

PUO' IL COMMERCIALISTA CHE ASSUME LA QUALIFICA DI AMMINISTRATORE O LIQUIDATORE DI SOCIETA' RISPONDERE DELLE FRAUOLENTE O OPINABILI REGISTRAZIONI CONTABILI EFFETTUATE – DAI PRECEDENTI AMMINISTRATORI - L'ANNO PRECEDENTE?

Il fatto.

La Collega Dott. D.M.A. venne incolpata dei seguenti fatti:

- a)** Violazione dell'art. 4 D. Lgs. 74/2000 (Dichiarazione infedele) perché, in qualità di liquidatore della società XX S.r.l., indicò nella dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta 2007, rispettivamente: **i)** una rinuncia a crediti per € 28.800,00, attraverso la quale omise la tassazione del corrispondente provento; **ii)** una variazione in diminuzione del reddito imponibile di € 743.514,00 priva di giustificazione; omettendo, altresì, di contabilizzare: **iii)** il venir meno di passività indicate in esercizi precedenti nel conto “fatture da ricevere” per € 30.729,17; **iv)** la plusvalenza da conferimento calcolata in misura pari alla differenza fra valore di stima e valore contabile di un'azienda;
- b)** Violazione dell'art. 2 D. Lgs. 74/2000 (Dichiarazione fraudolenta) perché, in qualità di liquidatore della società XX S.r.l., indicò nella dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta 2007 fatture per operazioni oggettivamente inesistenti per € 356.000,00, emesse per attività di ricerche di mercato dalla società bulgara Marketing Research Ltd;
- c)** Violazione dell'art. 2 D. Lgs. 74/2000 (Dichiarazione fraudolenta) perché, in qualità di liquidatore della società YY S.r.l., omise l'indicazione, nella dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta 2007, di un componente positivo di reddito di € 732.480,00. La società aveva ricevuto la cessione di un contratto preliminare di compravendita immobiliare in qualità di promittente acquirente. Il corrispettivo indicato nel preliminare era di € 1.412.400,00 oltre Iva ed assommava, nel complesso, ad € 1.694.880,00. Il promittente acquirente cedente il contratto aveva già pagato il corrispettivo per € 732.480,00, con la conseguente emergenza, in seguito al rogito, di un debito nei confronti del cedente il contratto preliminare pari agli importi da quest'ultimo anticipati. Alla Collega fu, quindi, rimproverato di non aver iscritto una sopravvenienza attiva di € 732.480,00.

La Collega **assunse la qualifica di liquidatore delle predette società in data 17 aprile, 2008**; in epoca, dunque, successiva alla contabilizzazione dei fatti di gestione indicata nelle ipotesi di incolpazione suddette, con la salvezza soltanto della variazione in diminuzione del reddito imponibile di € 743.514,00 priva di giustificazione di cui alla lettera **a)** che precede.

Si pone, quindi, il problema di configurare l'elemento soggettivo dei delitti di dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele quando la dichiarazione è **frutto della trasposizione di quanto risulta dalle scritture contabili tenute dai precedenti liquidatori**.

Cass Sez. III Pen. Sent. 23 giugno, 2015 nr. 30492.

La vicenda processuale.

Durante la fase delle indagini preliminari il G.I.P. presso il Tribunale di Pescara, con Decreto del 24 novembre, 2014, dispose il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni mobili ed immobili della Collega, ai sensi dell'art. 321 Co. 2 c.p.p.. Adito per il riesame del Decreto di sequestro preventivo il Tribunale di Pescara, con Ordinanza in data 29 dicembre, 2014, annullò il primo Decreto quanto ai fatti indicati alla lettera **c)** dell'incolpazione provvisoria, confermando nel resto.

La Corte di Cassazione, adita nel contesto dell'incidente cautelare ai sensi dell'art. 325 Co. 1 c.p.p. sia dal Pubblico Ministero che dall'indagata rigettò il ricorso del primo accogliendo quello della seconda e, di conseguenza, cassando **con rinvio al Riesame** quanto alla conferma od alla revoca del primo Decreto in relazione ai capi **a)** e **b)** dell'incolpazione provvisoria.

Non è il caso di occuparsi della vicenda del capo di cui alla lettera **c)** dell'imputazione provvisoria posto che la declaratoria di inammissibilità del ricorso di Parte pubblica determina la conferma dell'Ordinanza resa in sede di riesame.

La motivazione.

Meritevoli di approfondimento sono, invece, le vicende dei capi **a)** e **b)** dell'imputazione provvisoria.

La Corte sgombra, anzitutto, l'ostacolo dalle questioni preliminari di rito affermando che: “L'art. 325 c.p.p., prevede contro le ordinanze in materia di appello e di riesame di misure cautelari reali che il ricorso per cassazione **possa essere proposto per sola violazione di legge**. La giurisprudenza di questa Suprema Corte, anche a Sezioni Unite, ha più volte ribadito, tuttavia, come **in tale nozione debbano ricomprendersi sia gli "errores in iudicando" o "in procedendo", sia quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento o del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice** (vedasi Sez. U, n. 25932 del 29.5.2008, Ivanov, rv. 239692; conf. Sez. 5, n. 43068 del 13.10.2009, Bosi, rv. 245093)¹”.

Queste affermazioni meritano una breve nota adesiva ed un richiamo alla giurisprudenza civile della Corte di Cassazione. “Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati”, recita l'art. 111 Co. 6 Cost... Ciò significa che il Legislatore è libero di regolare l'intensità dell'obbligo di motivazione **ma non di intaccarne quel minimo Costituzionalmente garantito**²; ovviamente, l'esistenza di un nucleo essenziale ed insopprimibile di motivazione comporta necessariamente l'esistenza di un mezzo processuale atto alla reazione avverso il difetto “qualificato” della stessa.

E, in questo senso, va ricordato che³: “Nella riformulazione dell'art. 360 cod. proc. civ., n. 5 scompare ogni riferimento letterale alla "motivazione" della sentenza impugnata e, accanto al vizio di omissione (che pur cambia in buona misura d'ambito e di spessore), non sono più menzionati i vizi di insufficienza e contraddittorietà. La ratio legis è chiaramente espressa dai lavori parlamentari, laddove si afferma che la riformulazione dell'art. 360, n. 5 è mirata..... a evitare l'abuso dei ricorsi per cassazione basati sul vizio di motivazione, **non strettamente necessitati dai precetti costituzionali**, supportando la generale funzione nomofilattica propria della Suprema Corte di cassazione, quale giudice dello ius constitutionis e non, se non nei limiti della violazione di legge, dello ius litigatoris. In questa prospettiva, volontà del legislatore e scopo della legge convergono senza equivoci **nella esplicita scelta di ridurre al minimo costituzionale il sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità**. Ritorna così pienamente attuale la giurisprudenza delle Sezioni Unite sul vizio di motivazione ex art. 111 Cost., come formata anteriormente alla riforma del D.Lgs. n. 40 del 2006: **il vizio si converte in violazione di legge nei soli casi di omissione di motivazione, motivazione apparente, manifesta e irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa o incomprensibile, sempre che il vizio fosse testuale**”.

La statuizione del Riesame si era fondata su due Sentenze della Corte di Cassazione le quali avevano affermato che: “Tanto premesso .. in tema di omesso versamento dell'IVA da parte di una società a responsabilità limitata, **versa quantomeno in dolo eventuale, e non in mera colpa, il soggetto che, subentrando ad altri dopo la dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, abbia assunto la carica di liquidatore, senza aver compiuto il previo controllo, di natura puramente documentale, sugli ultimi adempimenti fiscali**. Va infatti considerato che colui che assume la carica di liquidatore **si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze**. Nel caso in esame, non si verteva in materia di debito verso l'erario particolarmente remoto, occulto o di difficile accertamento poiché si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione (presentata nello stesso anno 2006) e quindi era sufficiente, prima di assumere la carica di liquidatore, subentrando peraltro al posto della figlia, di chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempire nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria”⁴.

1 Cass. Sez. III Pen. Sent. 23 giugno, 2015 nr. 30492.

2 Per lo stesso argomentare in sede civile: “Una lettura della norma costituzionalmente orientata impone di ritenere inoperante il detto limite se la lesione ha riguardato valori della persona costituzionalmente garantiti. Occorre considerare, infatti, che nel caso in cui la lesione abbia inciso su un interesse costituzionalmente protetto, la riparazione mediante indennizzo (ove non sia praticabile quella in forma specifica) costituisce la forma minima di tutela, ed una tutela minima non è assoggettabile a specifici limiti, poiché ciò si risolve in rifiuto di tutela nei casi esclusi (v. Corte cost., sent. n. 184-86, che si avvale tuttavia dell'argomento per ampliare l'ambito della tutela ex art. 2043 al danno non patrimoniale da lesione della integrità biopsichica; ma l'argomento si presta ad essere utilizzato anche per dare una interpretazione conforme a Costituzione dell'art. 2959)” Cass. Sez. III Sent. 31 maggio, 2003 nr. 8827.

3 Cass. S.U. Civ. Sent. 22 settembre, 2014 nr. 19881

4 Cass. Sez. III Pen. Sent. 23 settembre, 2014 nr. 38687

La Corte, nel ribadire tali principi, li relativizza al loro proprio contesto fattuale affermando che, in quei casi: *“si era in presenza di omessi versamenti a fronte di dichiarazioni operate dal precedente amministratore. ... In quei casi non si verteva, cioè, in materia di debito verso l'Erario particolarmente remoto, occulto o di difficile accertamento poiché si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e quindi era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore o di liquidatore, di chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempire nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria. ... Il nuovo amministratore o il liquidatore, in altri termini, deve chiedere di visionare la documentazione fiscale e ci sono verifiche assai semplici e coincidenti con i minimi riscontri d'obbligo che devono essere eseguiti prima del subentro nella carica in difetto delle quali egli accetta il rischio che ci possa essere qualcosa che non va di cui è chiamato a rispondere anche penalmente.*

Conclude, quindi, la Corte: *“Nel caso che ci occupa, tuttavia, si ipotizzano ai capi a) e b) i reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4 e 2, perché, nella qualità di liquidatore della società XX srl, la D., al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, nel primo caso indicava nella dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2007 elementi passivi fittizi e quanto al secondo avrebbe contabilizzato nel medesimo periodo costi di ricerca e sviluppo per Euro 356.000,00 relativi ad indagini di mercato di cui alle false fatture n. 71217 del 17/12/07 dell'importo di Euro 126.000,00 e n. 71227 del 27/12/07 dell'importo di Euro 230.000,00, entrambe emesse dalla MARKETING RESEARCH LTD (con sede in (OMISSIS)), indicava elementi passivi fittizi relativi all'anno di imposta 2007. ... Tuttavia, pare evidente, che nel caso che ci occupa non siamo in presenza di riscontri immediati - come possono essere quelli delle somme da versare in base alle effettuate dichiarazioni - come per i casi richiamati, esaminati in passato da questa Corte di legittimità. Ed allora s'impone un onere di motivazione in concreto più stringente. Il tribunale del riesame pescarese - laddove ha confermato il vincolo cautelare reale in relazione a tali imputazioni - avrebbe dovuto dare conto, tenuto presente che la D. era diventata liquidatore solo dal 17.4.2008, degli elementi dai quali poter desumere la sussistenza in capo alla stessa del necessario elemento soggettivo. Avrebbe cioè dovuto specificare in motivazione - ma non l'ha fatto - gli elementi in ordine alla sussistenza del dolo quanto meno eventuale, cioè della conoscenza o della conoscibilità, attraverso una diligente verifica della contabilità e dei bilanci, ovvero da altri elementi desumibili dalle compiute indagini preliminari, della fittizietà delle poste e della falsità delle fatture inserite in dichiarazione. S'impone, pertanto, ad avviso del Collegio, l'annullamento dell'ordinanza impugnata in ordine al sequestro relativo ai reati di cui ai capi A) e B), con rinvio al Tribunale di Pescara per nuovo esame sul punto.*

La Corte dice che una cosa è non verificare il risultato della liquidazione IVA di dicembre altra cosa è quella di dover individuare, fra tutte le fatture di acquisto registrate dai precedenti liquidatori, se ve ne sono di false.

La conclusione risente della natura stessa delle misure cautelari reali, in relazione alle quali: *“Nella valutazione del fumus commissi delicti, quale presupposto del sequestro preventivo di cui all'art. 321 c.p.p., comma 1, il giudice del riesame non può avere riguardo alla sola astratta configurabilità del reato, ma deve tener conto, in modo puntuale e coerente, delle concrete risultanze processuali e dell'effettiva situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti, indicando, sia pure sommariamente, le ragioni che rendono allo stato sostenibile l'impostazione accusatoria; ciò però non significa che possa sindacare la concreta fondatezza dell'accusa, ma deve solo accertare la possibilità di sussumere il fatto in una determinata ipotesi di reato (Sez. 4, n. 15448 del 14/03/2012, Vecchione, Rv. 253508; Sez. 5, n. 18078 del 26/01/201, De Stefani, Rv. 247134)”⁵.*

Il Tribunale del Riesame non aveva effettuato una vera valutazione del fumus dell'elemento soggettivo in riferimento al caso concreto, donde la cassazione con rinvio; con un monito: *“... non è escluso che la D., che peraltro è, essendo una commercialista, un soggetto professionalmente qualificato per comprendere i conti societari, possa essere chiamata a rispondere dei reati suddetti”.*

Una notazione conclusiva: Cass. Sez. III Pen. Sent. 23 settembre, 2014 nr. 38687 aveva giudicato di un caso di omesso versamento di IVA ai sensi dell'art. 10 ter D. Lgs. 74/2000. Quel delitto prevede il dolo generico essendo, quindi, possibile l'affermazione: *“..versa quantomeno in dolo eventuale, e non in mera colpa, il soggetto che, subentrando ad altri dopo la dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, abbia assunto la carica di liquidatore, senza aver compiuto il previo controllo, di natura puramente documentale, sugli ultimi adempimenti fiscali”.*

Le imputazioni provvisorie a carico della Collega concernono, invece, ipotesi di dichiarazione infedele (Art.

4 D. Lgs. 74/2000) e dichiarazione fraudolenta (Art. 4 D. Lgs. 74/2000); delitti, questi ultimi, che **presuppongono il dolo specifico notoriamente inconfigurabile in ipotesi di riscontro del mero dolo eventuale**⁶, a maggior ragione se non è contestato il concorso di persone.

6 “*Sennonché, così facendo, da un lato la sentenza parrebbe confondere due concetti (dolo specifico e dolo eventuale) tra loro ben diversi e, dall'altro, non parrebbe comunque tenere conto del fatto che, come già affermato più volte da questa Corte, la strutturale intenzionalità finalistica della condotta tipica rende incompatibile la forma del dolo eventuale, che postula l'accettazione solo in via ipotetica, seppure avverabile, del conseguimento di un risultato (vedi, con riferimento al reato di cui all'art. 285 c.p., Sez. 2, n. 25436 del 06/06/2007, P.G. in proc. Lauro, Rv. 237153; con riferimento al reato di cui all'art. 422 c.p., Sez. 1, n. 5914 del 29/01/1990, Cicuttini, Rv. 184126; Sez. 1^, n. 11074 del 05/07/1998, Capone, Rv. 179714)*” Cass. Sez. III Pen. Sent. 11/12-28/1/2014 nr. 3683.