattiva, omettendo di eseguire il pagamento delle imposte dovute e con ciò **determinando l'aumento dell'esposizione debitoria** sino alla sentenza dichiarativa di fallimento

La Cassazione:

- conferma il concorso dei reati di bancarotta da operazioni dolose e mancato versamento di imposte («si può avere violazione fiscale senza bancarotta e viceversa»);
- evidenza che la condotta tenuta dagli imputati intanto ha cagionato il fallimento, per mezzo di operazioni dolose, in quanto vi è stata una **distribuzione di utili sostanzialmente "fittizi"**, perché derivanti dall'illecita sottrazione agli obblighi di legge: (art. 2303 c.c.: «limite alla ripartizione sono gli utili realmente conseguiti») (già così Cassazione, sez. 5, 17692/2009, Ferrari);