

## 7. Intervento Dott. Marco Tognacci <sup>(1)</sup>.

### *La perizia e la consulenza tecnica nel processo penale per falso in bilancio*

Le argomentazioni trattate nelle precedenti relazioni saranno oggetto di valutazione da parte del Magistrato giudicante o inquirente. Magistrato che si trova, fin dalla fase iniziale, a dover valutare determinati aspetti con conoscenze tecniche e scientifiche che non gli sono proprie e quindi dovrà necessariamente avvalersi del Consulente Tecnico.

Il ruolo del consulente tecnico del Magistrato è proprio quello di esaminare i bilanci, le relazioni e le altre comunicazioni sociali per dare al Giudice quegli strumenti e quelle valutazioni di tipo oggettivo per valutare l'ipotesi di reato prima e rinvio a giudizio poi. Ci riferiamo alle comunicazioni sociali indirizzate ai soci e ai terzi e quindi possiamo escludere alcuni documenti e alcuni atti dall'ipotesi di reato di falso in bilancio o false comunicazioni sociali, in quanto rimangono fuori dall'ambito applicativo della fattispecie in esame; le comunicazioni cosiddette interorganiche, cioè quelle che sono riferite o necessarie in virtù di disposizioni vigenti e indirizzate a determinati enti, soggetti o autorità di controllo e di vigilanza; ad esempio la Banca d'Italia, l'Isvap, il Ministero dello sviluppo economico; anche il bilancio all'Agenzia delle Entrate, allegato alla dichiarazione dei redditi, non può essere oggetto di incriminazione di falso in bilancio perché non riveste quella caratteristica di comunicazione diretta ai soci e al pubblico ma è una comunicazione dovuta per attività interorganica all'attività informativa d'impresa. Così come si potrebbero evidenziare altre fattispecie di ipotesi di reato, ad esempio un bilancio inviato all'organismo di vigilanza, con i presupposti della falsità potrebbe configurare ipotesi di reato di ostacolata vigilanza; oppure il bilancio inviato ad una banca per ottenere finanziamento o credito non può essere dalla banca richiamato per un'ipotesi di falso in bilancio, anche qualora lo fosse palesemente; la banca potrebbe invocare l'ipotesi di truffa per mezzo di questo documento.

Le singole fattispecie della consulenza tecnica: la consulenza nella fase preliminare, la consulenza all'udienza del preliminare, la consulenza extra-peritale e la consulenza endoperitale.

---

<sup>(1)</sup> Dottore Commercialista, Consulente del Giudice, Professore a contratto presso la Scuola di Economia, Management e Statistica dell'Università di Bologna – Campus di Rimini.

La consulenza tecnica è quella di parte, anche se rivolta al Pubblico Ministero, mentre la Perizia è quella rivolta al Giudice che la farà poi propria per emettere il giudizio finale. La perizia può essere richiesta dal Pubblico Ministero nella fase iniziale, ossia nella fase in cui non ha ancora impartito le direttive alla Polizia Giudiziaria per raccogliere tutti i fatti e gli elementi. Il Codice di procedura penale, agli articoli 348 e seguenti, prevede che l'attività richiesta al consulente tecnico non può essere rifiutata se non per particolari ragioni e motivazioni che devono essere circoscritte e documentate. Viceversa, allorché il Pubblico Ministero abbia proceduto ad accertamenti, raccolto atti ed elementi utili, nomina un proprio consulente tecnico di parte; ancora, in fasi successive, immaginando che alla fine della fase istruttoria ci sia la richiesta di rinvio a giudizio da parte del Pubblico Ministero, nel corso dell'indagine preliminare il Pubblico Ministero o la persona sottoposta alle indagini può chiedere al Giudice che si proceda con incidente probatorio ad una perizia e quindi in questo caso interviene il Giudice che può affidare questa perizia ai sensi dell'articolo 392 del Codice di procedura penale. Ulteriormente nel corso del procedimento penale può essere richiesta la consulenza tecnica in sede di udienza preliminare, dove il Pubblico ministero o anche i difensori possono chiedere l'audizione dei Consulenti Tecnici per l'esposizione di nuovi temi o per il completamento di alcuni temi ritenuti non sufficientemente sviluppati, chiedendo quindi un'integrazione sulla perizia. Infine vi è la nomina del Perito da parte del Giudice in sede di dibattimento e anche questa può essere su richiesta del Pubblico Ministero o delle parti, che hanno la facoltà di nominare propri consulenti perché partecipino alle operazioni peritali prima che il perito del Giudice emetta la propria relazione.

Come si svolge l'attività del perito? Sostanzialmente, l'attività del Perito e l'attività del Consulente Tecnico scontano quattro fasi necessarie che iniziano dal conferimento dell'incarico con contestuale proposizione del quesito.

Il quesito fondamentale è il mandato, la "cornice" all'interno della quale il perito deve svolgere la propria funzione e lo svolgere le operazioni peritali, che possono essere in alcuni casi "in solitario", ad esempio nella fase preliminare delle indagini dove anche la persona sottoposta alle indagini non è informata e tantomeno ha potuto nominare un proprio consulente tecnico. Lo svolgimento delle operazioni peritali, partendo dal quesito e dal mandato ricevuto, prevede l'approfondito esame del fascicolo giudiziario, partendo dall'esposto querela o dal rapporto di indagine. Qualora la documentazione in atti sia ritenuta insufficiente dal Consulente Tecnico ed il quesito – mandato lo consenta potrà acquisire quegli atti ed informazioni ritenute utili all'incarico quali ad esempio: contratti, contabili bancarie, relazioni, verbali di accertamento, contabilità di magazzino, ecc. Solo al termine della propria attività istruttoria, il Consulente Tecnico con scienza e

coscienza potrà accingersi a redigere la propria relazione peritale. In concreto l'attività del perito è un'attività di indagine oggettiva delle ipotesi prospettate dal quesito e quindi, nel caso di specie del falso in bilancio, tra i fatti e le norme vi è il primo aspetto che consiste nella ricerca degli elementi di fatto documentali o anche testimoniali, provenienti dallo stesso indagato, e la ricostruzione storica del bilancio e come questo sia stato influenzato; successivamente va individuato il principio scientifico e tecnico di raffronto che deve essere bagaglio del consulente tecnico per fare le valutazioni, quindi le norme del Codice civile che "governano" il bilancio d'esercizio, i principi contabili nazionali o internazionali, nonché tutte le altre norme che si intersecano con le norme che sottendono il bilancio, come il Testo unico della finanza o il Testo unico bancario, etc.. Terzo aspetto dell'attività del Consulente Tecnico è l'accertamento concreto dell'eventuale colpa e della rilevanza causale della stessa in relazione all'evento oggetto di reato, ossia i fatti materiali, con una variante rispetto al fatto, la rilevanza o meno, perché a seconda che siano o non siano rilevanti consentiranno al Giudice di valutare in un senso o in un altro. Altro aspetto di valutazione da parte del Consulente Tecnico va rivolto al fatto che questi interventi possono avvenire in diverse fasi del procedimento e quindi a seconda delle fasi in cui vengono richieste e vengono espletate, portano a conclusioni differenti o meglio parziali rispetto ad una valutazione di tipo complessivo; quindi diverso sarà pertanto il risultato se la perizia è disposta nell'incidente probatorio, cioè in quella fase in cui il perito prende visione solo i documenti che sono stati depositati nel fascicolo, oppure se la perizia è disposta nell'udienza preliminare, in questo caso il Consulente Tecnico prende visione dei documenti facenti parte del fascicolo del Pubblico Ministero che ha trasmesso insieme alla richiesta di rinvio a giudizio, diversa ancora è la situazione nel caso in cui la consulenza tecnica sia disposta nel dibattimento, in tal caso il perito del giudice prende visione dei documenti facenti parte dei fascicoli per il dibattimento. Il Perito, a differenza del teste, deve necessariamente giungere a delle conclusioni che sono anch'esse valutazioni e giudizi ma sono "serventi", strumentali e mai sostitutivi dell'accertamento penale dell'illecito e della responsabilità, che spetta al Giudice, il quale "perito dei periti" deve formulare il giudizio ultimo di responsabilità penale che costituisce compito precipuo del consulente tecnico in questa fase di determinazione dell'aspetto oggettivo del reato, a cui il magistrato deve integrare, valutare e considerare l'elemento psicologico e soggettivo del reato; la norma stabilisce che "i soggetti attivi di questa ipotesi di reato debbano commettere i reati al fine di conseguire per se o per altri un ingiusto profitto e consapevolmente espongono fatti concretamente idonei ad indurre altri in errore".

Siamo di fronte a valutazioni di dolo specifico o di dolo intenzionale e fanno parte quindi del secondo aspetto del reato, quello soggettivo,

a cui il Magistrato deve correlare la consulenza tecnica.

Nella consulenza tecnica, il Perito è pubblico ufficiale nello svolgimento della sua funzione di Consulente del Giudice e può trovarsi ad incontrare, nella valutazione del bilancio, oltre alle false comunicazioni sociali, anche altre fattispecie di reato che deve necessariamente mettere in evidenza, come ad esempio i reati tributari, pur considerando il recente intervento legislativo n. 158 del 2015 che ne ha aumentato la soglia di impunità o punibilità; altro reato che probabilmente si può “incontrare” nella consulenza tecnica per il falso in bilancio è quello dell'autoriciclaggio, recentemente introdotto dal nostro ordinamento con l'art. 648 del Codice penale, perché laddove si incontrino sovrastime (non giustificate o palesemente in contrasto con i principi contabili) o costi inesistenti o ricavi non documentati, queste fattispecie rappresentano operazioni che generano flussi di cassa, i cosiddetti fondi neri, e quindi il fatto che permangono nella disponibilità aziendale e nella disponibilità degli amministratori, costituiscono il presupposto di punibilità del reato di autoriciclaggio. Ora alla luce delle prime applicazioni e riflessioni e tenendo conto della sentenza della Cassazione del 2015 c.d. Crespi, possiamo individuare un breve elenco, oggetto sicuramente di ampliamento, di alcuni atti che rappresentano “fatti” che danno origine all'ipotesi di falso in bilancio. Richiamo l'attenzione per le ipotesi di falso in bilancio, il contesto su cui stiamo ragionando: il bilancio d'esercizio in tutte le sue componenti, includendo per le società che vi sono soggette, anche la relazione sulla gestione, in quanto le relazioni rappresentano i documenti che vengono individuati quali comunicazioni sociali così come i bilanci straordinari, di fusione, di scissione e di trasformazione che sono contenitori che possono essere produttivi di falso in bilancio o false comunicazioni sociali; così come anche il bilancio consolidato può essere uno dei documenti “produttivo” di ipotesi di reato di falso in bilancio per quelle fattispecie proprie del falso in bilancio del consolidato, cioè di tutte e solo le operazioni che riguardano il consolidamento, quali l'elisione di tutte quelle operazioni con le consociate, mentre non può essere imputato all'amministratore della holding che ha redatto il bilancio consolidato i falsi eventuali o possibili che le partecipate o le controllate hanno commesso nei loro singoli bilanci. Sempre dai vari pronunciamenti, anche se preesistente rispetto alla sentenza del giugno 2015, tutto ciò che attiene alle operazioni inesistenti, sia sull'attivo che sul passivo, sul conto economico ma anche sul patrimonio netto, come appostazioni di crediti verso soci per versamenti infruttiferi o aumenti di capitale futuri non eseguiti o fraudolentemente imputati in bilancio.

Quindi l'elenco ad oggi che possiamo individuare con una ragionevole certezza dei “fatti” che danno origine all'ipotesi di falso in bilancio sono: le fatture da emettere, ossia ricavi per fatture da emettere riferiti a operazioni inesistenti, la violazione del principio di compe-

tenza, cioè l'imputare con l'intento di ingannare costi o ricavi in un esercizio piuttosto che in un altro; l'iscrizione della partecipazioni sociali a fronte dell'azzeramento del patrimonio netto della partecipata, vuoi per azzeramento del capitale vuoi per intervenuto fallimento, altro fatto oggettivo che porta all'annullamento della partecipazione; l'iscrizione di crediti in bilancio privi di un valido giustificativo, ossia in assenza di un contratto o della prestazione, così come l'iscrizione di crediti inesigibili, cioè quando si ha la definitiva certezza che un credito è inesigibile perché ad esempio la società è fallita o ha compiuto il piano di riparto e quindi quel credito non verrà mai incassato e deve quindi essere stralciato. Analogamente può essere richiamata tale considerazione per la mancata indicazione di un debito dopo la soccombenza di un'azione legale nel terzo grado di giudizio, per cui inappellabile e definitiva, che condanna a determinati pagamenti e quindi quello è un debito certo che deve essere iscritto in bilancio e la sua mancata iscrizione è un fatto che può indurre al falso in bilancio. Analogamente costi non indicati, fatture oggettivamente false, fatture per operazioni inesistenti e l'omessa indicazione della vendita o dell'acquisto di un bene che rappresenta un fatto materiale non rispondente al vero.

Questi sono quindi i fatti che ad oggi le sentenze della Cassazione hanno individuato come fatti materiali che possono essere utilizzati per il falso in bilancio e conseguentemente il consulente tecnico dovrà, con dovizia di particolari e di motivazione, sottoporre al Magistrato.

### *Aggiornamenti*

Successivamente all'ordinanza di rinvio della Cassazione del 9 febbraio 2016, le sezioni unite penali della Cassazione con provvedimento n.9186 depositato il 4 marzo 2016 hanno stabilito la rilevanza penale del c.d. falso valutativo, allorché il Consulente Tecnico dovrà accettare, oltre i fatti rilevanti, se il redattore del bilancio si discosta, consapevolmente, dai criteri di legge e dai principi contabili in tema di valutazione senza darne adeguata informazione e motivazione e se tali scostamenti sono rilevanti.