



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI URBINO "CARLO BO"
ISTITUTO DI DIRITTO PENALE

**DISPENSA PER IL CORSO DI
DIRITTO PENALE COMMERCIALE**
AVV. DOTT. ACHILLE MARCHIONNI

Urbino – aggiornamenti 2011

**PROFILI PENALI DELLA CONTABILITA' DI
IMPRESA**

INDICE

1. - ASPETTI PENALI DELLA CONTABILITA' D'IMPRESA

1.1.- Premessa

1.2.- Scritture contabili e Bilanci. Finalità

1.3.- Nozioni di Diritto della contabilità delle imprese e sue finalità

1.4.- Oggetto del "Diritto contabile"

1.5.- Fonti dirette ed indirette del Diritto contabile. Gerarchia delle fonti

1.6.- Le "norme di un'ordinata contabilità" ed i "corretti principi contabili" nel sistema delle fonti del Diritto contabile

1.7.- Funzione giuridica delle scritture contabili

1.8.- Conclusione

2. - SOGGETTI, MODALITA', FORMA E RILEVANZA DELLE SCRITTURE CONTABILI E DEL BILANCIO

2.1.- I Soggetti obbligati

2.2.- Modalità di tenuta, forma delle scritture contabili

2.3.- Rilevanza delle scritture contabili

2.4.- Il documento di Bilancio. Aspetti concettuali

2.5.- Sintesi

3. - IL BILANCIO, QUESTO SCONOSCIUTO

3.1.- Riferimenti giuridici del Bilancio

3.2.- Aspetti tecnici del Bilancio

4. - DISPOSIZIONI PENALI IN MATERIA DI SOCIETA'

SI VEDA NOTA A PAG. 41

– Articolo Prof. Ivo Caraccioli – pag. 41

– Tra i numeri il reato – Achille Marchionni – pag. 43

5.- LE SCRITTURE CONTABILI ED I REATI FALLIMENTARI

5.1.- La bancarotta fraudolenta documentale

5.2.- L'oggetto del reato

5.3.- L'elemento soggettivo del reato

5.4.- La bancarotta semplice documentale

5.5.- L'elemento soggettivo del reato di bancarotta semplice documentale

5.6.- Gli artt. 223 e 224 l.f.. La bancarotta impropria

5.7.- La responsabilità delle persone preposte alla gestione e controllo delle Società.

L'art. 236, 2° c., l.f.

6.- LE SCRITTURE CONTABILI ED I REATI TRIBUTARI

6.1.-La novella penal-tributaria in materia di scritture contabili. Premesse generali.

6.2.- Le violazioni in materia di scritture contabili e bilanci. L'art. 3 del D.Lgs. 74/2000

6.3.- L'art. 7 del D.Lgs. 74/2000

6.4.- L'art. 10 del D.Lgs. 74/2000

6.5.- Casi applicativi in tema di scritture contabili

6.6.- Le conseguenze penali della conservazione delle scritture in luoghi "alieni" e del rifiuto di esibizione

6.7.- Le presunzioni nella disciplina penal tributaria

AGGIORNAMENTI D.L. 4 LUGLIO 2006 N. 223

AGGIORNAMENTI D.L. 1° LUGLIO 2009 N. 78

AGGIORNAMENTI D.L. 31 MAGGIO 2010 N. 78

AGGIORNAMENTI D.L. 138/2011

ASPETTI PENALI DELLA CONTABILITA' D'IMPRESA

1.1 - Premessa

Mi rendo conto che il tentativo, perché di semplice tentativo si tratta, di affrontare un argomento quale quello delle scritture contabili e dei bilanci, per parlare di alcuni reati in materia di Diritto penale commerciale, può apparire abbastanza singolare e probabilmente temerario.

Lo scopo è quello di avventurarsi nel campo dell'analisi ed interpretazione della norma giuridica per capire le conseguenze di un intervento tecnico – contabile ed amministrativo, capire cosa accade in relazione all'intervento sul bilancio, e quali sono le conseguenze di una scelta.

Se queste domande sono legittime per il contabile, per il commercialista, il dubbio dovrebbe assalire anche il giurista, l'avvocato, il giudice che si trova davanti ad un reato ad analizzare la condotta del reo, l'elemento soggettivo, il nesso di causalità.

Come si fa a giudicare in ordine ad un reato di falso in bilancio se non si ha una nozione, seppur minimale, di come è fatto un bilancio, che cosa siano in concreto le "scritture contabili" e quale sia la loro funzione?

1.2- Scritture contabili e Bilanci. - Finalità

A cosa può servire, in una Facoltà in cui si studia essenzialmente il Diritto, parlare di scritture contabili e di Bilanci?

E', apparentemente, una materia per "Ragionieri", al massimo per laureati in economia e commercio che vorranno dedicarsi alla professione di Dottore Commercialista.

E' d'uso dire che contabilità e Bilanci servono a "misurare" i fatti gestionali di un'impresa, trasformando questi "fatti gestionali", per mezzo della loro valorizzazione in una determinata moneta di conto, in "fatti contabili".

E tali "fatti", ordinati secondo un particolare metodo (il c.d. metodo della partita doppia) hanno lo scopo di misurare le *performances*, positive o negative che siano, di un'impresa in un determinato arco temporale, in modo di verificare se l'impresa, in tal periodo, ha realizzato, un utile o una perdita.

Il sapere se un'impresa produce utili o sta realizzando perdite ha una serie di motivazioni e finalità:

a) ne ha bisogno l'imprenditore:

- per conoscere se il Capitale investito nell'impresa è in grado di fornire un rendimento tale da giustificare l'investimento in Capitale di Rischio;
- per valutare se la leva finanziaria è tale da giustificare nuovi investimenti nell'impresa stessa o se non sia, invece, opportuno, diminuire l'impegno finanziario nell'impresa stessa.
- per valutare, di conseguenza, se è conveniente contrarre debiti verso i fornitori o verso il sistema bancario, in quanto il rendimento offerto dalla impresa appare in grado di remunerare il costo di tale indebitamento;

b) ne hanno bisogno, per converso, i terzi identificando questi:

- nei risparmiatori:

laddove questi intendano acquisire azioni od obbligazioni che le imprese societarie collocano sui mercati, regolamentati o non regolamentati, al fine di reperire mezzi finanziari per i loro investimenti. Come farebbero, diversamente, i risparmiatori a decidere se è opportuno, conveniente ovvero relativamente poco rischioso, dismettere i loro risparmi da titoli di stato o da depositi per acquistare azioni od obbligazioni?

- nei fornitori:

infatti, in un'economia complessa, il mezzo di pagamento di beni e servizi di cui un'azienda ha necessità per realizzare il proprio oggetto sociale, è il danaro.

E' evidente che nell'esercizio di un'impresa, dove si muovono entità monetarie spesso enormi, è sostanzialmente impensabile, se non per determinate situazioni, che le negoziazioni di beni contro danaro possano essere contestuali. E', viceversa, prassi consolidata il ricorso al credito di fornitura in base al quale, il pagamento di tali acquisti, è differito temporalmente. Il fornitore, pertanto, dovrà valutare la capacità dell'imprenditore, suo cliente, di far fronte alle obbligazioni che vengono

assunte al momento degli acquisti. Ed allora, su cosa si baserà il fornitore per decidere se ed in quale misura "affidare" cioè concedere credito "allo scoperto" all'imprenditore acquirente?

E' pur vero che oggi esistono strumenti tecnici che possono coprire il rischio di credito, ma nella realtà, tali coperture sono possibili solo in determinati casi ed, ovviamente, hanno un costo; e poi non sempre tali coperture garantiscono ciò che si vorrebbe garantire.

Allora, il fornitore cercherà di valutare la capacità di rimborso del cliente, la sua potenzialità di onorare le obbligazioni assunte, appunto attraverso la lettura dei suoi bilanci.

- nel sistema bancario:

nell'economia moderna, il sistema bancario ha un ruolo fondamentale dal quale l'imprenditore non può prescindere, salve rare eccezioni.

Al sistema bancario, l'imprenditore ricorre per integrare le risorse finanziarie necessarie a finanziare gli investimenti e il fabbisogno di capitale circolante (crediti, merci). Utilizzerà, secondo le esigenze che, di volta in volta, emergeranno nella vita dell'impresa, le diverse forme di credito che il sistema bancario mette a disposizione dell'imprenditore. Utilizzerà, ad esempio:

- scoperto di conto corrente;
- affidamenti per S.B.F., sconti cambiari, accettazioni cambiarie;
- leasing, factoring;
- rilascio di fidejussioni.

Anche in questo caso, la Banca dovrà avere strumenti per valutare se ed in quale misura concedere credito all'imprenditore. E lo strumento è il Bilancio e la possibilità della sua comparazione nel succedersi del tempo.

Peraltro, l'applicazione degli accordi di "Basilea 2", rafforzerà la necessità del ricorso all'analisi del Bilancio, quale fondamentale elemento per valutare la capacità di credito di un'azienda.

Abbiamo infatti visto, in una prima approssimazione, che l'imprenditore può finanziare il proprio investimento nel Capitale lordo dell'impresa in

due modi:

- mettendo nell'impresa **danaro proprio**, il c.d. "Capitale di rischio";
- ricorrendo al credito verso fornitori, dai quali acquista beni e servizi a credito; ed ancora verso il sistema bancario che mette a disposizione dell'imprenditore risorse finanziarie per partecipare al rischio dell'impresa dietro remunerazione di un interesse per il capitale dato a prestito.

Tale remunerazione considererà ovviamente anche il rischio di insolvenza dell'imprenditore, ma solo su grande scala. Per quanto attiene al rischio soggettivo la valutazione dipenderà da caso per caso, in conseguenza della valutazione del Bilancio di esercizio ed ora, dal raggiungimento dei parametri dettati dagli accordi di "Basilea 2"¹.

Ma con questo, non si esaurisce, l'universo di chi è legittimato a monitorare lo stato di salute dell'impresa. Infatti, l'individuazione, quali ulteriori terzi, si incentra ancora:

- nei dipendenti dell'impresa, che finanziano l'impresa stessa attraverso il TFR e comunque "contano" sulla stessa per i propri bisogni presenti e futuri.
- nel Fisco, dunque lo Stato, che commisura il prelievo fiscale sulla base del reddito che l'impresa è in grado di produrre. E lo Stato è, a tutti gli effetti, un socio esigente che pretende un'informazione chiara, precisa e veritiera che solo attraverso un corretto apparato contabile ed il documento di sintesi finale del sistema contabile, rappresentato dal Bilancio, può ottenere.

¹ Con "Basilea 2" il pericolo che correrà l'imprenditore è soprattutto quello di vedersi negato il credito in presenza di parametri che dovessero far ritenere l'azienda non in grado di rimborsare i finanziamenti.

- nell'economia pubblica in generale.

In proposito va detto che ogni impresa rappresenta un insieme di risorse preziosa nell'ambito del tessuto sociale.

Il buon andamento di un'impresa crea occupazione e dunque benessere, valorizza le risorse che la comunità ha messo a disposizione dell'impresa stessa in termini di infrastrutture, aree, ambiente ecc.

Un'azienda che dissolve ricchezza, genera povertà in capo a coloro che la hanno affidata, distrugge occupazione e dunque crea disoccupati, riduce il potere di acquisto delle famiglie e, quindi, in termini macroeconomici, è produttiva di un andamento recessivo per tutta l'economia pubblica.

Ecco, dunque, quanti e quali interessi ruotano intorno ad un'impresa che deve necessariamente rappresentarsi all'esterno, perché il "sistema" sia in grado di porsi a sostegno della stessa con tutte le risorse che può mettere a disposizione.

Per rappresentarsi all'esterno, abbiamo detto, è necessaria una chiave di lettura, generalmente accettata, convenzionalmente interpretabile, tecnicamente appropriata e normativamente tutelata.

Ed infine, necessariamente sanzionata nelle diverse modalità laddove la "chiave di lettura" dello stato di salute dell'impresa sia scorretta, inesatta, quando non artefatta.

Questa chiave di lettura è, in generale, il sistema della contabilità che, attraverso la sistematica rilevazione di quelli che abbiamo chiamato "fatti", gestionali prima e contabili poi, si realizza nel documento finale, il Bilancio, che è la sintesi, economica, patrimoniale e finanziaria di un universo di "fatti" che hanno caratterizzato la vita dell'impresa in un determinato arco temporale che, per universale convenzione, racchiude un periodo di 12 mesi.

Il percorso che seguiremo, almeno nelle intenzioni, ci dovrebbe fornire una relativa conoscenza di

- cos'è,
- in che consiste un sistema contabile e
- com'è fatto un Bilancio e

– quali informazioni il Bilancio stesso deve contenere, per arrivare a comprendere quali saranno le conseguenze di una tenuta delle scritture contabili in forma non corretta e della irregolare redazione di un Bilancio. Esamineremo, nell'epilogo di questo breve processo, oltre alla normativa di "diritto contabile" tributario, complemento fondamentale nella formazione del Bilancio, la normativa di diritto penale contabile ed in particolare:

- gli artt. Da 2621 a 2641 del c.c. ;
- gli artt. 216, 1° c, n. 2, e 2° c - e 217, 2° c. - nonché 223 e 224 del R.D. 16.3.1942 n. 267 (cd. L.F.) come modificati dal D.Lgs 11.4.2002 n. 61;
- il D.Lgs. 20.3.2000 n. 74, che ha sostituito, abrogandola, la legge 7.8.1982 n. 516;
- l'evoluzione di questa normativa nelle recenti disposizioni legislative approvate ed in corso di approvazione (Norme sulla Tutela del risparmio che, alla data di redazione del presente elaborato, è in corso di approvazione parlamentare²);

norme, tutte queste, che rappresentano l'obiettivo finale di questa trattazione.

E' di tutta evidenza, come si è detto in precedenza, la difficoltà per un giurista introdursi nella genesi di questi reati, se non si comprendono i comportamenti che, propedeuticamente, sono alla base degli stessi reati che tali norme disciplinano.

Solo comprendendo la normativa di base si potranno valutare gli elementi soggettivi e oggettivi delle fattispecie penali portate dalle norme sopra enunciate.

1.3 – Nozioni di diritto della contabilità delle imprese e sue finalità.

"Diritto della contabilità delle imprese" è un'espressione convenzionale, utilizzata per indicare quella branca del diritto privato e del diritto pubblico (tributario e penale) che disciplina le scritture contabili ed i bilanci delle imprese.

In sintesi, il "diritto contabile" non ha autonomia legislativa, né scientifica, ma esclusivamente didattica e, più in generale, culturale e professionale.

E', però, una materia disciplinata soprattutto da regole tecniche, elaborate da quella che è chiamata la "scienza della ragioneria".

²Marzo 2005.

Si pone, quindi, il problema di creare un diritto contabile non chiuso in sé stesso, ma aperto ad una sintesi tra diritto e contabilità senza correre il rischio di recidere i collegamenti organici tra le varie parti del diritto e tra il diritto e la contabilità.³

Per dirla con le parole del Prof. Bocchini, "scopo della creazione di un "Diritto contabile" è quello di generare un sistema che sia *"ala tornante"* tra *Diritto e Contabilità*, nel contesto di un metodo di analisi aperto, fondato sulla completa valorizzazione di quelle *"clausole generali"*, contenute nella disciplina legale (vedasi gli artt. 2219- tenuta della contabilità- e 2423-redazione del bilancio- C.E.E e art. 4 DPR 31/3/1975 n. 136, ora abrogato) che adempiono l'insostituibile ruolo di osmosi e valvola di apertura tra il diritto e la realtà sociale. "

La ragioneria, intesa come "scienza della contabilità", studia il sistema delle rilevazioni in funzione degli scopi delle valutazioni che da essa possono trarsi, prescindendo dall'ordine di importanza degli scopi stessi. Secondo i principi contabili raccomandati dalla CONSOB, **la contabilità è governata da un principio di neutralità rispetto agli interessi. Il diritto, invece, ha per sua natura carattere non neutrale.** Ogni norma giuridica detta un regolamento di interessi che, spesso, risolve un conflitto e configura un determinato assetto di interessi, stabilendo quale interesse debba prevalere sugli altri, individuando così, quali fini siano meritevoli di tutela da parte dell'Ordinamento giuridico. Allora, se il diritto stabilisce una gerarchia di interessi meritevoli di tutela, il Giurista non potrà essere neutrale e dunque dovrà disconoscere tale principio laddove la legge individua determinate finalità e quindi interessi che, rispetto ad altri, sono ritenuti meritevoli di tutela. E ciò accade anche in materia di contabilità.

Ogni norma giuridica, anche in tema di contabilità, tutela un determinato interesse, ed è portatrice di una sua "ratio", che è la ragione d'essere della norma stessa.

Facciamo un esempio concreto.

Il Sig. Rossi può dire: non voglio far sapere al mondo i fatti miei. Il Sig. Rossi - imprenditore potrà anche desiderare di non far conoscere al "mondo" ed ai suoi concorrenti la sua situazione economica – patrimoniale - finanziaria. Ma l'Ordinamento Giuridico non prevede la tutela di questo interesse, per legittimo che sia.

³ Bocchini: op. cit.

L'Ordinamento Giuridico tutela, viceversa, l'interesse opposto, quello dei terzi e, conseguentemente, impone la pubblicità del bilancio di esercizio delle società di capitali.

Ancora:

L'imprenditore Rossi, che ha nel suo bilancio un bene immobile iscritto ad un valore sottostimato rispetto al valore di mercato, in periodo di crescente inflazione, avrebbe desiderio di iscrivere tale bene al valore corrente di mercato piuttosto che al minor valore di costo storico.

Ma anche in questo caso, tale interesse, anche se comprensibile e non fraudolento, non è stato ritenuto dal Legislatore meritevole di tutela⁴. Tutelato è invece l'interesse opposto che individua nella iscrizione dei beni ad un valore corrispondente al minor tra il prezzo di costo ed il valore di mercato, a salvaguardia di un interesse – ritenuto meritevole di tutela – dei terzi.

Laddove sia possibile derogare a tale criterio di valutazione, la legge dispone particolari fattispecie (Rivalutazione monetaria, deroghe per rappresentazione di quadro fedele ecc.), (art. 2343 c.c.).

Infine:

l'imprenditore potrebbe avere interesse a redigere uno schema di Bilancio specifico per la sua impresa, che aggrega conti o ne dettagli altri o inserendo voci secondo sue specifici valutazioni od esigenze, realizzando un Bilancio a struttura c.d. libera.

Ma il Legislatore tutela invece un diverso interesse, che è quello di consentire una lettura omogenea dei bilanci, per favorirne le comparazioni con altre imprese ovvero per misurare, sempre in modo omogeneo, l'andamento della stessa impresa nel tempo.

⁴ Almeno fino a questo momento. Infatti la redazione del Bilancio con il criterio del "fair value" è ormai alle porte.

In sintesi:

diversamente dalla branca contabile, che è neutrale e si disinteressa del rilievo degli scopi, il diritto contabile, a tutela dell'interesse generale, individua in primo luogo i fini e quindi gli interessi meritevoli di tutela dettando di conseguenza norme giuridiche a tutela di quegli scopi e quindi di quegli interessi.

Il diritto della contabilità, come in precedenza accennato, è un diritto di recente tradizione, privo di un'autonomia legislativa e scientifica, ma denso di contenuti culturali e professionali.

Fino agli anni '70, tra diritto e contabilità vi era uno scollamento totale. Si era instaurato un vero e proprio concetto che favoriva le c.d. "politiche di Bilancio" in forza delle quali gli Amministratori delle Società rivendicavano una totale immunità dai Giudici e più in generale, dal Diritto.

Poi, agli inizi degli anni '70, in coincidenza con la grande riforma del sistema tributario, ha avuto inizio una specie di "guerra di religione" tra giuristi ed aziendalisti, volendo i primi ridurre la ragioneria ad "algebra del diritto" ed i secondi che volevano, invece, erigere un muro contro l'invadenza dei giuristi.

Avevano ovviamente torto gli uni e gli altri.

E' stata poi dimostrata l'esigenza irrinunciabile di un rapporto coordinato e circolare tra diritto e contabilità, l'importanza di un dialogo interdisciplinare tra questi due mondi.

Si è dunque assistito ad un fermento legislativo in tema di bilanci, alla costruzione di una disciplina normativa dettagliata che si è imposta come un "sistema giuridico - contabile", pur trattandosi di un sistema giuridico non assunto a sistema generalmente riconosciuto come tale, e ciò a causa di una disciplina giuridica disorganica, spesso incompleta e sovente contraddittoria.

La disorganicità dell'attuale "sistema giuridico - contabile" sta mostrando, nei nostri giorni, i limiti del sistema stesso. Si sta prendendo, infatti, coscienza che il Legislatore non può avere la pretesa di prevedere schemi e criteri di valutazione di bilanci di ogni tipologia di impresa, rilegando la tenuta della contabilità e la redazione del Bilancio nella rigidità di sintetiche regole o di singoli schemi formali trattando con le identiche regole, salvo qualche sparuta eccezione, piccole società a responsabilità limitata a

ristretta base familiare e la grande società per Azioni con pluralità e polverizzazione di azionisti.⁵ Del pari, la ragioneria non può avere la pretesa di assorbire, nelle sue trattazioni, il diritto, ignorandone la funzione limitatrice a tutela degli interessi più deboli. E' un fatto ormai assodato che il primato della Legge, anche in materia di contabilità, non può essere assolutamente messo in discussione e così la funzione del giudice quale "*peritus peritorum*".

D'altra parte, la ragioneria, per perseguire la sua funzione sociale, ha necessità di regole giuridiche che solo il legislatore può imporre a tutela degli interessi generali, dei terzi e del mercato.

Ed il legislatore deve tener conto della specialità della materia e non deve costringere il mondo della contabilità in regole rigide, ma deve prevedere una normativa elastica, fatta di norme di rinvio a regole tecniche di elaborazione della contabilità ed a criteri e clausole generali universalmente riconosciute, compatibili ovviamente con le norme legislative date in un continuo processo di osmosi tra diritto e realtà sociale.

1.4 – Oggetto del diritto contabile

E' costituito dall'insieme delle scritture contabili e dai bilanci delle imprese.

E' qui opportuno osservare che, sotto il profilo terminologico, non vi sono sostanziali differenze tra la terminologia del diritto e quella della ragioneria.

Se *contabilità* in ragioneria significa processo di determinazione e rilevazione dei dati quantitativi in termini monetari, nel linguaggio giuridico contabilità è il sistema di documentazione (collegata, sistematica e continuativa) dell'attività dell'impresa.

Registrazione contabile è l'azione, il comportamento del documentare nella scienza della ragioneria ed è, nel diritto, la condotta dell'agente tradotta in una dichiarazione scritta e obbligata di verità.

⁵ La riforma del diritto Societaria, attuata in base alla Legge Delega 3 Ottobre 2001, n. 366 con i Decreti Legislativi 5 e 6 del 17 Gennaio 2003, hanno – in parte – preso coscienza di questa realtà, dettando per le Società a responsabilità limitata norme autonome da quelle che disciplinano le Società per azioni, con questo volendo distinguere tra disciplina delle società maggiori e quella destinata a realtà societarie di minori dimensioni che trovano, nelle Srl, forme di semplificazioni adatte alle ridotte dimensioni aziendali.

Scrittura contabile è il documento che incorpora e rappresenta il dato aziendale per effetto dell'azione di registrazione per la ragioneria; o anche la singola annotazione. E' il singolo documento che contiene la registrazione per il diritto.

1.5 – Le fonti dirette ed indirette del diritto contabile. Gerarchia delle fonti.

In linea estremamente sintetica le fonti del diritto contabile possono essere così schematizzate:

A) FONTI DIRETTE:

1) La legge statale

- a) La legislazione civile generale (Cod. Civ. dal 2214 al 2220 e dal 2423 al 2435 e quindi dal 2709 fino al 2711 per la disciplina dell'efficacia probatoria delle scritture contabili.
- b) Fuori del Cod. Civ., sono la legislazione fallimentare e la normativa del c.p.c., quale il 634 (che consente di ottenere decreto ingiuntivo in base ad estratti autentici delle scritture contabili) e speciale (relativa alle Società quotate e altre tipologie societarie particolari quali assicurazioni, finanziarie, fiduciarie ecc).
- c) La legislazione tributaria (DPR 633/72 e D.P.R. 917/86 oltre al D.P.R. 600/73).
- d) La legislazione penale (dall'art. 2621 all'art. 2641 c.c. – 216-217-223-224-227 l.f. – Legge 516/82 ora abrogata e sostituita dal D. Lgs. 10.3.2000 n. 74).

2) I Regolamenti.

B) FONTI INDIRETTE:

- a) La giurisprudenza civile, penale e tributaria, che ha esercitato un ruolo di supplenza rispetto alle lacune della legislazione ed un ruolo di specificazione delle norme formulate con la tecnica delle cc.dd. clausole generali.
- b) Le circolari ministeriali.
- c) Le raccomandazioni Consob.
- d) Le regole tecniche di ordinata contabilità ed i corretti principi contabili, che in Italia sono emanati in particolare dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

Cosa siano le regole tecniche di ordinata contabilità, dovrebbe essere semplice a capire: sono le regole, i metodi che si apprendono dai libri di testo della scienza ragionieristica, universalmente riconosciute e generalmente accettate.

Il riferimento ai principi contabili (anzi "ai corretti principi contabili") è entrato nel nostro ordinamento giuridico con l'art. 4 D.P.R. 136/75, che impose alle Società di revisione di accertare, ai fini del rilascio della relazione di certificazione, che i fatti di gestione fossero rilevati nelle scritture "secondo corretti principi contabili".

Sono delle elaborazioni comportamentali (criteri, procedure, metodi applicativi finalizzati alla contabilizzazione degli eventi della gestione), come in medicina lo sono i famosi "protocolli", che si rivolgono al trattamento contabile e all'iscrizione in Bilancio di determinate poste, elaborate collegialmente da uno specifico gruppo di professionisti, docenti e tecnici autorevoli, di provata cultura tecnico - professionale, senza che ci sia una professionalità specifica o comunque una qualche esclusiva o prerogativa, e che non nascono necessariamente dall'interpretazione della legge. L'importanza sta nel generale riconoscimento della correttezza e dell'autorevolezza di quella regola, normalmente elaborata da speciali Commissioni istituite dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti integrata da Ragionieri.

Più precisamente, nella valutazione delle singole voci che compongono il Bilancio, ove non esistano disposizioni nel Codice Civile o nelle altre leggi speciali in materia di Bilancio, gli amministratori dovranno riferirsi ai Principi contabili statuiti dal CNDC e dal CNR (principi contabili italiani), ai principi contabili internazionali *dell'International Accounting Standards Board (IASB)* ed alla tecnica contabile.

1.6 – Le "norme di un'ordinata contabilità" ed i "corretti principi contabili" nel sistema delle fonti del diritto contabile.

Si è detto che tra le fonti dirette del diritto contabile c'è la legislazione civile e le leggi speciali. Queste due fonti, oltre a dettare una disciplina generale ed una speciale per determinati settori o tipi di attività d'impresa, contengono anche rinvii, la cui portata sistematica è controversa:

a) 2219 c.c.: "Le scritture contabili devono essere tenute secondo le norme di

un'ordinata contabilità (...)"

- b) art. 4 DPR 31.3.1975 n. 136 ove si disponeva il rinvio a corretti principi contabili. (norma peraltro oggi abrogata per effetto dell'art. 214 del D.Lgs. 24.2.1998 n. 58).

Portata sistematica controversa, in quanto non è chiarito se il rinvio ex art. 2219 c.c. riguardi tutti i principi contabili o solo quelli pertinenti la tenuta di scritture contabili ed ancora se, nel caso che il rinvio sia solo al principio sulla tenuta delle scritture contabili, lo stesso riguardi anche le regole tecniche in tema di redazioni di bilanci. La stessa cosa dicasi per quanto riguarda il rinvio disposto dall'art. 4/136.

Senza scendere nei particolari, va detto che la Dottrina si dibatte sull'argomento se il rinvio disposto dalle due norme abbia ad oggetto un rinvio ad "usi normativi" ex art. 8 Disp. Prel. c.c. oppure un rinvio alle regole di una scienza o di una tecnica quale è la contabilità.

Il problema non è di poco conto. Se i principi contabili fossero qualificati come "usi normativi" e non già come "regole tecniche della ragioneria", il giudice potrà applicarli ex officio, secondo il principio codificato nel brocardo "*iura novit curia*"; ed ancora, la violazione degli stessi, potrà costituire motivo per ricorso in Cassazione, trattandosi di violazione di norme giuridiche.

Ciò, però, non accadrebbe se i principi contabili fossero considerate regole tecniche.

Ma, seguendo questa impostazione, il problema sembrerebbe doversi porre in modo diverso, in quanto il rinvio disposto dal Legislatore, determina una giuridicizzazione delle regole tecniche contabili che, pur non essendo queste di per sé norme giuridiche, diventano tali in forza della norma di rinvio.

Quindi il Giudice potrebbe, per questo, applicarle ex officio, e quindi dichiarare, ad esempio, nulla la delibera che approva un bilancio senza che ciò sia stato dedotto, quale *petitum*, dall'attore che agisca in giudizio, ovvero condannare l'imprenditore per bancarotta fraudolenta o per falso in bilancio in caso di violazione dei principi contabili richiamati e/o compatibili.

Ma, come si è detto, la Dottrina sull'argomento è divisa e sembra prevalere quella secondo cui il rinvio di cui le norme si avvalgono, vada riferito semplicemente a norme tecniche di contabilità, in quanto apparirebbe nella fattispecie inapplicabile il disposto dell'art.8 disp. Prel. C.C. che vede rilevare gli "*usi normativi*" quali fonti di diritto nelle

materie non regolate dalle legge e dai regolamenti, mentre nelle materie regolate hanno efficacia solo in quanto siano dalle leggi richiamati.

Atteso che la materia delle scritture contabili e del bilancio è regolata dal codice civile e da una serie di leggi speciali, non vi è, dunque, spazio per un uso normativo "*praeter legem*".

Atteso che si tratta di materia regolata dalla legge, il rinvio all'uso normativo dovrebbe essere testuale (il legislatore dovrebbe usare l'espressione "uso"), il che non avviene nel caso in esame, con la conseguenza che non è ipotizzabile un rinvio ad un uso normativo "*secundum legem* " laddove il legislatore utilizza termini diversi quali "norme di ordinata contabilità" o "corretti principi contabili" che si riferiscono ad una qualificazione ed a un giudizio di "valore" del tutto estraneo alla nozione di "uso" che è la ripetizione costante di un certo comportamento.

Quindi il rinvio di cui sopra va qualificato come il rinvio non ad un uso normativo ma ad una categoria extra-giuridica, quale la tecnica ragioneristica.

Allora le "norme di ordinata contabilità" o i "corretti principi contabili", non sono né una legge, né un regolamento, né un uso normativo; è dunque evidente che essi possono considerarsi fonti indirette della disciplina giuridica perché diventano regole giuridiche per effetto del rinvio operato dalla legge.

Sotto tale aspetto deve di conseguenza negarsi al rinvio una valenza "*integrativa*" dell'ordinamento, riconoscendogli, invece, una semplice portata interpretativa, come tale sottoposta ad un giudizio di compatibilità della regola contabile con tutte le norme giuridiche che dettano la disciplina legale della materia.

Dove sta la differenza? Nel fatto che nel caso di un processo integrativo, l'interprete si pone dal punto di vista della tecnica contabile, vi entra dentro, mentre nel caso di un processo interpretativo, l'interprete si pone dal punto di vista dell'ordinamento giuridico. Dunque, non si tratta di un rinvio in bianco, come tale sottratto ad un giudizio di compatibilità con la residua disciplina legale da parte dell'autorità giudiziaria. Viceversa, tale rinvio a norme tecniche, andrà assunto nei limiti di compatibilità con le restanti regole giuridiche e nei limiti in cui esse corrispondono alle finalità ed ai principi della legge. Facciamo degli esempi: le scritture contabili.

Le regole giuridiche, codicistiche, non parlano espressamente del metodo di impianto e tenuta della contabilità ed il c.d. "metodo della partita doppia" non è previsto in alcuna norma giuridica.

Ciò significa che, a parte l'obbligo di una "ordinata contabilità" posso tenere la contabilità come voglio, in partita tripla o semplice, a condizione che sia ordinata.

Comunque, il problema che l'interprete dovrà porsi è se il metodo della "partita doppia" sia o meno compatibile con le regole giuridiche che prevedono la redazione di un bilancio che presuppone la scomposizione di diverse voci ..., ecc.

O, per capire meglio:

Se tengo, in modo ordinato, una contabilità in partita semplice, che succede in caso di fallimento della impresa? Saranno da considerarsi automaticamente integrate le fattispecie di reato di cui agli artt. 216 o 217 della L.F. ?

Come si vede, la domanda si ripropone:

l'applicazione del metodo della partita doppia è l'effetto del rinvio alla tecnica o l'assunzione da parte dell'ordinamento di una regola tecnica compatibile con l'ordinamento?

E' un problema che il Giudice deve necessariamente risolvere e lo può fare solo rifugiandosi nella motivazione.

Il giudice deve, cioè, motivare il rifiuto della assunzione di una determinata regola contabile tecnica, come regola anche giuridica. Proprio in quanto la regola tecnica è l'oggetto di un rinvio, è necessario che il Giudice la riconosca come compatibile con le restanti regole giuridiche, non essendo possibile che la regola tecnica, come del resto lo stesso uso normativo, operi in violazione delle restanti regole giuridiche e dunque "*contra legem*".

Questa dovrebbe essere una verità pacifica.

Lo è certamente per l'uso normativo che è fonte del diritto.

Non si vede perché non dovrebbe valere per la tecnica, che pure non è fonte autonoma del diritto.

Non si può infatti pensare che una norma tecnica debba essere assunta in violazione di una gerarchia delle fonti solo perché è "tecnica". Dunque, ed in conclusione di questo non semplice passaggio, si deve dire che la valutazione della regola contabile, in

termini di compatibilità con l'ordinamento giuridico, è la premessa del riconoscimento positivo dell'atto giuridico, scrittura contabile o bilancio che sia, da parte dell'ordinamento attraverso l'interpretazione del Giudice.

Ciò detto, il problema vero è adesso vedere come il sistema della contabilità, che ha regole proprie per la tenuta delle scritture e per la redazione dei Bilanci, possa convivere con il sistema del diritto che, a sua volta, detta regole per la redazione e tenuta delle scritture contabili e del Bilancio.

Abbiamo visto la gerarchia delle fonti (1-legge 2-regolamento 3-usi).

La ragioneria non è fonte del Diritto, almeno non è fonte autonoma e non può certamente dettare regole in contrasto con precetti legislativi ma devono invece essere con questi compatibili.

Il problema sono gli "spazi vuoti" lasciati dalla legislazione che impongono il ricorso ad ulteriori regole contabili.

Si è già accennato che le norme giuridiche non dettano regole sui metodi contabili, sulla forma del piano dei conti, sulla chiusura delle scritture né ci dicono come si passi dalla situazione contabile al Bilancio.

Per capire, è forse necessario ricorrere a degli esempi:

Art.2426, n. 2, c.c. "criteri di valutazione":

"il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla residua capacità di utilizzazione (...) ecc."

La norma non dice altro, né ci indica i procedimenti da seguire per il calcolo delle quote di ammortamento.

Si vedano, infatti, gli altri punti della norma codicistica richiamata: art. 2426, n. 4 – in tema di valutazione delle partecipazioni; art. 2426, n. 5 – iscrizione dei costi di impianto, di ricerca ecc art. 2426, n. 8 – valutazione dei crediti; art. 2426, n. 9 – valutazione delle rimanenze.

Alla stessa conclusione si perviene valutando le tematiche degli accantonamenti a fondi rischi, ai fondi imposte ecc.

Quindi il Bilancio sarà il risultato di un compromesso valutativo di una serie di poste. L'imprenditore redigerà il documento di Bilancio come risultato dell'applicazione di criteri valutativi desunti da principi contabili, posto che i criteri codicistici pongono

limiti, ma non dettano criteri precisi e determinati

Vero è che esistono una Dottrina e una Giurisprudenza supplenti che hanno ormai dato vita ad un diritto giurisprudenziale dei bilanci, che tende a coprire gli spazi bianchi lasciati dal legislatore, ma il problema in un paese caratterizzato da un sistema di *civil law* e non di *common law* continua ad esistere.

E la domanda continua ad essere:

quale spazio residuale è lasciato, nell'ordinamento giuridico contabile, alla "regola contabile"?

E', questa, una problematica che va osservata da due diverse angolazioni, che la Dottrina tende a confondere ed a sovrapporre:

- 1 – aspetto obiettivo dell'atto giuridico-contabile e della sua validità;
- 2 – aspetto soggettivo della condotta e delle relative responsabilità dell'agente contabile.

In tema di Bilancio, ad esempio, una cosa è la delibera assembleare per l'approvazione del Bilancio ed un'altra è il comportamento soggettivo degli amministratori e sindaci che quel Bilancio hanno formato nelle diverse funzioni.

Se si pone in essere una violazione di una norma ordinativa (es. irregolare funzionamento dell'assemblea, mancato deposito delle azioni ecc.), la sanzione è l'invalidità dell'atto. Questa appare essere la sanzione più adeguata allo scopo che l'ordinamento si propone di raggiungere che è, appunto, colpire l'atto giuridico in contrasto con norme imperative.

Nel caso di violazione di un comportamento doveroso, non sarà tanto l'atto ad essere colpito, ma l'agente, con sanzioni adeguate alla violazione che saranno di tipo amministrativo o penale.

Nel primo caso ci sarà un'attenzione a violazioni di norme che pongono poteri (norme dinamiche o strumentali) mentre nel secondo caso l'attenzione sarà rivolta a violazioni di norme che impongono doveri (norme statiche o materiali).

E, dunque, nel primo caso si parlerà di validità, mentre nel secondo caso si parlerà di liceità.

Caso del Bilancio irregolare di Società di capitali:

- l'irregolarità della delibera di approvazione del Bilancio sarà colpita dalla sanzione di invalidità, togliendole ogni forza scaturente dall'art. 2377 c.c.;

- la falsità del Bilancio, sarà sanzionata ex art. 2621 e seguenti del c.c. a carico degli amministratori ed eventualmente dei sindaci, ovvero si potrà ipotizzare un procedimento ex art. 2409 c.c. o un'azione di responsabilità ex 2392 c.c. o, ancora, una denuncia per ipotesi di conflitto di interessi ex 2634 c.c. (Infedeltà patrimoniale), ecc.⁶

E qui occorre mettere un punto fermo, altrimenti si tende a fare confusione.

L'area della invalidità (nella fattispecie esemplificata) della deliberazione assembleare non coincide con l'area della illiceità (nella specie della condotta degli amministratori) del bilancio.

La invalidità è diretta conseguenza della violazione di una norma strumentale (o dinamica) in tema di redazione di Bilancio;

La illiceità presuppone, invece, la valutazione dell'elemento soggettivo in capo all'autore, nonché l'esistenza del danno in caso di azione per risarcimento (nonché il nesso di causalità tra azione e danno). Facciamo sempre degli esempi per capire:

Bilancio non chiaro, ma corretto: difficilmente comporterà una responsabilità per illecito a carico degli amministratori.

Bilancio che viola regole richiamate dalle regole della contabilità in tema di redazione dei Bilanci: è possibile affermare una responsabilità per illecito a carico degli amministratori?

Qui, dare una risposta non è facile.

Dire di sì, significa affermare che negli spazi bianchi lasciati vuoti dal legislatore, sono sanzionabili, come illeciti, le condotte di amministratori che non hanno seguito regole dettate dalla "scienza ragioneristica"; significa che, dunque, queste regole sono portate ad un livello di misurazione della condotta degli agenti, ai fini di una loro responsabilità civile o penale.

Ma, in materia penale, la violazione di una regola di condotta non porta automaticamente alla illiceità, perché per il perfezionarsi dell'illecito occorre il dolo o la colpa dell'agente, che sono esclusi dall'errore scusabile.

⁶ Nell'esemplificazione i richiami agli artt. 2377, 2409 e 2392, sono riferiti ad un'ipotesi di fatti che, dopo l'entrata in vigore del D. Lgs 6/2003, interessano una Società per Azioni.

Per risolvere tale problema bisogna evitare l'errore in cui incorrono, troppo spesso, la Dottrina e la Giurisprudenza, anche penale, che è quello di sovrapporre e confondere il versante oggettivo con quello soggettivo esaminando solo il primo, senza farsi fuorviare dal problema della liceità – illiceità della condotta degli amministratori o comunque dell'agente in generale.

Quindi se la materia viene ricondotta, come deve, in un sistema di regole tecniche, organiche e coerenti, risulta di tutta evidenza che un sistema di valori, quale per antonomasia è il Bilancio, deve trovare un suo punto di equilibrio nell'obbligo di motivazione dei valori prescelti.

E tanto deve valere sia nei confronti dell'amministratore che adotta determinati valori ma anche nei confronti del Giudice che, nel suo giudizio, dovesse rifiutarne l'applicazione ritenendo, viceversa, doverosa l'applicazione, alla fattispecie, di un altro principio.

Questa è la classica battaglia, del tutto teorica, degli aziendalisti nei confronti dei giuristi, perché di fronte ad una norma di carattere penale che sanziona la violazione del principio di verità o di fronte ad una norma civile che sanziona, ex art. 2392 c.c., la responsabilità dell'amministratore che ha causato danni alla società per aver violato una norma in tema di Bilancio, che senso dovrebbe avere discutere se le regole di una buona ragioneria hanno o meno una rilevanza autonoma, atteso che, in ogni caso, sono soggette al sindacato di compatibilità da parte del Giudice?

Allora, sia che le regole di buona contabilità siano considerate come regole di interpretazione del diritto ovvero siano considerate regole integrative del diritto, sul piano pratico la cosa è identica, perché tutto si risolve sul piano della compatibilità con il sistema legislativo delle regole e dei principi di Bilancio applicati in concreto.

Chiaro che sul piano teorico si continuerà a dibattere se le regole di buona ragioneria integrano l'ordinamento giuridico e sono esse stesse fonte del diritto o se viceversa l'ordinamento giuridico, semplicemente, ospita le regole.

La verità è che la struttura giuridica in materia è gravemente incompleta ed asfittica.

Da una parte sembrano esserci regole in dettaglio, soprattutto in materia di Bilancio e, in particolare, dopo il recepimento delle IV Direttiva comunitaria e l'emanazione del D. Lgs. 127 del 9.4.1991; dall'altro si assiste all'ibrido di una scelta tecnica di rinvio a

norme di ordinata contabilità o di corretti principi contabili, mentre le specifiche norme giuridiche non dettano meccanismi per l'applicazione dei criteri di valutazione, ma più verosimilmente pongono dei limiti alle valutazioni.

Un caso emblematico, in questo senso, è il disposto dell'art. 2423 c.c. assolutamente insufficiente a permettere la soluzione di una serie infinita di problematiche e che avvicina, paradossalmente, i confini tra principio di verità e violazione di principi giuridici che lo stesso Codice Civile, sempre in tema di Bilanci, detta.

Il tema è quello della "rappresentazione di un quadro fedele" (*true and fair view*) previsto dalla IV Direttiva CEE⁷ quale criterio guida nella predisposizione del Bilancio e della conseguente possibilità di derogare alle norme giuridiche che sovrintendono alla formazione del Bilancio di esercizio laddove l'applicazione di una delle regole date dovesse portare a fornire una rappresentazione distorta, o meglio "incompatibile con una rappresentazione veritiera e corretta" della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda, salvo dare adeguata motivazione da parte degli amministratori; il tutto "santificato" da un'opportuna approvazione da parte dall'assemblea dei Soci/Azionisti.

Che vuol dire ciò?

E', come molti hanno sostenuto, l'affermazione della supremazia delle norme contabili su quelle giuridiche? Affermazione resa più solida dal momento in cui fu emanato l'art. 9 della L. 19.3.1983 (c.d. Visentini bis). Così non è, in quanto l'art. 2423 c.c. rappresenta pur sempre una deroga legislativa alla normativa giuridica. E, per definizione, una deroga non può che essere riferibile ad una regola di segno opposto e la regola data è quella che l'applicazione delle norme giuridiche non contrasta ma, anzi, realizza l'esigenza di fornire un "quadro fedele". Allora, se vogliamo, questa è l'affermazione della supremazia delle regole legali rispetto alle regole della contabilità. Ed ancora, se è vero che il nostro sistema costituzionale è caratterizzato da un sistema delle fonti chiuso e rigido (fondato sui principi della cd. gerarchia delle fonti e della tipicità delle fonti) per cui non è possibile che una legge ordinaria istituisca fonti concorrenziali

⁷ Recepito dal legislatore italiano nel 2° comma dell'art. 2423

ulteriori, allora come è possibile parlare di una supremazia o prevalenza di regole tecniche sulla legge?

La Relazione al Codice Civile del 1942, di questo fatto ha trattato nella presentazione dell'allora art. 359 (poi divenuto 2425 ed ora 2423) ed ha sancito che nonostante la rigidità del sistema, tale rigidità non poteva estendersi fino a non tenere conto che situazioni particolari e contingenti dovevano e potevano trovare una contemperazione in "speciali ragioni" che consentissero di derogare a norme generali.

In sintesi l'art. 2423 c.c. dovrebbe rappresentare un "polmone della legislazione sul Bilancio" e l'art. 9 della Visentini non ha alterato questa situazione, concludendo che le regole della contabilità possono trovare applicazione solo in quanto compatibili con tutte le regole di diritto in materia contabile.

1.7.- Funzione giuridica delle scritture contabili.

Le norme contabili inserite nel Codice Civile disciplinano da un lato le scritture contabili e dall'altro i bilanci delle imprese.

Le norme del Codice in materia di contabilità sono vetuste ed antiche, disorganiche ed inadeguate, nella realtà dell'economia aziendale moderna, a disciplinare la materia a dispetto dell'importanza crescente e dell'evoluzione della contabilità. Importanza così crescente da essere recepita e codificata nelle norme del Codice con una interpretazione evolutiva che ne ha massimizzata l'importanza.

Ma quale è la funzione giuridica della contabilità?

Difficile fornire una risposta sulla base della sola ricognizione delle norme giuridiche, senza cioè l'analisi della funzione economicoaziendale della contabilità. Infatti, la dottrina giuridica è pervenuta a conclusioni discordanti tra loro:

- a) un primo orientamento ha individuato nelle scritture contabili una funzione preminente ed essenziale quale quella di imporre all'imprenditore, nel suo interesse, uno strumento di garanzia di corretta gestione e controllo dell'andamento dell'impresa. La rilevanza "esterna" della contabilità (funzione probatoria) avrebbe carattere solo eventuale;

- b) un secondo orientamento faceva leva sull'art. 216, n. 2, l.f. che privilegiava, invece, l'aspetto esterno di rilevanza giuridica della contabilità, attribuendo alla stessa la funzione ESCLUSIVA di strumento di ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari dell'imprenditore per la tutela di interessi di terzi sia privati (soci, terzi contraenti, creditori), sia pubblici (interesse del mercato, dell'economia ecc).
- c) un terzo orientamento, che è quello che tende a prevalere, ritiene che le scritture contabili assolvano ad una pluralità di funzioni, sia interne che esterne, e gli autori tendono, di volta in volta, ad accentuare l'uno o l'altro aspetto, secondo "la bisogna".

L'attuale prospettiva, almeno quella che appare più autorevole, muove dalla riconosciuta funzione economico-aziendale della contabilità, per poi verificare se tale funzione sia riconosciuta dall'ordinamento giuridico. Se la contabilità ha la funzione di rilevare i fatti gestionali per pervenire alla determinazione della entità e della composizione del reddito di esercizio e del capitale di Bilancio (Amaduzzi), la contabilità stessa rientra in un processo interno di rilevazione economico-amministrativa di fenomeni aziendali.

E tale processo di rilevazione economico-amministrativo si inquadra nel processo informativo, inteso come processo di acquisizione, conservazione e trasmissione di dati, interni o esterni all'impresa.

La funzione del processo informativo è quella di assicurare all'imprenditore la direzione ed il controllo della impresa.

Questa è la funzione della contabilità nell'economia aziendale: la contabilità come struttura organizzativa necessaria, anche se non sufficiente, per una corretta gestione dell'impresa.

La funzione giuridica della contabilità?

Chiaro che il giurista, che non è neutro, non muoverà dal concetto di organizzazione, ma dal concetto di attività economica d'impresa, verosimilmente riferendosi ad una impresa diversa dalla piccola impresa, non soggetta all'obbligo della contabilità, operante in una economia fondata sul credito.

Se l'attività economica significa "attività svolta nel rispetto delle regole della economicità" (Galgano); se, in parole semplici, economicità significa astratta idoneità

dell'impresa a coprire, con i suoi ricavi, i costi della produzione; se tutto questo è, produrre con economicità, per l'orientamento giuridico significa produrre in condizioni di pareggio di Bilancio.

E, dunque, il Bilancio è un elemento contabile essenziale per l'attività dell'imprenditore, dal quale non è pensabile poter prescindere. E non può esservi Bilancio se non c'è una contabilità, tenuta con il sistema della partita doppia.

Quindi la funzione economico-aziendale della contabilità assume una evidente rilevanza giuridica.

Ma l'ordinamento, attribuendo alle scritture contabili quella funzione giuridica del tutto equivalente a quella riconosciuta nell'ambito dell'economia aziendale, finisce per tutelare non solo gli interessi "interni", egoistici dell'imprenditore al controllo ed all'informazione della propria attività (controllo dei fattori della produzione e dell'equilibrio costi-ricavi), ma tutela l'interesse dell'imprenditore in una sfera molto più ampia, dove l'interesse di questi coincide con l'interesse di altri soggetti che hanno rapporti, economici e giuridici, con l'impresa.

Ed allora, cercando di chiudere il cerchio che abbiamo cominciato a tracciare all'inizio di questa trattazione a disegnare, vediamo che, in una "economia creditizia", è evidente l'interesse di quei terzi che hanno rapporti con l'impresa ad avere informazioni sullo stato dell'azienda con la quale vanno ad intraprendere rapporti.

E così, il legislatore tributario, ne ha imposto la tenuta, "minacciando" in caso contrario, e vedremo con quale determinazione, sanzioni anche penali.

Quindi, "credito" ed "informazione d'impresa" sono i concetti che sorreggono l'intero sistema giuridico contabile in funzione di un corretto sistema contabile nell'ottica del mercato.

E questa ricostruzione "vede" sia le Società di capitali (che in caso di adozione di un sistema di scritture contabili irregolari sarebbero immediatamente sanzionate), come l'imprenditore individuale che, anche se non tenuto a particolari forme di pubblicità, è comunque sanzionato in caso di irregolare tenuta della contabilità (da norme tributarie e da norme della legge fallimentare che portano comunque al controllo, pur successivo e non attuale, delle operazioni compiute dall'imprenditore stesso).

1.8.- Conclusione.

La funzione giuridica di una ordinata contabilità è dunque quella di essere strumento attuale od eventuale di informazione e di controllo, sia interno che esterno, dell'attività dell'impresa, attraverso (e soprattutto) il documento di Bilancio.

Il processo informatico interno è finalizzato alla corretta gestione dell'impresa;

Il processo informativo esterno è finalizzato alla corretta informazione dei Soci di minoranza e dei terzi e del mercato, per la ricostruzione analitica del patrimonio dell'impresa e dei singoli rapporti posti in essere nell'esercizio dell'attività imprenditoriale.

La lettura dell'art. 216 l.f. è esplicativa di tale concetto:

"E' punito con (...) l'imprenditore che ha tenuto le scritture in guisa tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari".

2 – SOGGETTI, MODALITA', FORMA E RILEVANZA DELLE SCRITTURE CONTABILI E DEL BILANCIO

2.1.- I Soggetti obbligati.

Oggi, lo sono tutti. Volendo esasperare il concetto e con riferimento alle intervenute modifiche al "segreto bancario", anche i soggetti privati, non imprenditori o professionisti, che abbiano qualche disponibilità e che, ex post, siano costretti a documentare movimenti finanziari e la provenienza di disponibilità per giustificare acquisti di beni od il proprio tenore di vita.

Vediamo, dunque, quali sono le conseguenze giuridiche della omessa tenuta della contabilità, per i soggetti, ovviamente, obbligati da specifiche norme di legge:

- a) mancanza di uno strumento di prova (2710 c.c.) di cui l'imprenditore può invece avvalersi;
- b) impossibilità di richiedere un decreto ingiuntivo, ex 634 c.p.c.;
- c) impossibilità di accedere ad una procedura concorsuale minore;
- d) impossibilità di distribuire utili da parte delle società (2262- 2433- 2478bis c.c.);
- e) sanzioni penali in caso di fallimento, ex 216-217-223-224-227 l.f.;
- f) sanzioni penali per false comunicazioni sociali (2621 e ss. c.c.);
- g) sanzioni penali tributarie (D. Lgs. 74/2000).

2.2.- Modalità di tenuta. Forma delle scritture contabili.

Il codice civile non detta, esplicitamente, regole circa il metodo contabile che deve essere assunto. Il codice fornisce prescrizioni solo in ordine alla forma (intrinseche od estrinseche che siano), mentre sono scarse le indicazioni di contenuto. Sembra, all'apparenza, che sia lasciata una ampia facoltà in ordine alla forma ed alle modalità di tenuta. Ma poi, dalla lettura, (s)combinata, delle diverse norme ci si accorge che così non è, come si può vedere da poche esempi:

- a) l'art. 2219 c.c., laddove si parla di "norme di ordinata contabilità", non va infatti tradotto nel senso di "norme sulle scritturazioni formali". Non si tratta, infatti, di un

ordine in senso letterale, ma in senso sostanziale. L'ordinata contabilità significa un prescelto ordinamento contabile perché la finalità è poi quella prevista dall'art. 2423, 2^a comma, c.c.: *"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 dell'esercizio"*.

- b) l'art. 216 l.f. laddove è prevista la sanzione penale se i libri non sono stati tenuti o se sono stati tenuti in modo così scorretto da non permettere la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

Per far questo, occorre l'adozione del metodo della partita doppia, metodo universalmente adottato, non esistendo un'altra metodologia possibile.

Ci sono certamente altri metodi per determinare se in un determinato periodo il soggetto interessato ha conseguito un utile o una perdita: basta "pesare" il Capitale prima e dopo un determinato affare od una serie di affari. Ma un siffatto metodo permette solo di determinare il diverso peso del capitale ma non la ricostruzione delle sue componenti ed il contributo dei fattori che ne hanno determinato la sua crescita (o la sua diminuzione).

Quanto alle forme:

Formalità estrinseche, che sono imposte dalla "pubblica autorità" per garantire che le scritture non siano alterate o sostituite.

Formalità intrinseche, delle quali è onerato l'imprenditore ed attengono al metodo, al contenuto ed alle modalità di redazione delle scritture.

Sono formalità estrinseche la numerazione, la vidimazione iniziale e la bollatura.

Sono, invece, formalità intrinseche l'obbligo di redazione secondo un metodo di ordinata contabilità, il divieto di spazi in bianco, il divieto di interlinee, il divieto di trasporti a margine ed il divieto di abrasioni, le modalità di cancellazione).

Si può scrivere a mano, a macchina o con l'elaboratore. Ma non si può scrivere a matita, perché verrebbe a meno la garanzia della contestualità della scritturazione e della non alterabilità successiva delle scritture. Oggi si può microfilmare (c'è la legge ma, a distanza di anni dalla sua emanazione, manca il regolamento, per cui la microfilmata è ancora teorica), portare su compact disk; c'è insomma libertà di forma. Oggi si può stampare il libro giornale una volta all'anno, dopo la chiusura dell'esercizio

e fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi, perché è finalmente prevalso nel legislatore il concetto che la forma scritta non è solo quella cartacea, ma anche quella elettronica!

Ma a noi interessa sapere che succede se c'è inosservanza della forma. L'inosservanza delle formalità intrinseche ed estrinseche rende la contabilità irregolare e, dunque, le scritture contabili nel loro complesso dovranno considerarsi giuridicamente inesistenti, con la precisazione che l'inesistenza delle scritture contabili porta con sé conseguenze importanti.

L'inosservanza di formalità intrinseche comporta conseguenze diverse a seconda che riguardino l'intero libro o la singola registrazione.

La regolarità o l'irregolarità della tenuta, determina l'accesso o meno ad una procedura concorsuale minore:

- a) Concordato preventivo (...) se hanno tenuto una regolare contabilità (...);
- b) Amministrazione controllata (...) *idem*.

Determina ipotesi di illecito penale:

- c) Art. 217 l.f. bancarotta semplice (...) l'imprenditore che non ha tenuto i libri e le altre scritture prescritte dalla legge o le ha tenute in maniera irregolare o incompleta.
- d) Artt. 7 e 10 del D.Lgs. 74/2000 che ha sostituito la L. 516/82 (Reati tributari).

Certo che Dottrina e Giurisprudenza si sono sbizzarrite sul concetto di "regolare tenuta della contabilità" usata dal Legislatore, soprattutto in materia di reati fallimentari.

L'indirizzo più liberale si accontenta di una regolarità sostanziale, che sussiste tutte le volte che la contabilità, nonostante una sostanziale irregolarità di tenuta, consenta, comunque, la ricostruzione della situazione patrimoniale dell'impresa e dello svolgimento degli affari.

Ma, recentemente, la stessa Cassazione, sembra orientata su interpretazioni molto più rigorose, ritenendo che la previsione del reato sia nel senso che la irregolare tenuta sia da considerarsi quale reato di pericolo oltre che un reato di condotta, e pertanto, così interpretata la norma, a nulla varrebbe la ricostruzione *ex - aliunde*, della situazione patrimoniale in presenza di una irregolare contabilità.

2.3.- Rilevanza delle scritture contabili.

La registrazione contabile è una dichiarazione di verità non confessoria. Come tale, vale oggettivamente, in relazione al suo effettivo contenuto di verità, a prescindere da ogni considerazione soggettiva attinente alla capacità giuridica e di agire o della volontà dell'imprenditore. Ne discendono due corollari:

- 1) nella interpretazione delle registrazioni contabili è esclusa la ricerca della volontà soggettiva, dovendosi dare valore, esclusivamente, alla dichiarazione scritta ovvero alla oggettiva riconoscibilità esterna della registrazione;
- 2) nella valutazione della validità o meno delle scritturazioni contabili ciò che è rilevante è se esiste o meno una soggettiva verità del fatto contabile registrato rispetto al fatto reale. Solo se in concreto si verifica un errore contabile oggettivo, inteso come non verità della registrazione contabile, l'incapacità del soggetto agente, la violenza, il dolo, assumeranno rilievo. Rilevanza comunque indiretta, accessoria o subordinata, posto che ciò che è davvero rilevante è l'errore oggettivo, ovvero la oggettiva divergenza tra il fatto reale e ciò che appare sulla registrazione contabile, mentre sono irrilevanti le ragioni della oggettiva divergenza. Se si iscrive un debito in contabilità e questo debito è vero, poco importa perché sia stato registrato; se è falso, è invece determinante sapere perché è stato registrato.

L'errore nelle registrazioni contabili si elimina con la rettifica, che è una dichiarazione di verità uguale e contraria a quella rettificata.

Le scritture contabili (tutte le scritture, Bilancio incluso, e le scritture non obbligatorie: ad esempio è tale anche un estratto conto, una fattura, il libro paga. Non lo sono i libri sociali delle società commerciali) hanno anche una rilevanza esterna all'impresa.

Le scritture contabili, nella loro globalità, rilevano nel diritto privato, nel diritto penale e nel diritto tributario.

Ed hanno una efficacia probatoria, portata dalle disposizioni di cui agli artt. 2709-2710 c.c.:

- a) tutti i libri e le scritture contabili fanno sempre prova contro l'imprenditore nel presupposto che nessuno dichiara o annota fatti a sé sfavorevoli se non sono veri (non è, però, questa una verità assoluta; spesso si assiste ad una alterazione della

posizione debitoria per le più svariate motivazioni, fiscali, contributive, ecc.); inoltre, le scritture fanno prova contro solo per ciò che contengono. Infatti, se non viene, erroneamente, indicato un credito, non significa che tale omissione rappresenti una prova della inesistenza del credito stesso.

- b) chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto (*cuius commoda, eius et incommoda*).
- c) i libri e le scritture possono far prova a anche a favore dell'imprenditore ad una triplice condizione:
 - a) che la contabilità sia regolarmente tenuta;
 - b) che si tratti di rapporti tra imprenditori;
 - c) che si tratti di rapporti inerenti all'esercizio di impresa.

2.4.- Il documento di Bilancio. Aspetti concettuali.

Dobbiamo qui porci una serie di interrogativi e dare loro una risposta. Dobbiamo, cioè, chiederci cosa è il Bilancio, da quali documenti è formato, perché ne è imposta la sua formazione, quali sono i suoi aspetti caratteristici e quali informazioni deve necessariamente contenere per poter assolvere alla sua funzione.

Dobbiamo, altresì, cercare di comprendere alcuni concetti fondamentali, quali:

- A) Capitale lordo
- B) Capitale Sociale e riserve; Capitale economico
- C) Tutele previste dagli artt. 2446-2447 e 2482-bis e 2482 ter c.c.⁸

Dobbiamo quindi analizzare funzione e contenuto della Nota Integrativa e della Relazione sulla gestione.

Il Capitale Nominale è una entità formale, non modificabile se non per un atto straordinario dei Soci (aumento o diminuzione dello stesso). E' quello che, in piccoli caratteri, è riportato nella corrispondenza ufficiale della Società e che consente, ai terzi, di vedere quale sia la consistenza patrimoniale messa a disposizione della Società dai Soci/Azionisti. Di solito, vicino a tale entità sta scritto se il Capitale Sociale è o meno interamente versato. Se non lo fosse, i c.d. "decimi" ancora da versare sarebbero indicati nella prima delle voci esposte nell'attivo della Situazione Patrimoniale. Il Capitale Sociale, come relativo corollario del Capitale nominale, corrisponde all'insieme

dei conferimenti dei soci.

Il Capitale reale della Società è, invece, un'entità sostanziale e modificabile (utili o perdite conseguite, dividendi distribuiti, ecc.) e corrisponde al concetto di Capitale lordo che corrisponde al totale degli "investimenti" aziendali, ricomprendendo nel concetto di investimento tutte le forme di destinazione dei capitali aziendali. Coincide, in sintesi, con il totale dell'attivo del Bilancio.

Tali "investimenti" sono finanziati sia con Capitale proprio (Capitale sociale e riserve), la cui remunerazione è rappresentata dall'utile netto che si trasformerà, almeno in parte, in dividendo ovvero in un aumento del Capitale proprio per effetto dell'accantonamento alle riserve dell'utile conseguito o di parte di esso, sia con Capitale di terzi (debiti e finanziamenti), la cui remunerazione è rappresentata da un tasso d'interesse per quanto attiene ai debiti di finanziamento e dal margine di utile per i debiti per fornitura.

Esaminiamo ora, per vedere in una esemplificazione pratica esplicitati i concetti sopra esposti, la situazione patrimoniale di una Società di capitali con dati sintetizzati:

Società Alfa Srl

Attivo	Situazione patrimoniale		Passivo
Immobilizzazioni Materiali/immateriali	100	Capitale sociale	80
Immobilizzazioni Finanziarie	<u>30</u>	Riserve	<u>140</u>
Tot. Immob.	130	Tot. Cap. proprio	220
Magazzino	150	Finanziamenti di terzi	60
Crediti clienti	200		
Cassa Banche	<u>20</u>	Debiti Vs/fornitori	160
Cap. Circolante	370	Debiti Vari	<u>60</u>
Capitale lordo	500	Cap. terzi	280
		Pass. e Cap. proprio	500

⁸Limitando i riferimenti alle sole Spa e Srl

Il Capitale proprio è anche definibile quale "Capitale di rischio", cioè è l'entità del Capitale che l'imprenditore ha deciso di investire nell'attività economica e che, pertanto, sarà posto quale garanzia per i terzi creditori (concetto, questo, assoluto laddove si tratti di società di capitali, relativo per quanto attiene alle società di persone e per l'imprenditore individuale).

Il Capitale proprio o capitale di rischio, ha un'espressione prettamente contabile. Diviene capitale economico quando all'espressione contabile è sostituita quella valutativa che considera il valore effettivo dell'azienda al netto del Capitale di terzi, ricomprendendo in tale concetto anche l'Avviamento relativo all'azienda.

Quindi: capitale economico = capitale proprio + maggiori valori dell'attivo (al netto degli effetti fiscali attualizzati) ed avviamento.

Per la funzione del Capitale Sociale e delle riserve si fa rinvio alla disciplina del Diritto commerciale e della Ragioneria. Per completezza, in questa sede si ricorda la "*summa divisio*" tra Società di persone e Società di capitali. A differenza delle prime, per le Società di capitali il legislatore ha previsto un'entità minima di Capitale Sociale, al di sotto della quale la Società non può essere costituita (*rectius*: non iscritta nel Registro delle imprese) e, qualora nel corso della sua vita, in conseguenza di perdite, il Capitale Sociale dovesse scendere sotto il minimo previsto, dovranno, senza indugio, essere assunti i provvedimenti di cui all'art. 2447 c.c.

L'entità del Capitale Sociale, e la sua protezione, nelle Società di capitali, è salvaguardata e disciplinata inoltre da altre norme, quali l'art. 2446 c.c. l'art. 2482 bis c.c., gli artt. 2621 e 2622, art. 2623- 2624- 2625- 2626- 2627- 2628- 2629- 2632- 2633 c.c.

Per le finalità di cui in seguito sarà fatta trattazione è importante ricordare, ulteriormente, alcune nozioni fondamentali.

Innanzitutto, va precisato che, dopo l'avvento del D.Lgs. 127/91, il Bilancio di esercizio risulta composto di tre documenti: a) la Situazione patrimoniale (art. 2424 c.c.); b) il conto economico (2425 c.c.); c) la nota integrativa (art. 2427 c.c.). Prima dell'avvento del richiamato D. Lgs. 127/91 (in recepimento di specifica Direttiva comunitaria) la nota integrativa non era parte del Bilancio e parte del suo attuale contenuto era ricompreso

nella "Relazione degli Amministratori al Bilancio", documento oggi soppresso ed in parte sostituito dalla "Relazione sulla gestione" di cui all'art. 2428 c.c., ove la stessa sia obbligatoria.

La nota integrativa, che é un elemento costitutivo del Bilancio, è anche la sede, solo parzialmente numerica per i necessari dettagli esplicativi delle altre due componenti del Bilancio, ove saranno indicati i criteri di valutazione adottati ed i principi contabili utilizzati per la redazione del Bilancio stesso, le eventuali deroghe di valutazione applicate nonché quelle di redazione dettate da esigenze di chiarezza espositiva del Bilancio, laddove tali deroghe siano rese strettamente necessarie, nella considerazione che la norma del Codice prevede per il Bilancio una forma espositiva rigidamente prestabilita, onde facilitare una intelligibile lettura ed interpretazione, finalizzata alla comparazione nel tempo del Bilancio della stessa Società e alla comparazione tra Società diverse in tutti i Paese CEE.

La nota integrativa conterrà poi tutta una serie di informazioni di tipo descrittivo e di specificazione rispetto ai due documenti contabili che completeranno il quadro patrimoniale ed economico del Bilancio.

La Relazione sulla gestione (non obbligatoria per le società di più piccole dimensioni) contiene invece una specifica informazione sull'andamento della gestione dell'esercizio e delle principali situazioni che hanno caratterizzato la gestione della Società, anche con riferimento al periodo immediatamente successivo alla chiusura dell'esercizio. Conterrà altresì informazioni di dettaglio circa alcune poste dell'attivo finalizzate ad una corretta distribuzione, pur eventuale, dell'utile di esercizio e darà conto dei rapporti, se esistenti, con società controllate e collegate. Conterrà inoltre, notizie circa la composizione del Capitale Sociale e sull'eventuale acquisto di azioni proprie. Infine, darà conto delle previsioni sull'andamento dell'esercizio successivo, concludendo con le proposte all'assemblea in ordine alla destinazione dell'utile conseguito ovvero sulle modalità di copertura delle perdite realizzate.

Dopo aver compreso, sommariamente, contenuti e funzioni del Bilancio e dei documenti ad esso correlati, nonché di altri pochi ma fondamentali concetti, bisogna ora cercare di dare una definizione della sua funzione giuridica.

C'è subito da annotare una sostanziale coincidenza tra la funzione giuridica e la

funzione aziendalistica del Bilancio; la definizione che trova consenzienti aziendalisti e giuristi è che il Bilancio rappresenta un sistema di valori che, nel rispetto di norme di legge, ha la funzione di informare gli interessati sia in ordine al risultato (o reddito) di periodo prodotto, accertato con prudenza, sia in ordine alla situazione del patrimonio che deriva dall'accertamento prudenziale di tale reddito.

2.5.- Sintesi.

Fin qui:

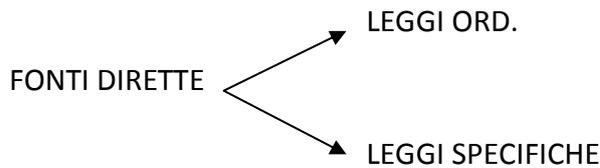
- a) Si è parlato dei soggetti destinatari del Bilancio e quindi delle finalità delle scritture contabili e del Bilancio stesso;
- b) si è introdotto il concetto di diritto della contabilità delle imprese e della sua autonomia culturale e professionale, concetto evidentemente diverso da quello di autonomia ordinamentale o scientifica;
- c) si è detto che la scienza della Ragioneria è, per sua precipua caratteristica, neutrale. Mentre il diritto non lo è in quanto ogni norma giuridica detta un regolamento di interessi stabilendo, tra questi, una gerarchia da tutelare, facendo in proposito esempi;
- d) si è poi individuato nel Bilancio la chiave di lettura della rappresentazione all'esterno dell'Impresa;
- e) si è poi cercato di individuare i rapporti tra Diritto e contabilità attribuendone il primato al Diritto.
- f) si è poi trattato delle fonti del "Diritto contabile" che possiamo così schematizzare:

FONTI

DIRETTE —————> REGOLE TECNICHE DI ORDINATA CONTABILITA'

INDIRETTE —————> PRINCIPI CONTABILI

(ed abbiamo visto cosa sono i PRINCIPI CONTABILI)



Le fonti dirette operano con la tecnica del rinvio

Art. 2219 c.c.

→ USONORMATIVO

→ NORME TECNICHE

g) si è poi fatto un lungo discorso per dire che, comunque, i principi contabili sono soggetti ad un giudizio di compatibilità con tutto il sistema giuridico che sovrintende alle norme contabili e che, tale giudizio, lo si sostiene e risolve con la motivazione. La regola contabile va bene se è compatibile con la regola giuridica;

h) si è parlato della convivenza del sistema della contabilità con il sistema del diritto ed abbiamo visto le prime problematiche scaturenti dal fatto che il Legislatore detta regole, ma non entra se non raramente nel merito. E' questo, soprattutto, il caso emblematico dell'art. 2426 c.c. Infatti, le norme giuridiche pongono limiti ma non dicono come darvi attuazione in modo preciso;

i) si è ancora visto che non c'è una risposta univoca nel caso in cui un bilancio sia redatto in violazione di norme tecniche, con la dovuta precisazione che, ai fini penali, che è in ogni caso necessario che sussista l'elemento soggettivo (ci sarà modo di parlare, successivamente, del concetto di "*dolo in re ipsa*");

j) si è visto, con esempi, la difficoltà di coesistenza tra norme tecniche e norme giuridiche (si veda l'esempio dell'art. 2423 c.c.) ed in quella occasione si è parlato di deroga per i casi eccezionali ai criteri che sovrintendono alla formazione del Bilancio;

k) si è poi detto della funzione giuridica delle scritture contabili che hanno la funzione di generare il Bilancio, documento informativo per l'imprenditore e per i terzi insostituibile in una economia basata sul credito e l'informazione di impresa;

l) e che questa funzione è tutelata dalla Legge in modo immediato per le società di capitali e mediato e successivo per l'imprenditore individuale;

- m) si è poi passati alla individuazione della funzione giuridica delle scritture contabili e del Bilancio, che è quella di essere uno strumento attuale o eventuale mediato di informazione e di controllo interno ed esterno dell'attività di impresa attraverso, soprattutto, il documento di sintesi finale rappresentato dal Bilancio;
- n) si sono poi passati in rapida rassegna i soggetti obbligati;
- o) si sono quindi esaminate le modalità di tenuta, forma e rilevanza nonché le conseguenze, procedurali - civili - penali, della irregolare tenuta della contabilità;
- p) in tema di rilevanza si è poi enunciata una cosa importante e cioè che la registrazione contabile è una dichiarazione di verità non confessoria da cui ne discendono due importanti corollari:
- l'importanza dell'oggettiva registrazione, a prescindere dalla volontà soggettiva;
 - la considerazione che la registrazione è rilevante se esiste una soggettiva verità del fatto registrato rispetto al fatto reale. Solo se la registrazione non fosse vera rispetto al fatto avrebbe rilievo la volontà, la violenza, il dolo ecc.;
- q) è stato infine affrontato il tema dell'efficacia probatoria delle scritture, iniziando a trattare dei Bilanci e di come sono formati.

3.- IL BILANCIO, QUESTO SCONOSCIUTO

3.1.- Riferimenti giuridici del Bilancio.

Si è in precedenza trattato del Bilancio e dei documenti di cui si compone, così come disposto dall'art. 2423 c.c.

È dal 1° comma dell'art. 2423 c.c. che si evince la fondamentale necessità, per la redazione del Bilancio, dell'applicazione di norme di ordinata contabilità e di corretti principi contabili. Il bilancio deve essere veritiero, chiaro e corretto per rappresentare la situazione "finanziaria – patrimoniale – economica" della società.

Seguono nel Codice civile tutte le altre disposizioni in tema di redazione del Bilancio:

- Art. 2423 bis: principi di redazione⁹;
- Art. 2423 ter: struttura della situazione patrimoniale e del conto economico;
- Art.2424: contenuto della situazione patrimoniale con riferimento anche alle garanzie, fidejussione ed avalli;

- Art. 2425: contenuto del conto economico;
- Art. 2426: criteri di valutazione;
- Art. 2427: contenuto della nota integrativa;

Nonostante il legislatore non abbia indicato espressamente la Relazione sulla Gestione tra gli elementi costitutivi del Bilancio (Art. 2423 c.c.), essa costituisce un allegato esplicativo del bilancio, per cui non si può non riconoscere a tale documento la funzione di elemento fondamentale del Bilancio stesso.

Come si è già avuto modo di dire, in tale documento devono ricondursi informazioni assolutamente rilevanti, in una prospettiva di una eventuale invalidità del Bilancio che di una sua possibile illiceità (art. 2433 e 2478 bis c.c. distribuzione utili ai soci; art. 2430 c.c. riserva legale; art. 2431 c.c. riserva per sovrapprezzo, questi ultimi espressamente richiamati dall'art. 2478 bis in tema di Srl).

3.2.- Aspetti tecnici del Bilancio.

Si esamini lo schema di Bilancio in appendice, consistente in un fax simile, completo di Relazione sulla gestione, della Relazione del Collegio Sindacale e del verbale di approvazione da parte dell'Assemblea generale degli Azionisti.

Si valutino gli aspetti rilevanti alla luce di quanto finora illustrato e si individuino nel Bilancio poste, quali il Patrimonio netto, il Capitale Sociale, le riserve disponibili od indisponibili.

Esaminando la rappresentazione grafica di un Bilancio, dove si può nascondere l'insidia di una fattispecie di "falso in Bilancio"? Si escludano i casi di tutta evidenza, quali:

- non sono esposti scientemente debiti o crediti, al fine di (...) (dolo specifico);
- oppure sono inseriti beni, quali immobilizzazioni finanziarie inesistenti o chiaramente da svalutarsi, ovvero sono iscritti crediti inesistenti o palesemente irrecuperabili.

Sono tutte situazioni così evidenti che non necessitano di particolari approfondimenti.

⁹ Come modificato dall'art. 1 del D. Lgs. 17/1/2003 n. 6 (introduzione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma).

Ma non tutte le voci di Bilancio esprimono debiti/crediti. Ci sono poste accese a beni la cui iscrizione consegue a valutazioni di varia natura.

Per quanto riguarda la problematica specifica delle valutazioni, ricordiamo in questa sede, quale esempio emblematico, la tematica dell'accantonamento a fondo rischi, che presuppone una valutazione approfondita del rischio cui l'accantonamento si riferisce, nella ricerca di un corretto equilibrio tra l'applicazione del criterio di prudenza ed il rischio dell'eccesso di prudenza.

4.- DISPOSIZIONI PENALI IN MATERIA DI SOCIETA'

PER LA TRATTAZIONE DELL'ARGOMENTO SI FA RINVIO A QUANTO TRATTATO NELLE LEZIONI COLLETTIVE ED ALLE LETTURE SUGGERITE DAL DOCENTE

L'ARGOMENTO PUO', INOLTRE, ESSERE APPROFONDITO NEI TESTI DI LETTURA SUGGERITI (Enzo Musco, I nuovi reati societari, Milano, ultima edizione.)

Si prenda, altresì nota, che la materia ha subito cambiamenti in conseguenza dell'art. 30 della Legge 262/2005, che ha modificato gli artt. 2621, 2622 del C.C.

Sulle modifiche intervenute, si trascrive un articolo redatto dal Prof. Ivo Caraccioli pubblicata sul Sole 24 ore del 15/5/2006.

FALSO IN BILANCIO PENE "SOTTO SOGLIA" TROPPO SEVERE di IVO CARACCIOLI

Con la legge sul risparmio (articolo 30, legge 262/2005) sono state nuovamente modificate le fattispecie di "false comunicazioni sociali" di cui agli articoli 2621 2622 del Codice Civile, già modificate dal D.lgs. 61/2002. Quest'ultima riforma è stata accompagnata da molte polemiche perché un parte politica avrebbe voluto il testo più penalizzante, soprattutto per quanto riguarda l'eliminazione delle soglie quantitative di punibilità (sensibilità dell'alterazione; variazione del risultato economico di esercizio, al lordo delle imposte, superiore al 5%; variazione del patrimonio netto superiore all'1%; valutazioni estimative superiori al 10%). Le soglie, invece, dopo un braccio di ferro in sede parlamentare, sono rimaste. Quasi a compensazione, peraltro, si sono introdotte (nei commi 5 dell'articolo 2621 e 9 dell'articolo 2622) pesanti sanzioni amministrative per le ipotesi in cui le false comunicazioni sociali rimangono al di sotto della soglia di punibilità: 1) sanzione amministrativa da dieci a cento quote; 2) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei a tre anni; 3) interdizione dall'esercizio dell'ufficio di amministratore, sindaco, liquidatore, direttore generale e dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, nonché da ogni

altro ufficio con potere di rappresentanza della persona giuridica o dell'impresa.

Senonché sembra veramente che si sia andati un po' troppo oltre, finendo con il rendere il falso in bilancio "sotto soglia" quasi più rigorosamente punito che non quello "sopra soglia". Trattandosi di fatti che non vanno a finire davanti al giudice penale, si deve in primo luogo individuare l'organo amministrativo cui spetta l'applicazione delle sanzioni amministrative stesse. E a me pare che, in base ai principi generali di cui alla legge 689/1981, sia competente il Prefetto. In particolare, la sanzione amministrativa per quote finora è stata prevista solo per le persone giuridiche (articoli 10 e seguenti del D.lgs. 231/2001), e quindi ancora tutta da studiare nelle sue applicazioni per le persone fisiche. Quanto all' "interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese" e " dall'esercizio dell'ufficio di amministratore, sindaco, liquidatore, direttore generale e dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili e da ogni altro ufficio con potere di rappresentanza della persona giuridica o dell'impresa", la sanzione si sovrappone parzialmente alle omologhe pene accessorie (di carattere penale) di cui agli articoli 32-bis e 35-bis del Codice Penale. Si tratta, tuttavia, di un istituto di stretta natura amministrativa, che quindi con la sanzione penale ha in comune solo la (parziale) denominazione. E' che se si trattasse di pena accessoria vera e propria, essa potrebbe beneficiare della sospensione condizionale, che fa sì che l'applicazione della stessa rimanga sospesa per alcuni anni e poi il reato si estingua se non né vengono commessi altri. Parimenti, se si fa luogo al patteggiamento sulla pena, le pene accessorie vengono annullate.

Al contrario, in caso di sanzioni amministrative le stesse sono impermeabili a questi benefici e quindi non possono godere della condizionale né estinguersi in caso di patteggiamento. Quello che maggiormente preoccupa è la generale latitudine di contenuto di queste sanzioni amministrative che fanno riferimento a persone giuridiche e imprese in assoluto, e quindi quali che esse siano, ossia anche diverse da quelle nelle quali l'illecito è stato commesso. Il che determina una vera e propria "morte civile" del soggetto, bandito dallo svolgimento, per il tempo non breve previsto, di analoghe funzioni presso altre società e imprese. Laddove, se invece viene superata la soglia, il giudice penale può accertare l'istanza di patteggiamento o, se c'è condanna, sospendere condizionalmente le pene accessorie. Un autentico puzzle, di dubbia

costituzionalità per violazione del principio di eguaglianza, perché casi meno gravi vengono sanzionati più severamente di casi più gravi. L'osservazione conclusiva è la seguente. Intimorito dalle accuse di presunta "depenalizzazione" (mai avvenuta, ma sempre polemicamente sbandierata) del falso in bilancio, il legislatore del 2005, volendo mantenere come contravvenzione l'articolo 2621 e volendo altresì mantenere le soglie quantitative in entrambe le fattispecie di cui agli articoli 2621 2622, ha voluto mostrare la faccia feroce per i falsi che non raggiungono la soglia; e questi sono i non commendevoli risultati.

TRA I NUMERI IL REATO:

LETTURA PENALISTICA DEL BILANCIO

di ACHILLE MARCHIONNI

SOMMARIO: 1.1 Premessa- 2.1 il documento di Bilancio. Aspetti concettuali - 2.2 - Le regole normative e tecniche che sovrintendono alla formazione del bilancio di esercizio - 3.1 - Le conseguenze sanzionatorie penali di un bilancio illecito - 4.1 - Della natura giuridica delle soglie di punibilità - 4.2 - Le "barriere" quantitative in genere - 5.1 - Lettura penalistica del bilancio - 6.1 – Conclusioni

1.1 – Premessa.

Nessuno avrebbe mai ipotizzato, qualche anno fa, che il fatto costitutivo del reato di falso in bilancio potesse dipendere dal superamento di una "barriera" numerica, soprattutto dopo che la Suprema Corte sancì l'esistenza di una condotta di falso in bilancio in conseguenza della contabilizzazione di una carta carburante, oggettivamente falsa, in una contabilità sociale.

Che la condotta del reo potesse essere valutata sulla base di un elemento quantitativo, sì che la fattispecie si dovesse ritenere integrata o meno nel momento in cui l'evento fosse stato misurabile quantitativamente, infatti, non era immaginabile.

Ma si sa, i reati vanno di moda.

Se così non fosse, non si capirebbe come il vecchio reato di false comunicazioni sociali (il c.d. " falso in bilancio"), previsto nel nostro Codice Civile fin dal 1942, abbia potuto tranquillamente sonnecchiare, indisturbato, per quasi 50 anni.

Processi penali per "falso in bilancio" prima degli anni '90 sono stati talmente episodici che si riteneva ormai che la norma codicistica rimanesse, sostanzialmente, inapplicata.

Gli imprenditori, in particolar modo, di fronte alle raccomandazioni dei loro professionisti d'essere ligi nell'applicazione delle regole dettate dal codice civile e dai principi contabili nella redazione dei loro bilanci, per non incorrere in imputazioni per falso in bilancio, sorridevano "scrollandosi" le spalle.

Occorreva l'insolvenza dell'azienda, e la conseguente dichiarazione di fallimento perché ne derivasse l'applicazione del "nefasto" art. 223 l.f. (v.f.). Era quello l'unico momento in cui la Magistratura si ricordava dell'esistenza del "falso in Bilancio".

Non è certo questa la sede per ricordare ai cortesi lettori l'evoluzione storica dell'art. 223, comma uno, n. 1, della Legge Fallimentare che solo con l'art. 4 del D. Lgs. 11.4.2002 n. 61 ha trovato una corretta formulazione, costituzionalmente irreprensibile. Ma è certo che solo nell'applicazione di questa norma il falso in Bilancio ha trovato una sua corposa collocazione.

2.1 - Il documento di Bilancio. Aspetti concettuali.

Dobbiamo qui porci una serie di interrogativi e dare loro una risposta. Dobbiamo, in altre parole, chiederci cosa è il Bilancio, da quali documenti è formato, perché ne è imposta la sua formazione, quali sono i suoi aspetti caratteristici e quali informazioni deve necessariamente contenere per poter assolvere alla sua funzione.

Dobbiamo, altresì, cercare di comprendere alcuni concetti fondamentali, quali:

- A) Capitale lordo
- B) Capitale Sociale e riserve; capitale economico
- C) Tutele previste dagli artt. 2446-2447 c.c. e 2482 bis-2482 ter c.c.

Dobbiamo analizzare funzione e contenuto della Nota Integrativa e della Relazione sulla gestione.

Il Capitale Nominale è un'entità formale, non modificabile se non per un atto straordinario dei Soci (aumento o diminuzione dello stesso). È quello che, in piccoli caratteri, è riportato nella corrispondenza ufficiale della Società e che consente, ai terzi, di vedere quale sia la consistenza patrimoniale messa a disposizione della Società dai Soci/Azionisti. Di solito, vicino a tale entità sta scritto se il Capitale Sociale è o no interamente versato. Se non lo fosse, i c.d. "decimi" ancora da versare sarebbero indicati nella prima delle voci esposte nell'attivo della Situazione Patrimoniale.

Il Capitale Sociale, come relativo corollario del Capitale nominale, corrisponde all'insieme dei conferimenti dei soci.

Il Capitale reale della Società è, invece, un'entità sostanziale e modificabile (utili o perdite conseguite, dividendi distribuiti, ecc.) e corrisponde al concetto di Capitale lordo pari al totale degli "investimenti" aziendali, ricomprendendo nel concetto d'investimento tutte le forme di destinazione dei capitali aziendali. Coincide, in sintesi, con il totale dell'attivo del Bilancio.

Tali "investimenti" sono finanziati sia con Capitale proprio (Capitale sociale e riserve), la cui remunerazione è rappresentata dall'utile netto che si trasformerà, almeno in parte, in dividendo ovvero in un aumento del Capitale proprio per effetto dell'accantonamento alle riserve dell'utile conseguito o di parte di esso, sia con Capitale di terzi (debiti e finanziamenti), la cui remunerazione è rappresentata da un tasso d'interesse per quanto attiene ai debiti di finanziamento e dal margine di utile per i debiti per fornitura.

Esaminiamo ora, per vedere in un'esemplificazione pratica esplicitati i concetti sopra esposti, la situazione patrimoniale di una Società di capitali con dati sintetizzati:

Società Alfa Srl

Attivo	Situazione patrimoniale		Passivo
Immobilizzazioni Materiali/immateriali	300	Capitale sociale	80
		Riserve+- risultato d'esercizio	540
		Tot.Cap.proprio	620
Immobilizzazioni Finanziarie	30		
Tot. Immob.	330		
Magazzino	150	Finanziamenti di terzi	60
Crediti clienti-Crediti diversi	300	Debiti Vs/fornitori	160
Cassa Banche	120	Debiti Vari	60
Cap. Circolante	570	Cap. terzi	280
Capitale lordo	900	Pass. e Cap. proprio	900

Il Capitale proprio è anche definibile quale "Capitale di rischio", vale a dire l'entità del Capitale che l'imprenditore ha deciso di investire nell'attività economica e che, pertanto, sarà posto quale garanzia per i terzi creditori (concetto, questo, assoluto laddove si tratti di società di capitali, relativo per quanto attiene alle società di persone e per l'imprenditore individuale).

Il Capitale proprio o capitale di rischio ha un'espressione prettamente contabile. Diviene capitale economico, quando all'espressione contabile è sostituita quella valutativa che considera il valore effettivo dell'azienda al netto del Capitale di terzi, ricomprendendo in tale concetto anche l'Avviamento relativo all'azienda.

Quindi: capitale economico = capitale proprio + maggiori valori dell'attivo (al netto degli effetti fiscali attualizzati) ed avviamento.

Per la funzione del Capitale Sociale e delle riserve si fa rinvio alla disciplina del Diritto commerciale e della Ragioneria. Per completezza, in questa sede si ricorda la "*summa divisio*" tra Società di persone e Società di capitali. A differenza delle prime, per le Società di capitali, il legislatore ha previsto un'entità minima di Capitale Sociale, al di sotto della quale la Società non può essere costituita (*rectius*: non iscritta nel Registro delle imprese) e, qualora nel corso della sua vita, in conseguenza di perdite, il Capitale Sociale dovesse scendere sotto il minimo previsto, dovranno, senza indugio, essere assunti i provvedimenti di cui all'art. 2447 c.c. - 2482 ter c.c.

L'entità del Capitale Sociale, e la sua protezione, nelle Società di capitali, è salvaguardata e disciplinata inoltre da altre norme, quali l'art. 2446 e 2482 bis c.c. e lo stesso art. 2622 c.c., art. 2626 c.c., art. 2627 c.c., art. 2628 c.c., art. 2632 c.c., art. 2634 e art. 2635 c.c.

Per le finalità di cui in seguito sarà fatta trattazione è importante ricordare, ulteriormente, alcune nozioni fondamentali.

Innanzitutto va precisato che, dopo l'avvento del D.Lgs. 127/91, il Bilancio d'esercizio è composto di tre documenti: a) la Situazione patrimoniale di cui si è già detto (art. 2424 c.c.); b) il conto economico (2425 c.c.); c) la nota integrativa (art. 2427 c.c.). Prima dell'avvento del richiamato D. Lgs. 127/91 (in recepimento di specifica Direttiva comunitaria) la nota integrativa non era parte del Bilancio e parte del suo attuale contenuto era ricompreso nella "Relazione degli Amministratori al Bilancio", documento oggi soppresso ed in parte sostituito dalla "Relazione sulla gestione" di cui all'art. 2428 c.c., ove la stessa sia obbligatoria.

La nota integrativa, che è un elemento costitutivo del Bilancio, è anche la sede, solo parzialmente numerica, per i necessari dettagli esplicativi delle altre due componenti del Bilancio, ove sono indicati i criteri di valutazione adottati ed i principi contabili

utilizzati per la redazione del Bilancio stesso, le eventuali deroghe di valutazione applicate nonché quelle di redazione dettate da esigenze di chiarezza espositiva del Bilancio, laddove tali deroghe siano rese strettamente necessarie, nella considerazione che la norma del Codice prevede per il Bilancio una forma espositiva rigidamente prestabilita, onde facilitare un'intelligibile lettura ed interpretazione, finalizzata alla comparazione nel tempo del Bilancio della stessa Società e alla comparazione tra Società diverse in tutti i Paesi CEE.

La nota integrativa contiene poi tutta una serie d'informazioni di tipo descrittivo e di specificazione rispetto ai due documenti contabili che completeranno il quadro patrimoniale ed economico del Bilancio.

La Relazione sulla gestione (non obbligatoria per le società di più piccole dimensioni) contiene invece una specifica informazione sull'andamento della gestione dell'esercizio e sulle principali situazioni che hanno caratterizzato la gestione della Società, anche con riferimento al periodo immediatamente successivo alla chiusura dell'esercizio cui il Bilancio si riferisce. Contiene, altresì, informazioni di dettaglio circa alcune poste dell'attivo finalizzate ad una corretta distribuzione, pur eventuale, dell'utile d'esercizio e dà conto dei rapporti, se esistenti, con società controllate e collegate. Contiene inoltre, notizie circa la composizione del Capitale Sociale e sull'eventuale acquisto di azioni proprie. Infine, darà conto delle previsioni sull'andamento dell'esercizio successivo, terminando con le proposte all'assemblea in ordine alla destinazione dell'utile conseguito ovvero sulle modalità di copertura delle perdite realizzate.

L'altro documento fondamentale del Bilancio è il conto economico, che ha la funzione di determinare, attraverso la sommatoria algebrica dei suoi componenti di costi e ricavi, il risultato economico dell'esercizio, ovvero l'utile o la perdita conseguita.

Il raffronto è operato tra il "valore della produzione", inteso quale somma algebrica dei componenti economici afferenti ai ricavi caratteristici dell'esercizio e degli incrementi/decrementi della consistenza delle rimanenze d'esercizio, ed i "costi della produzione", inteso quale somma dei costi caratteristici della gestione, includendo in essi il costo del personale, i costi delle merci e materie prime, gli ammortamenti, i costi per servizi, le spese commerciali, le spese generali, le svalutazioni e gli accantonamenti ordinari

La differenza tra queste due "macro-poste" rappresenta il c.d. "reddito operativo" che la prassi definisce nel termine anglosassone di "EBIT" (*Earnings before interest and tax*).

A tale risultato devono poi essere algebricamente sommati i "proventi e gli oneri finanziari" dell'esercizio, le "rettifiche di valore delle attività finanziarie" ed infine, i "proventi ed oneri straordinari".

Il risultato di tale sommatoria è una grandezza definita "risultato prima delle imposte".

I proventi e gli oneri finanziari sono il frutto della "gestione finanziaria" dell'azienda e comprendono i proventi da partecipazioni in altre società (controllate e/o collegate), i proventi derivanti da crediti iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie (ad esempio: titoli obbligazionari), nonché gli interessi attivi e passivi.

Le rettifiche di valore di attività finanziarie derivano dalla rivalutazione o dalla svalutazione di attività riferite a partecipazioni in società controllate e/o collegate, di altre immobilizzazioni finanziarie non costituenti partecipazioni o di altri titoli.

A tale valore, infine, sono sommate algebricamente le imposte sul reddito d'esercizio.

Non scandalizzi la visione dell'avverbio "algebricamente", in quanto non è infrequente il caso che il risultato del calcolo delle imposte porti, in determinate situazioni, a realizzare una sommatoria di segno positivo per il prevalere delle c.d. "imposte differite attive" sul montante complessivo delle imposte dovute.

Il risultato finale è "l'utile o la perdita d'esercizio".

Sinteticamente il conto economico è così rappresentabile:

Conto economico

A) Valore della produzione	1.000,00
B) Costo della produzione	600,00
Differenza tra A e B= Reddito operativo (EBIT)	400,00
C) Proventi ed oneri finanziari	- 160,00
D) Rettifiche di valore delle attività finanziarie	- 80,00
E) Proventi ed oneri straordinari	120,00
Differenza tra A-B+-C+-D+-E = Risultato prima delle imposte	280,00

Imposte sul reddito d'esercizio	- 120,00
Utile(perdita) dell'esercizio	160,00

Dopo aver compreso, sommariamente, contenuti e funzioni del Bilancio e dei documenti ad esso correlati, nonché di altri pochi ma fondamentali concetti, bisogna ora cercare di dare una definizione della sua funzione giuridica.

C'è subito da annotare una sostanziale coincidenza tra la funzione giuridica e la funzione aziendalistica del Bilancio; la definizione che trova d'accordo aziendalisti e giuristi è che il Bilancio rappresenta un sistema di valori che, nel rispetto di norme di legge, ha la funzione di informare gli interessati sia in ordine al risultato (o reddito/perdita) di periodo prodotto, accertato con prudenza, sia in ordine alla situazione del patrimonio che deriva dall'accertamento prudenziale di tale reddito (o perdita).

L'impresa, sotto il profilo economico, è un organismo che attua un processo di produzione della ricchezza che, a sua volta, viene distribuita ai "soggetti" partecipanti a tale processo: ai dipendenti vengono erogati i salari, ai finanziatori gli interessi, agli investitori i dividendi (o, comunque, l'utile d'esercizio), allo Stato le imposte ed alla collettività, il benessere collettivo dato dall'occupazione, dalla realizzazione di servizi grazie alle imposte e dalla crescita sociale in generale.

Alcuni di questi soggetti percepiscono la loro remunerazione indipendentemente dal risultato di Bilancio (i dipendenti, i fornitori del capitale di credito). Tali soggetti sono comunque remunerati, a prescindere dal conseguimento di un risultato positivo di Bilancio.

Altri soggetti, invece, percepiranno la loro remunerazione solo se il risultato di Bilancio è positivo e, quindi, il conto economico propone un utile di Bilancio. Gli azionisti potranno percepire i dividendi solo se il conto economico proporrà un risultato di utile al netto delle imposte (salvi i casi eccezionali ove, anche in caso di perdita d'esercizio, sono proposti in distribuzione dividendi prelevati da riserve disponibili dopo la copertura delle perdite conseguite); l'Erario potrà percepire le imposte solo se risulterà

un reddito tassabile al netto di perdite fiscali riportabili secondo le regole fiscali; gli amministratori e i dirigenti i cui emolumenti sono legati ai risultati d'esercizio, del pari, riceveranno il loro compenso solo se il risultato d'esercizio sarà, di regola, positivo.

Il Bilancio, quindi, è la base per la distribuzione diretta ed indiretta della ricchezza prodotta, ed è il documento informativo per eccellenza sul quale i fornitori di beni e servizi, i finanziatori ed i terzi in genere fondano le loro decisioni di realizzare un rapporto economico con l'impresa.

Quindi, il Bilancio, deve essere redatto secondo determinate regole condivise da tutta la comunità; regole che non sono solo normative in senso stretto ma che devono essere completate da metodologie tecniche, anch'esse generalmente condivise.

Peraltro, il Bilancio segue anche la regola convenzionale della sua durata annuale che, normalmente (ma non necessariamente), coincide con l'anno solare (1/1-31/12).

Questa "convenzione" porta quale conseguenza quella di adottare la finzione che tutti i "fatti aziendali" (che diverranno poi "fatti contabili" da annotarsi nelle scritture contabili) esauriscono la loro efficacia economica nell'esercizio convenzionale. Ciò determina la necessità di valutare le operazioni in corso, di determinare gli ammortamenti dei beni utilizzati in quell'esercizio, di valutare le rimanenze di merci, beni e servizi, di calcolare ciò che deve essere corrisposto ai dipendenti per la maturazione dei loro diritti derivanti dal contratto di lavoro, così come per gli agenti ecc.

Dovranno essere valutati i crediti, in termini di possibilità degli stessi di essere riscossi, i debiti, e così via.

Per pervenire a tale complesso risultato devono essere applicate regole normative e tecniche, di redazione del Bilancio e di valutazione delle poste che in tale Bilancio sono ricomprese.

2.2 - Le regole normative e tecniche che sovrintendono alla formazione del bilancio di esercizio

In ordine alla formazione del Bilancio, le norme che in questa sede interessano sono le seguenti:

- a) art. 2423, primo comma, c.c. che prevede l'obbligo per gli amministratori della redazione del Bilancio d'esercizio nei suoi tre documenti tipici (Conto economico, stato patrimoniale e nota integrativa);
- b) art. 2423, secondo comma, c.c, che dispone che il Bilancio deve essere redatto con **chiarezza** e deve rappresentare in modo **veritiero** e **corretto** la situazione patrimoniale e finanziaria della società nonché il risultato economico dell'esercizio;
- c) art. 2423 bis c.c. che impone ai destinatari dell'obbligo di redazione del bilancio l'osservanza di specifici "*principi di redazione*" che la norma specificatamente elenca.

La semplice lettura delle norme sopra richiamate esplicita i **tre principi (rectius: obblighi) fondamentali** che sovrintendono (salve speciali ragioni) alla formazione del Bilancio d'esercizio:

- 1) obbligo di chiarezza;
- 2) obbligo di rappresentazione veritiera e corretta;
- 3) obbligo di osservanza dei "principi di redazione" elencati dal Legislatore nella norma stessa.

Su chi siano i soggetti obbligati a redigere il Bilancio (*quis*) e su quali documenti (*quid*) vadano redatti, non è il caso di dilungarsi.

Ma sul *quomodo*, vale a dire sul "come" debba essere redatto il Bilancio e sull'individuazione delle regole di compilazione del Bilancio, va sottolineato che si tratta di una tematica che ha generato contrasti tra aziendalisti e giuristi. Ai primi è sempre stata rimproverata la scarsa attenzione e la sottovalutazione di regole giuridiche, attenti – soprattutto – all'individuazione degli elementi aziendalistici anche a scapito del rispetto delle norme giuridiche. Ai secondi è sempre stata rimproverata la scarsa conoscenza di regole o direttive tecniche.

Sotto tale aspetto, facciamo rinvio al Manuale sul Bilancio di FERRERO, DEZZANI, PISONI, PUDDU, *Contabilità e Bilancio d'esercizio*, Giuffrè, 2000, Cap. 24.

La necessità di trovare un linguaggio comune ha indirizzato le due comunità scientifiche verso la ricerca di regole condivisibili e di una concordanza di linguaggio, anche nell'ottica di evitare soluzioni spesso contraddittorie nella lettura dei Bilanci che,

nell'ottica della nostra indagine, potrebbero portare a conseguenze sanzionatorie di matrice penale.

Proviamo, dunque, a rappresentare sinteticamente queste "regole".

1) Al vertice, troviamo le **clausole generali**, richiamate dall'art. 2343, comma secondo, c.c. e, dunque:

- a) il postulato della **chiarezza**
- b) il postulato della rappresentazione **veritiera e corretta**

2) L'art. 2423bis, ai nn. 1-6, c.c. individua i **principi di redazione** e dunque:

- a) prudenza
- b) continuazione dell'attività dell'impresa
- c) iscrizione dei soli utili realmente conseguiti
- d) competenza
- e) considerazione dei rischi e delle perdite
- f) valutazione separata degli elementi eterogenei delle singole voci
- g) continuità dei criteri di valutazione

3) A fondamento di queste regole "normative" stanno i **principi contabili**, definibili come regole "tecniche" da utilizzarsi in sede di formazione dei Bilanci che attengono alle diverse fasi:

- a) **rilevazione contabile** delle operazione di gestione
- b) **redazione** dello stato patrimoniale e del conto economico (**principi di redazione- art. 2423bis c.c.**)
- c) **valutazione** delle attività e passività del capitale di Bilancio (**criteri di valutazione- art. 2426 c.c. e principi contabili nazionali ed internazionali**).

I *postulati*, individuati ai punti 1 e 2 sono i principi generali, fondamentali, sulla cui linea guida si generano i *principi contabili*, regole contabili sia di matrice normativa (di natura rigida) che di matrice professionale, generalmente riconosciute (di natura flessibile) ed emanate dalle organizzazioni dei Dottori Commercialisti e Ragionieri liberi professionisti (per quelli italiani) o da organismi internazionali (IAS) che presto sostituiranno i principi contabili nazionali.

Per un approfondimento della tematica delle "Fonti" dirette ed indirette del "diritto contabile" e della gerarchia delle fonti, nonché sulle "norme di un'ordinata contabilità"

ed "i corretti principi contabili" nel sistema delle fonti del "diritto contabile" mi si consenta il rinvio al mio testo "*Aspetti penali della contabilità d'impresa*"- Urbino 2001, par. 1.5 - 1.6- pag. 17-31.

Dovendo necessariamente, in questa sede, sintetizzare alcuni aspetti della tematica qui esaminata, si ricorda il pensiero della Suprema Corte di Cassazione sulla gerarchia dei *postulati* sopra enunciati.

Dottrina e Giurisprudenza si sono cimentate in tesi tendenti a sostenere il primato di un postulato sull'altro.

Dottrina e Giurisprudenza, anche autorevole, hanno sostenuto il primato del principio di verità, la cui violazione avrebbe determinato la nullità della delibera d'approvazione del Bilancio ex art. 2379 c.c., con la conseguenza che la violazione degli altri principi (chiarezza, precisione ed evidenza- ora, con il D.Lgs. 127/91 sostituiti con quelli analoghi di **chiarezza, verità e correttezza**) non potrebbero determinare la nullità del bilancio.

La Cassazione del 1996 (3.9.1996 n. 8048), dopo aver ricordato che l'orientamento della stessa Corte, enunciato in precedenti sentenze, era quello di considerare un bilancio redatto in violazione dei principi di chiarezza e precisione come **illecito**, ne ha tratto la conseguenza immediata che la relativa delibera d'approvazione deve ritenersi nulla ex art. 2379 c.c. per illiceità dell'oggetto. Con ciò prendendo le distanze da precedenti decisioni che vedevano nel principio di verità un primato sul principio di chiarezza, subordinando – questo – al primo. Non occorre spendere altre parole per convincere i lettori che se questa è la conclusione, un Bilancio "non vero", in quanto rappresentante informazioni "false" è altrettanto illecito e dunque, nullo.

In sintesi, secondo la Suprema Corte, il Bilancio è strumento d'informazione sia per i soci che per i terzi, e l'informazione è una forma di comunicazione che si fonda su notizie vere e su valutazioni che abbiano il requisito della ragionevolezza e della logicità. Quindi un bilancio, anche solo carente di informazioni, non è in grado di assolvere la sua funzione primaria e, quindi, deve considerarsi come non esistente e quindi nullo.

3.1 - Le conseguenze sanzionatorie penali di un bilancio illecito

Un Bilancio illecito è certamente nullo.

Non necessariamente è vero il contrario. Anche laddove possa essere stato violato uno dei postulati, è comunque sempre necessario il concorso dell'elemento soggettivo (dolo), perché anche l'eventuale fattispecie penale sia integrabile.

Inoltre, la nullità del Bilancio può determinarsi anche per motivazioni diverse, la cui conseguenza sanzionatoria è limitata all'aspetto civilistico senza ricorso alla tutela penale.

Il D. Lgs. 9 aprile 1991 n. 127, ha dettato regole precise per la formazione del Bilancio quanto alla sua rappresentazione e redazione, uniformando la lettura del Bilancio italiano a quello degli altri Paesi aderenti alla Comunità Europea.

Dai primi anni 1990, la tematica del Bilancio ha iniziato ad interessare anche la nostra Magistratura in modo costante. Erano i primi anni di "Mani pulite" ed il reato di falso in Bilancio divenne di moda e salì quotidianamente agli onori della cronaca.

La sua natura di reato *plurioffensivo* lo fece divenire strumento (qualcuno lo definì "*grimaldello*") di una metodologia d'indagini di tipo aggressivo, attraverso il quale la Magistratura inquirente poté accedere ad informazioni diversamente impossibili da acquisire.

Non è qui il caso di rivivere le vicende che hanno interessato ed animato il dibattito sulla vecchia formulazione dell'art. 2621 c.c. che, indubbiamente, rappresentava una forma esasperata di tutela penale, tanti erano gli interessi che tale norma aveva la pretesa di tutelare. L'articolazione della norma era poi di difficile interpretazione e la Dottrina spinse nella direzione di una necessaria modifica.

La modifica giunge con la Legge delega 3.10.2001 n. 366 che si pone il compito di procedere ad una razionalizzazione del sistema penale societario, sulla scia della già avvenuta riforma del sistema sanzionatorio penale in materia di reati tributari.

La razionalizzazione si attua attraverso il restringimento del numero di fattispecie penali, con la contemporanea introduzione di nuove ipotesi incriminatrici che Dottrina e Giurisprudenza da tempo sollecitavano (è il caso dell'infedeltà patrimoniale ex art. 2634 c.c., e della c.d. "corruzione tra privati" di cui all'art. 2635 c.c.). Nelle intenzioni del Legislatore delegante vi era l'obiettivo imprescindibile del rispetto dei principi cardine del diritto penale in termini di:

- a) determinatezza;
- b) tassatività dell'illecito in modo da garantire la conoscibilità del precetto;
- c) sussidiarietà della norma penale con contrazione dell'intervento penalistico e previsione di meccanismi di *post factum* che estinguono il reato nonché introduzione di illeciti amministrativi nel corpus della normativa penalistica;
- d) offensività intesa come selezione dei beni giuridici da tutelare con la sanzione penale e tipizzazione delle sole condotte realmente lesive di tali beni.

Sul versante dell'offensività si registrano le novità di maggior rilievo; infatti, si predilige la selezione delle modalità offensive dei singoli beni piuttosto che una ricostruzione in chiave di plurioffensività che tanti danni ha generato nella precedente normativa, consentendo una dilatazione smisurata di talune fattispecie, in particolare quella delle false comunicazioni sociali (c.d. falso in bilancio) prevista dal vecchio art. 2621 c.c.

Infine, si privilegia una "privatizzazione" dell'intervento penale, invero emblematica, prevedendo la procedibilità a querela di parte per una serie di fattispecie penali di particolare gravità come recenti fatti stanno a dimostrare.

Senza addentrarci troppo in tale tematica, ci si chiede se – in concreto – il Legislatore ha potuto vedere realizzate le sue aspettative, con particolare riferimento alle fattispecie previste agli artt. 2621-2622 c.c.

Da un'attenta lettura del D.Lgs. 11 aprile 2002 n. 61, sembra di trovarsi di fronte ad una norma precettiva priva di contenuto sostanziale.

Con la vecchia normativa dettata dall'art. 2621 c.c., gli interessi tutelati erano la completa e veritiera informazione societaria, la corretta gestione societaria, l'integrità del Capitale sociale, l'economia pubblica, ecc. Il patrimonio, nell'ambito dell'art. 2621 c.c., era tutelato soltanto in via mediata.

Con la riscrittura dell'art. 2621 (e dell'omologo 2622 c.c.) in apparenza non cambia molto; ma in concreto, l'intervento penalistico appare diretto esclusivamente alla sola tutela del "bene" patrimonio. La funzione informativa del Bilancio ha una qualche protezione esclusivamente nell'ambito della fattispecie prevista dall'art. 2621 c.c., in cui è relegata, peraltro, ad illecito contravvenzionale. Tutte le fattispecie a tutela degli interessi preesistenti sono "spuntate" (querela, *post factum* che estinguono il reato, beni protetti limitati ai soli beni istituzionali, scomparsa delle sanzioni interdittive).

Di più.

Sia la legge delega in materia di reati societari, sia la legge delega in materia di reati tributari, presentano evidenti profili d'incostituzionalità.

L'attribuzione di poteri così ampi al Legislatore delegato viola il principio della separazione dei poteri (principio di riserva di legge).

L'Esecutivo non può scrivere norme penali; non dovrebbe poter inserire neppure un avverbio, ricordando l'importanza che l'avverbio "fraudolentemente" ha avuto nella storia dell'art. 2621 c.c. (v.f.)

Chi ha deciso l'entità delle soglie di punibilità in materia di falso in bilancio? L'Esecutivo.

E così è accaduto in materia di reati tributari nell'ambito del D. Lgs. 74/2000.

Infatti, il Legislatore delegante, nell'art. 11, lett. a), n. 1, nell'indicare l'inserimento nella norma di opportune soglie quantitative, nulla dispone in ordine ai parametri né in ordine alla "misura" di rilevanza penale, rinviando, come se si trattasse di una norma in bianco, al legislatore delegato, vale a dire all'Esecutivo.

L'Esecutivo potrà scrivere un Regolamento di specificazione, nulla di più.

Viceversa la previsione delle barriere qualitative e soprattutto quantitative per la configurazione del reato equivale ad una definizione del fatto tipico e, dunque, alla creazione di una norma penale, modellando l'illecito penale in modo sostanziale in alcuni suoi elementi significativi, in palese violazione della riserva assoluta di legge. (Cfr. Musco, *Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 2001, 4769)

Il titolo del tema c'induce a limitare l'analisi alla presenza, nell'ambito della norma penalistica degli artt. 2621-2622 c.c., delle "barriere numeriche", rappresentate dalle soglie di punibilità che, in materia penale, rappresentano una novità di non poco conto. Anche il tema delle "valutazioni" di bilancio rientra in questo contesto, in quanto il Legislatore, dopo aver definitivamente ricondotto le valutazioni nell'ambito del precetto penale, superando radicalmente la dialettica pre-riforma in materia di valutazioni, ha tradotto il concetto di "ragionevolezza" delle valutazioni, coniato dalla Suprema Corte di Cassazione quale "dead-line" tra il lecito e l'illecito penale, in una formula aritmetica di dubbia legittimità, come vedremo in seguito.

4.1 - Della natura giuridica delle soglie di punibilità.

La previsione di una barriera della punibilità di determinate condotte costituita dalle c.d. "soglie di punibilità" trova la sua origine nella volontà del legislatore di criminalizzare soltanto fattispecie connotate da "rilevante offensività"

In materia penal-tributaria la fonte la si trova nell'art. 9 comma 2, lett. b) e c) della legge-delega n. 205/1999, laddove il legislatore ha peraltro una scelta preventiva di quali condotte potessero beneficiare di tale "franchigia" prevedendo, altresì, sia parametri proporzionali sia assoluti.

In materia penal-societaria si è già avuto modo di esplicitare le intenzioni del legislatore delegante che non pare abbiano trovato puntuale attuazione nella legge delegata.

Per finalizzare il nostro approfondimento, dobbiamo ora porci l'interrogativo su quale sia la natura giuridica delle soglie di punibilità.

Se le stesse, cioè, debbano considerarsi quale presupposto del reato, ovvero condizioni obiettive di punibilità o, piuttosto, elementi costitutivi del reato stesso.

Si ritiene di poter escludere subito la natura di "presupposto del reato" in quanto, anche a voler concedere che la percezione dell'evento sia un fatto indubbiamente preesistente rispetto alla condotta, il superamento della soglia consegue non già dal possesso del reddito (in tema reati tributari) ma dall'omessa dichiarazione di esso (il momento consumativo del reato è, infatti, fissato nel termine ultimo di presentazione della dichiarazione dei redditi).

In tema di reati societari il superamento della soglia consegue al deposito del bilancio contenente le mendaci esposizioni contabili.

La seconda ipotesi in ordine alla natura giuridica delle soglie di punibilità, consistente nella sua qualificazione quale condizione obiettiva di punibilità, merita qualche riflessione in più, pur non ritenendo di accedere a tale interpretazione.

Le condizioni obiettive di punibilità costituiscono, come è noto, un avvenimento futuro ed incerto tale da determinare la punibilità del colpevole *"anche se l'evento, da cui dipende il verificarsi della condizione, non è da lui voluto"*. (Cfr. art. 44 c.p.).

Si tratta, cioè, di eventi esterni al fatto criminoso che ne condizionano, comunque, la punibilità, di talché, secondo taluni Autori, per la sussistenza del reato (...) *"è sufficiente*

che il contribuente abbia agito al fine generico di evadere, senza che sia necessario accertare che egli abbia effettivamente voluto un'evasione dell'entità richiesta dalle norme incriminatrici per la concreta punibilità del fatto." (In tal senso si esprime L. Pistolesi – *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al Diritto*, 2000, n. 14, pag. 60, sul presupposto che le soglie di punibilità costituiscono condizioni obiettive di punibilità).

Che le soglie di punibilità non possano configurarsi quali condizioni obiettive di punibilità lo si ricava dall'interpretazione letterale della norma codicistica, dovendosi trattare di avvenimenti futuri ed incerti rispetto alla condotta.

Così non è, sia in materia di reati tributari che di reati societari.

Nel momento della materiale redazione della dichiarazione dei redditi o del bilancio, non vi sono possibilità d'accadimenti futuri, né tanto meno incerti.

Sia in materia tributaria che in tema di redazione di Bilanci, l'"incertezza" di un accadimento è di per sé oggetto di una specifica disciplina, attribuendo al soggetto attivo determinati comportamenti che non si conciliano con la struttura delle "condizioni obiettive di punibilità".

Il reddito interessato dalla dichiarazione e gli elementi costitutivi del bilancio sono storicamente consolidati nei documenti e nelle scritture contabili a supporto dei redditi da dichiarare e delle situazioni economico-patrimoniali da rappresentare.

L' esercizio o l'annualità cui gli adempimenti si riferiscono sono già stati consumati e la determinazione del reddito o delle rappresentazioni economico-patrimoniali sono supportate da regole date, secondo il principio di "*tempus regit actum*" e, quindi, non suscettibili di mutamenti normativi futuri aventi effetti retroattivi rispetto al momento della compilazione dei documenti inerenti ai fini della condotta.

Dunque, in materia di natura giuridica delle soglie di punibilità (Cfr. R. Bricchetti – L. De Ruggiero, *I reati tributari*, ed. " il Sole 24 ore ", Milano 1999, pag. 7. Tali soglie dovrebbero essere denominate "soglie di rilevanza penale" atteso che il reato non esiste quando l'ammontare dei proventi non dichiarati è inferiore alla soglia") deve parlarsi di **elemento costitutivo del reato**, atteso che il superamento di determinati elementi quantitativi, fissi o proporzionali che siano, che determinano la fattispecie, sono la conseguenza, il risultato dell'azione posta in essere dal soggetto.

Ne consegue che il superamento del limite quantitativo (la soglia) è sussunto nell'elemento soggettivo richiesto per la sussistenza del reato e, come tale, deve essere *"preveduto e voluto dal soggetto quale conseguenza della sua azione od omissione"*.

4.2 - Le "barriere" quantitative in genere

Come sarà agevole verificare dalla combinata lettura delle due diverse norme, il D.Lgs. 61/2001 si arricchisce, rispetto al D.Lgs. 74/00, di un'ulteriore soglia di rilevanza quantitativa, la cui natura appare alquanto emblematica.

Intendo riferirmi all'art. 2621, comma terzo, e all'art. 2622, comma quinto, c.c. che espressamente recita:

1) *"La punibilità è esclusa se le falsità o le omissioni non alterano in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo (n.d.r.: nell'ipotesi di falso in Bilancio consolidato) al quale essa appartiene."*

Le due norme proseguono precisando che la punibilità è in ogni modo esclusa.

2) *"se le falsità o le omissioni determinano una variazione del risultato economico d'esercizio, al lordo delle imposte, non superiore al 5% o una variazione del patrimonio netto non superiore all'1%."*

Ed ancora:

3) *"In ogni caso il fatto non è punibile se conseguenza di valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura non superiore al 10% da quella corretta."*

L'emblematicità cui intendo riferirmi attiene alla descrizione di cui al punto 1, ovvero alla clausola generale della *"non alterazione sensibile dei risultati di Bilancio"*.

L'aver inserito questa clausola generale in "testa" al capoverso, piuttosto che posporla all'indicazione delle soglie percentuali, come del resto era stato proposto in sede di lavori della Commissione preposta, non è cosa di poco conto.

Se fosse stata posposta ne sarebbe derivato che il Giudice, anche dopo la constatazione del non superamento delle soglie percentuali, avrebbe potuto ritenere comunque *"sensibilmente alterato il risultato d'esercizio o la rappresentazione patrimoniale e finanziaria"* e, dunque, ritenere comunque integrata la fattispecie di reato. O viceversa. Ciò avrebbe, in concreto, prodotto il risultato che le soglie avrebbero avuto un

carattere meramente indicativo e non vincolante, lasciando aperta la porta alla discrezionalità del Giudice, ed avrebbero potuto portare ad attuare discriminazioni tra un caso e l'altro.

La collocazione della clausola generale all'inizio del capoverso cambia radicalmente il concetto e lascia molteplici dubbi sull'effettiva praticabilità della clausola stessa.

L'unica possibile interpretazione circa l'applicazione della predetta clausola è riferibile alle situazioni in cui è sostanzialmente impossibile determinare il risultato economico a cui potersi riferire per calcolare lo scostamento percentuale e/o, ancora, quando sia impossibile determinare correttamente l'entità del patrimonio cui potersi percentualmente riferire. In tali situazioni, il Legislatore ha inteso proteggere i beni tutelati attraverso una norma di chiusura che, come le soglie percentuali, escludono la punibilità quando le falsità od omissioni non abbiano alterato in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società.

5.1 - Lettura penalistica del bilancio

Detto quanto basta in questa sede della "clausola generale", è opportuno ora tentare una lettura penalistica del Bilancio, facendo riferimento ai numeri che scaturiscono dall'applicazione a casi concreti delle soglie di punibilità percentualmente espresse dalla norma in esame.

Come si legge nella norma, i due parametri **alternativi**, si riferiscono l'uno al **risultato economico d'esercizio al lordo delle imposte**, e l'altro al **patrimonio netto**.

Negli esempi numerici che in precedenza sono stati proposti individuiamo in "620" il Patrimonio netto rilevante ai fini dei raffronti del parametro patrimoniale ed in "280" il risultato economico prima delle imposte d'esercizio.

E' dunque sufficiente un'alterazione di uno dei due parametri perché la fattispecie si ritenga, almeno sotto questo profilo, integrata.

Ma qui regna l'indeterminatezza più assoluta.

Intanto, il Patrimonio netto da considerare è quello risultante dal calcolo interattivo del patrimonio iniziale più o meno il risultato d'esercizio o solo il Patrimonio iniziale?

Poi, il Patrimonio può essere inficiato sia da un'alterazione delle componenti economiche d'esercizio che dalla rappresentazione di poste accese alle Attività o alle

Passività.

Quindi, dire che il 10% di "620", cioè "6,2" rappresenta il limite quantitativo dell'alterazione del Patrimonio netto, non è necessariamente una conclusione esatta. O, almeno, potrebbe non esserlo, con buona pace del principio di tassatività e di determinatezza del precetto penale.

Ancora, il riferimento è ad un'entità di Patrimonio "contabile" e non "economico". Il Capitale economico differisce sensibilmente dal capitale contabile e ciò non in conseguenza, necessariamente, di manovre fraudolente (ovviamente possono anche essere manovre fraudolente a generare – in parte – questo divario di valutazioni). Ora, sembra abbastanza naturale che uno scostamento di 6,3 nel Patrimonio netto di una società in start-up (cioè agli inizi della sua attività) rispetto ad una società che, a parità di entità contabile di Patrimonio netto opera con successo sul mercato da diversi anni, non ha la stessa valenza in termini di "offensività".

Il capitale economico di una società in start-up potrebbe essere uguale od addirittura inferiore all'entità numerica contabile presa a riferimento ("620"), mentre il Capitale economico della società in attività da molti anni sarà certamente superiore, se non altro per l'avviamento di cui sarà portatrice una simile Società. Quindi, la stessa entità d'alterazione, a parità di Patrimonio netto contabile ma con Capitali economici totalmente differenti, genererà le stesse conseguenze di natura penale.

Vi è poi da considerare la tematica delle riserve tacite e delle riserve occulte, la cui presenza determina un'alterazione della consistenza del patrimonio netto.

Mentre è pacifico che le riserve tacite, che si nascondono tra le c.d. "pieghe dei bilanci", quale conseguenza dell'applicazione del criterio di prudenza nella redazione del Bilancio (art. 2423 bis, n. 2 c.c.) non determinano situazioni penalmente rilevanti in quanto ricostruibili e trasparenti, le riserve "occulte" possono, viceversa, ricorrendo le altre condizioni di punibilità, dare corpo all'integrazione del reato di false comunicazioni sociali, in quanto scaturenti da una manipolazione delle poste patrimoniali attive e passive, attuate con le più variegate modalità (vedasi l'attuale caso Parmalat, ove ingenti risorse finanziarie erano state depositate presso un improbabile Fondo Epicurum).

L'ulteriore distinzione tra "riserve occulte illiquide" (come tali scaturenti da

sottovalutazione di poste attive o sopravvalutazioni di poste passive) e "riserve occulte liquide" (come tali scaturenti da effettivi flussi di denaro sottratti alla disponibilità formale della società, ma a disposizione degli amministratori in varie forme) è ulteriormente significativa. Mentre le prime, tutto sommato, nulla sottraggono alla società in termini patrimoniali, in quanto tutto resta nella disponibilità sociale, e dovrebbero avere una considerazione criminologica inferiore rispetto all'altra fattispecie, le seconde appaiono, viceversa, particolarmente insidiose. In generale, entrambe le fattispecie sono state trattate in pari misura nella considerazione che, comunque, comportano una rappresentazione falsa della situazione patrimoniale e finanziaria della società.

Nel nuovo sistema penale, poi, la differenza è priva di significato se non sotto l'aspetto dell'elemento soggettivo, potendosi concludere che le riserve illiquide, in assenza di una volontà fraudolenta, possano anche essere assimilate alle riserve tacite laddove siano state espressione di una condotta volta all'autofinanziamento della società o alla stabilizzazione di dividendi.

In tal caso, la sola presenza di una "*immutati veri*" non determina automaticamente la commissione del reato, in quanto l'elemento soggettivo che accompagna tale *immutatio* è in evidente conflitto con il dolo specifico che è richiesto per l'integrazione della fattispecie prevista dagli artt. 2621-2622 c.c., mancando l'ingiusto profitto richiesto dalla norma, che non può essere tale quello diretto a creare accantonamenti a favore della società per fronteggiare situazioni di crisi e quindi a salvaguardia della compagine sociale.

Non meno caotica appare essere la situazione sul versante dell'alterazione del risultato d'esercizio.

Qui il Legislatore ha certamente peccato d'ingenuità, fissando il parametro nel risultato economico prima delle imposte (nel nostro esempio rappresentato dal valore 280).

La voce "imposte dell'esercizio", soprattutto nelle grandi imprese e nei Gruppi societari, è una fucina di numeri che, spesso, sono del tutto discrezionali, anche se la tematica è vigilata dal principio contabile n. 25.-

La tematica delle imposte differite, attive o passive che siano, può determinare - in questa voce - significative variazioni sia positive che negative che possono generare

importanti scostamenti, non sanzionati dalla norma del 2621-2622 c.c., tali da poter offrire una rappresentazione del risultato netto d'esercizio totalmente falsa.

Se nel nostro esempio, il risultato netto di 160 è frutto di un accantonamento per imposte differite del tutto sproporzionato in relazione ad accertamenti fiscali in corso, tale fatto può determinare l'impossibilità di distribuire dividendi ai soci; ovvero può portare a conseguire perdite d'esercizio propedeutiche all'applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 2447 c.c. e 2482 ter c.c.

Viceversa, per favorire la distribuzione di utili agli amministratori, questi potrebbero ridurre corretti accantonamenti per le imposte d'esercizio o massimizzare, anche in violazione del principio contabile n. 25, le imposte differite attive, calcolandole, ad esempio, su perdite fiscalmente deducibili in presenza di previsioni negative sul conseguimento di risultati positivi nei futuri esercizi (condizione questa essenziale per procedere ad una simile "creditizzazione" della perdita), tale da rendere impossibile la fruizione della deducibilità delle perdite fiscalmente rilevanti.

E che dire delle valutazioni.

Il Bilancio è tutto una serie di valutazioni. Non vi è posta di Bilancio che non sia soggetta a valutazione; persino il denaro in cassa qualora sia rappresentato da valuta straniera.

E' certamente encomiabile il fatto che il Legislatore abbia riportato nell'ambito delle false comunicazioni sociali i "fatti" consistenti in valutazioni.

Resta l'indeterminatezza palese della norma.

Chi dirà mai quale sia la valutazione esatta a cui fare riferimento per decidere se sia o no superata la percentuale di scostamento tollerata?

Mi si risponderà certamente: il perito nominato dal Giudice.

Nulla di più indeterminato.

Se fosse possibile nominare 10 periti per redigere la valutazione di un magazzino di merci, di prodotti in corso di lavorazione e semilavorati di una fonderia di ghisa o del magazzino di un raccoglitore di rottami o, perché no, di un'azienda orafa, avremo tanti risultati valutativi diversi quanti sono i periti.

Questo non per sostenere che la norma pecchi certamente d'indeterminatezza, ma per dire quanto siamo ancora lontani da un'oggettività che, in materia penale, è indice di

determinatezza e tassatività.

L'ulteriore previsione che lo scostamento in tema di valutazioni estimative, deve essere **singolarmente considerato**, aggiunge altra indeterminatezza.

Quale significato attribuire a quest'espressione? Forse quello di evitare medie tra le voci oggetto di stima.

Ma il magazzino delle merci come andrà considerato?

Non c'è risposta sicura.

Forse tutti noi ci stiamo tardivamente accorgendo che la tipizzazione della fattispecie è solo apparente e che il criterio extralegale della **ragionevolezza**, forse, offriva risposte più omogenee rispetto ad un criterio che d'oggettivo, diciamo pure, ha solo l'apparenza.

Risparmio ai cortesi lettori, rinviandola a nuove "*extravaganze*" la tematica del "**falso in Bilancio consolidato**", (falsità che potranno essere, ovviamente, originarie o derivate) ove l'indeterminatezza regna ancor più sovrana, per le obiettive difficoltà di redazione del Bilancio di gruppo soprattutto in Gruppi con presenza di società controllate estere, le cui normative sono spesso in totale contrasto con quella nazionale, che richiedono, di conseguenza, interventi rettificativi che al massimo risponderanno al requisito della ragionevolezza, ma saranno il risultato di operazioni di rettifica che mal si conciliano con la previsione di soglie di punibilità, apparentemente, rigide.

6.1 - Conclusioni

La conclusione è agnostica, e finisce, se mi è permesso, con un interrogativo, che è possibile porci anche se abbiamo esaminato soltanto uno spaccato del tema della riforma penale societaria. Ma è uno spaccato significativo quanto basta per renderci conto della nuova situazione in materia.

Siamo di fronte ad una normativa "**soltanto**" incostituzionale o **anche** del tutto insufficiente a dare corretta tutela a beni giuridici che l'attualità – ogni giorno di più – consiglia di proteggere con strumenti penalistici più incisivi rispetto a quelli attualmente in vigore?

Non voglio dare una risposta, lasciando ai cortesi lettori la loro autonoma valutazione.

5.-LE SCRITTURE CONTABILI ED I REATI FALLIMENTARI

5.1.- La bancarotta fraudolenta documentale.

L'art. 216, n.2, del R.D. 16 marzo 1942 n. 267, recita:

"E' punito con la reclusione da tre a dieci anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore che:

1) (...) omissis (...)

2) ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari". Il legislatore, con tale norma, si propone di creare una regola che sanzioni penalmente chi, svolgendo un'attività imprenditoriale, opera in modo "fraudolento". E' chiaro che per qualunque tipo di attività imprenditoriale, i libri e le altre scritture contabili sono strumenti essenziali, ed il curatore fallimentare o il commissario giudiziale, deve poter:

- identificare i beni che possono essere liquidati;
- individuare i creditori che devono essere soddisfatti;
- formare lo Stato passivo con l'ausilio delle scritture contabili. Entriamo quindi, nel dettaglio della norma, anche conosciuta come "frode nelle scritture contabili".

L'art. 216 n. 2, prevede tre condotte dell'imprenditore che integrano la fattispecie:

- a) la sottrazione
- b) la distruzione
- c) la falsificazione

di tutte o parte delle scritture contabili.

Ed aggiunge:

allo scopo di procurare a sé o altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori.

Ed ancora,

ovvero li ha tenuti in modo tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del volume d'affari.

La concezione attuale che si è formata sulla norma de qua è quella che la stessa costituirebbe una forma speciale di bancarotta fraudolenta avente quale scopo la repressione della "frode documentale".

Ma tale interpretazione sembra voler dare una portata eccessiva alla norma. La vera *ratio* è quella (così come quella prevista all'art. 217 n. 2) di sanzionare la violazione degli obblighi contabili quale presupposto per un più difficoltoso svolgimento della procedura.

Quindi l'interesse tutelato si individua nella "ostensibilità" della Situazione Patrimoniale del debitore a tutela degli interessi dei creditori; e tale interesse é evidenziato laddove la norma paventa la impossibilità della ricostruzione del patrimonio e del volume d'affari quale evento caratterizzante la condotta illecita, nella ulteriore considerazione che tale affermazione va considerata di portata assolutamente generale.

5.2.-L'oggetto del reato

Oggetto del reato sono i libri e le altre scritture contabili, cioè qualunque tipo di libro o altra scrittura contabile rinvenibile nella sede legale o amministrativa della Società.

Quindi non solo i libri contabili di cui art. 2214 c.c., ma tutti i libri comunque obbligatori, quali:

- il libro giornale,
- il libro degli inventari,
- gli altri libri richiesti dalle dimensioni Aziendali (contabilità di magazzino, c/lavorazione, ecc.),

ma anche scritture facoltative, normalmente in dotazione dell'azienda teneva e tali da permettere la ricostruzione del Patrimonio e dei movimenti contabili e finanziari?

Se a tale quesito la risposta è positiva, si deve concludere che rileva anche la contabilità c.d. "nera", perché dalla contabilità nera possono certamente ricavarsi notizie utili per la ricostruzione dei movimenti e del patrimonio.

5.3.-L'elemento soggettivo del reato

Una chiave sintetica di lettura della norma ci permette di capire meglio l'elemento soggettivo del reato.

Sottrarre, significa nella fattispecie considerata, distogliere le scritture dalla loro sede naturale.

Distruggere, significa cancellare la materialità del documento, ma non per questo in tutti i casi ciò significa determinare le conseguenze previste dalla norma. Ad esempio, se il libro giornale dovesse cadere in una pozzanghera, venisse subito fotocopiato e poi (stupidamente) distrutto? In tal caso, la ricostruzione del Patrimonio e dei movimenti è in teoria possibile.

Falsificare, nella fattispecie, significa alterare l'originalità del documento attraverso una condotta tesa a rappresentare una diversa realtà, sia materiale che ideologica, dei fatti contenuti nel documento o nella scrittura.

Il dolo che qui è richiesto è quello che alcuni Autori hanno definito, in modo colorito, come "triplo dolo specifico"

Alla condotta alternativa di sottrarre, distruggere o falsificare, si aggiunge lo scopo:

- o di procurare a sé o altri un ingiusto profitto;
- o di arrecare pregiudizio ai creditori

Il fatto che il dolo specifico (o doppio dolo) sia intervallato dalla "o", significa che è comunque alternativo, non essendo necessario che si verificano entrambe le modalità psicologiche.

Sottrarre , Distruggere, Falsificare: a) per procurare ingiusto profitto;
b) per recare danni a terzi creditori.

Siamo di fronte, dunque, ad un reato di condotta e di pericolo concreto. Il bene giuridico protetto è la regolarità della formazione della contabilità in senso lato.

Altra condotta che integra il reato è l'aver tenuto i libri in guisa da non permettere la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari. Scopo della norma non è quindi la tutela generica del patrimonio del debitore a favore dei creditori, ma la tutela di interessi particolari degli stessi a conoscere il patrimonio destinato a soddisfare le loro ragioni ed i suoi movimenti anche ai fini di possibili recuperi alla massa attiva, verosimilmente per mezzo delle tutele di cui all'art. 67 l.f.

Se così è, allora la fattispecie di cui al 216, n. 2, l.f., non è una forma speciale di bancarotta fraudolenta.

5.4.- La bancarotta semplice documentale.

E' disciplinata dall'art. 217, 2° c., l.f.

Il delitto si consuma se il fallito nei 3 anni precedenti la dichiarazione di fallimento, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili previste dalla Legge o li ha tenuti in modo irregolare o incompleto.

La differenza con la bancarotta fraudolenta documentale si incentra:

- 1) nell'oggetto materiale del reato (qui sono considerati solo i libri contabili obbligatori)
- 2) nell'elemento soggettivo che comprende anche la colpa (il reato è punibile anche a titolo di colpa : distrazione – negligenza).

Come sopra accennato, il richiamo dell'art. 217/l.f. è alle sole scritture obbligatorie ex 2214 c.c. . Ma attenzione, le scritture richiamate dall'art. 2214 c.c., non si riducono ai soli due libri: il libro giornale ed il libro inventari, ma comprendono anche le altre scritture richieste dalle dimensioni dell'impresa.

Del pari non dovrebbero rilevare gli obblighi contabili richiesti da Leggi diverse dalle disposizioni del Codice Civile (es. libri IVA), senonché in molte realtà imprenditoriali, per l'imperversare della normativa fiscale, gli unici libri tenuti da una quantità enorme di imprenditori, sono quelli IVA.

Che dai libri IVA possano ricostruirsi tutti i movimenti contabili e che gli stessi siano sostitutivi, quanto ad efficienza, delle ordinarie scritture contabili c'è da dubitare. Ma la norma fiscale ha in effetti integrato e sostituito la norma codicistica, sicché se è notorio che per l'accesso alle procedure di amministrazione controllata e concordato preventivo è generalmente ritenuta sufficiente la tenuta dei libri imposti dalla normativa fiscale, ricorrendone le condizioni soggettive ed oggettive poste dalla specifica norma, va da sé che ai fini delle previsioni degli art. 216 e 217 l.f., i libri contabili tenuti, ritenuti adeguati dal Legislatore fiscale, non potranno evidentemente essere disconosciuti per le fattispecie ivi previste.

5.5- L'elemento soggettivo nel delitto di bancarotta semplice documentale.

Per la giurisprudenza soprattutto, e per parte della dottrina, per l'integrazione del reato è sufficiente la mera colpa (quindi anche condotta meramente omissiva), ma non tutti sono d'accordo in proposito. Nella norma non c'è alcun richiamo alla struttura della colpa, ma vale l'assunto che una volontà in tal senso sposterebbe il fatto nell'ambito della bancarotta fraudolenta.

Peraltro, quali le conseguenze dell'indole dolosa?

- se la contabilità è affidata a terzi, perché l'imprenditore sia chiamato a rispondere del reato, è necessario che abbia almeno previsto il comportamento del secondo consentendo, nei fatti, alla sua irregolare tenuta (dolo indiretto);
- nel caso di trasferimento dell'azienda è esclusa ogni responsabilità in capo all'imprenditore cessionario per violazioni commesse prima dell'acquisto.

Il reato ha, in ogni caso, natura di reato di pericolo presunto.

In ordine a tale argomento, merita una breve puntualizzazione il problema del piccolo commerciante esonerato dagli obblighi contabili ex art. 2214, c. 3, c.c.-

Se questi è stato dichiarato fallito, il fatto sta a significare che gli è stata negata la qualifica di piccolo imprenditore ed il giudice penale non potrà riesaminare la qualità in parola, perché la sentenza fallimentare fa stato nel procedimento penale.

La questione può essere risolta sotto il profilo dell'elemento soggettivo e questa è una indagine non preclusa al Giudice penale; cioè, se il soggetto dimostra che Egli si considerava piccolo imprenditore, nel senso della legge civile, e quindi si riteneva esonerato dall'obbligo della contabilità, non potrà essere punito in quanto il suo errore, qualora sussista, esclude il dolo, trattandosi di errore su norma diversa da quella penale che si traduce in un errore sul fatto che costituisce il reato (art. 47, c. 3, c.p.).

Va ora approfondito cosa voglia significare tenere i libri contabili in modo irregolare.

Come si è visto all'inizio della presente trattazione, l'irregolarità della tenuta delle scritture contabili significa non rispettare i criteri di ordinata contabilità, da identificarsi nel c.d. "metodo di partita doppia". Ma la contabilità, in genere, ed i libri contabili devono comunque essere tenuti correttamente, a prescindere dal fatto che sia usato o meno il metodo della partita doppia.

Se l'imprenditore altera, anche solo colposamente, pur dunque in assenza di dolo, registrazioni in partita doppia, il reato potrà dirsi integrato, laddove sia dichiarato il fallimento dell'impresa.

I libri devono essere tenuti secondo "norme di ordinata contabilità", e quindi, con il metodo della partita doppia. Se la contabilità sarà stata tenuta secondo le regole di ordinata contabilità, l'imprenditore non incorrerà mai la fattispecie di cui all'art. 217, 2° comma, l.f..

La tenuta incompleta riguarda invece l'omissione di registrazioni, puranche non dolosa. Allora la diversità con la bancarotta fraudolenta, nella fattispecie in cui si prescinda da ipotesi di sottrazione, distruzione e falsificazione, sta esclusivamente nell'elemento soggettivo.

Nell'art. 216, n. 2 l.f., la irregolare tenuta ha la finalità di non permettere la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari, allo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto ovvero di recare pregiudizio ai creditori; fattispecie, questa, del tutto esclusa nella previsione dell'art. 217, 2° comma, che si limita a punire la condotta, anche negligente dell'imprenditore, mai comunque finalizzata alla realizzazione delle finalità indicate dall'art. 216 l.f., che presuppongono un disegno criminoso, voluto, pensato e realizzato dall'imprenditore. L'art. 217 l.f. richiede, invece, che l'imprenditore adotti, nel suo operare nell'impresa, una diligenza non ordinaria, ma di tipo superiore, come si addice ad un soggetto che deve obbligatoriamente organizzare una struttura contabile, condotta che non può certamente richiedersi ad un qualunque cittadino.

5.6- Gli artt. 223 e 224 l.f. - La Bancarotta impropria.

Gli articoli 223 e 224 l.f., non attuano solo un semplice rinvio alle ipotesi degli art. 216 e 217 della stessa l.f., ma estendono l'applicazione delle pene ivi previste anche ad altre ipotesi di reato.

Secondo le disposizioni di cui all'art 223, 2° c., n. 1, l.f., come modificata dall'art. 4 del D. Lgs. 11/4/2002 n. 61, è integrata la fattispecie della bancarotta fraudolenta anche nel caso che soggetti attivi abbiano commesso alcuno dei fatti di cui agli artt. 2621-2622-2626-2627-2628-2629-2632-2633 e 2634 c.c. Il reato di bancarotta è, dunque,

integrato laddove determinati soggetti abbiano commesso taluni reati societari.

Ma - a differenza della precedente disposizione - l'integrazione della fattispecie di bancarotta non interviene più per il semplice fatto che il soggetto abbia compiuto precedentemente uno di questi reati, ma è necessaria l'esistenza del nesso di causalità tra il reato societario ed il dissesto della società.

In questi specifici casi, e nel presupposto dell'esistenza del nesso di causalità di cui sopra, le fattispecie di reati societari si "riconvertono" nella fattispecie di reato fallimentare. Non è una riconversione semplicemente "tecnica" ovvero di facciata, dettata cioè da esigenze di economie processuali (c'è il fallimento, si faccia un unico giudizio!). Si esaminino le pene edittali e ci si accorgerà che la riconversione dell'ipotesi di reato porta la sanzione prevista per i reati societari indicati che prevedono, al massimo, la reclusione fino a 5 anni (art. 2637 c.c.), a quella di cui all'art. 216 l.f. prevista da 3 a 10 anni.

Accertato quanto appena detto, va ora fatta una riflessione importante: Sappiamo che nel reato di bancarotta dell'imprenditore il fallimento è una condizione di punibilità. Ma nel fallimento della società il fallimento della stessa è ancora una condizione di punibilità?

La risposta deve essere negativa. Infatti i soggetti hanno già commesso i fatti di cui all'art. 223 n. 1 l.f., e sono già stati destinatari di sanzioni criminali; in questo caso il fallimento determina soltanto (eufemisticamente!) una condizione di maggiore punibilità, cioè una circostanza aggravante

L'intervenuta modifica legislativa non ha posto alla fattispecie un limite temporale. In teoria, risponderà, infatti, di bancarotta fraudolenta anche l'amministratore che, in epoca remota, avesse commesso uno dei fatti richiamati dall'art. 223, n.1 l.f. . Ma, a differenza della precedente lettera normativa, che riprendeva in modo che ben poteva definirsi aberrante, vecchi reati commessi dagli stessi soggetti, il nesso di causalità oggi richiesto tra reato societario e dissesto della società impone un collegamento che determina automaticamente un riferimento temporale, ancorché non previamente definito.

5.7- La responsabilità delle persone preposte alla gestione e controllo delle Società.

Art. 236, 2° c., n. 1.

Nel caso del Concordato preventivo e dell'Amministrazione controllata si applicano le disposizioni degli artt. 223 e 224 l.f. agli amministratori, sindaci, liquidatori, direttori generali per i fatti (di bancarotta) ivi previsti. Ma anche in assenza della dichiarazione di fallimento?

Si è visto che per questi reati la dichiarazione di fallimento è condizione di punibilità (per l'imprenditore) ovvero una circostanza aggravante (per le società).

Qualcuno ha affermato (ma, Antolisei è d'altro avviso) l'incongruenza delle disposizioni penali sulla bancarotta in relazione alle due procedure di Concordato preventivo e Amministrazione controllata. Queste procedure (minori rispetto al fallimento), sono un beneficio che si accorda all'imprenditore (o società) riconosciuto meritevole.

Inoltre, sarebbero penalizzati gli organi delle società, rispetto all'imprenditore individuale al quale la norma non si applica, con buona pace del principio d'eguaglianza in base al quale i fatti di bancarotta tra i diversi soggetti dovrebbero essere trattati con lo stesso metro sanzionatorio.

Secondo Satta, le disposizioni in esame si applicherebbero solo ai fatti commessi durante le procedure di Concordato preventivo e di Amministrazione controllata, anche in considerazione del fatto che durante la procedura gli Amministratori (e gli altri organi) restano in carica, "quasi" assumendo essi stessi la funzione di "organi" della procedura.

Il Ferri appare essere ancor più radicale. Secondo tale Autore, le disposizioni degli artt. 223 e 224 l.f. non dovrebbero applicarsi qualora le procedure non sfocino nel fallimento.

L'art. 236 l.f. n. 1 avrebbe quindi, secondo tale impostazione, la funzione di impedire che l'ammissione ad una delle due procedure (e spesso ad entrambe senza soluzione di continuità!) valga a precludere l'imputabilità, a titolo di bancarotta, in caso di successivo fallimento.

Ma così non pare essere. Infatti, così interpretando il precetto portato dall'art. 236 l.f., ne deriverebbe la conseguenza che la stessa sarebbe, a tutti gli effetti, una norma assolutamente superflua.

Né si comprende perché Ferri dubiti dell'applicabilità degli artt. 216 e 217 l.f. in caso di successivo fallimento, senza peraltro poter dare una risposta alla domanda, perché il principio così enunciato non possa poi valere per l'imprenditore individuale!

Alla tesi del Ferri ha comunque dato un'indiretta risposta la sentenza 268/1989 della Corte Costituzionale, cassando tale impostazione. Ma anche la tesi del Satta appare forzata, e ciò in ragione dell'abrogato art. 239 l.f., in ordine alla tematica della custodia cautelare obbligata che richiamava anche l'art. 236 l.f., aggiungendo espressamente "anche in rapporto all'art. 216, 1°, 2° co., l.f. (cioè reati commessi prima/dopo la dichiarazione di fallimento).

Quindi risulta esclusa l'intenzione del legislatore di limitare la punibilità ai soli fatti commessi durante la procedura.

Va, inoltre, osservato come neppure Satta riesca a risolvere l'aspetto del trattamento più favorevole riservato nella fattispecie all'imprenditore individuale.

Appare, infatti, del tutto ingiustificato che il 1° c. dell'art. 236 l.f. (falsità diretta ad ottenere il beneficio del Concordato preventivo o dell'Amministrazione controllata) sia limitato al solo imprenditore individuale.

Probabilmente il legislatore non ha affermato in modo esplicito l'applicabilità della bancarotta in questi casi all'imprenditore individuale ritenendo che, sussistendo fatti di bancarotta di seguito accertati, il Concordato preventivo potrebbe sempre essere revocato e dichiarato il fallimento.

Ma non si comprende perché questo discorso non potrebbe valere per le società.

Non è poi così facile revocare o annullare una procedura di Concordato preventivo una volta che l'imprenditore o la Società vi sia stato ammesso. Il presupposto della revoca del concordato è la dolosa esagerazione del passivo ovvero la sottrazione di una parte rilevante dell'attivo (art. 186 l.f.).

Viceversa, per l'Amministrazione controllata il Giudice delegato ha facoltà discrezionali (art. 192 l.f.) per disporre la revoca. Revoca che può, quindi, anche non essere disposta nonostante la presenza di fatti di reato.

Quindi, ne consegue un trattamento ingiustificatamente più rigoroso sotto quest'aspetto per le persone preposte alla gestione di società rispetto all'imprenditore individuale, per la cui punibilità è necessario che sia stato dichiarato il Fallimento,

mentre per la punibilità di amministratori, liquidatori, direttori generali e sindaci è sufficiente l'esistenza delle sole procedure di Amministrazione controllata o di Concordato preventivo.

In ordine poi all'asserita dubbia conciliabilità delle norme sulla bancarotta con le procedure di Amministrazione controllata e Concordato preventivo, Antolisei ritiene che il fatto di aver ottenuto i benefici nonostante i reati (perché il Tribunale ha ritenuto superiore l'interesse dei creditori o perché non si è accorto prima dei reati ecc.) non autorizza a pensare che questi debbano restare impuniti. In ogni caso, per il nostro diritto positivo, gli Amministratori, liquidatori, direttori generali e sindaci, concorrono nelle pene stabilite negli artt. 223 e 224 l.f., qualora abbiano commesso i fatti ivi previsti, sempre che ricorrano i presupposti per la loro integrazione (elemento oggettivo, soggettivo, nesso causale, ecc.) ivi incluso il dolo specifico, richiesto per l'ipotesi di bancarotta fraudolenta.

Merita un appunto, poi, la previsione portata dall'art. 236, 2 c. n. 2, l.f. All'istitutore si applica, in caso di Amministrazione controllata e Concordato preventivo la disposizione portata dall'art. 227 l.f.. E' una disposizione del tutto ingiustificabile.

L'istitutore, in tale situazione, risponde incondizionatamente di fatti che, se commessi dall'imprenditore individuale, costituirebbero reato solo in presenza di fallimento.

Non solo!

Il riferimento all'art. 227 l.f., richiama alla fattispecie del Concordato preventivo e dell'Amministrazione controllata anche il reato di cui all'art. 218 l.f. (ricorso abusivo al credito) a quello dell'art. 220 l.f. (denuncia di creditori inesistenti). *Sic stantibus rebus*, gli amministratori di società hanno sempre, rispetto all'istitutore (che tutto sommato, è figura minore, non solo in riferimento allo stesso dominus-imprenditore, ma anche rispetto all'amministratore stesso di società), un trattamento più favorevole a sua volta assolutamente ingiustificato.

Stranezze di una norma astrusa, mai veramente pensata in termini concreti.

6.- LE SCRITTURE CONTABILI ED I REATI TRIBUTARI

6.1.- La novella penal-tributaria in materia di scritture contabili - Premesse generali.

In attuazione della Legge delega 205/1999 è stato emanato il D. Lgs. 10.3.2000 n. 74 portante il titolo " Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 9 della legge 25.6.1999 n. 205."

La predetta nuova disciplina sostituisce per abrogazione espressa, la disciplina penal tributaria portata dal D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7.8.1982 n. 516.

La nuova disciplina muta profondamente i fondamenti posti a base delle condotte penalmente rilevanti, mutando i presupposti e riportando la tutela a difesa non già di comportamenti prodromici astrattamente finalizzati all'evasione, a prescindere dall'effettiva lesione degli interessi dell'erario (difesa che, a consuntivo, si è rivelata del tutto insoddisfacente), ma a definite e ridotte fattispecie particolarmente significative, lesive direttamente degli interessi erariali, connotate da rilevante offensività e dalla presenza di dolo specifico, riducendo quindi le ipotesi di reato previste dalla previgente normativa.

In tale ottica, sono state eliminate tutte le fattispecie contravvenzionali precedentemente previste ed introdotte fattispecie esclusivamente delittuose.

Ne consegue, quindi, che sono scomparse tutte le possibilità di oblazione e le conseguenti cause di estinzione del reato.

La scelta di ancorare la sanzione penale all'entità dell'evasione ha fatto, così, in modo che tutte le violazioni della norma sostanziale, anticipatorie della condotta effettivamente evasiva, siano divenute prive di rilevanza penale. Quindi, l'omessa fatturazione e l'irregolare tenuta delle scritture contabili, in precedenza incriminate ex art. 1 della l. 516/82, oggi sono penalmente irrilevanti.

Sintetizzando, l'attuale disciplina penal – tributaria prevede sette ipotesi delittuose, tutte punibili a titolo di dolo specifico, che così possono essere sintetizzate:

- 4 ipotesi relative ad

- Illeciti dichiarativi:**
- a) Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false (art. 2)
 - b) Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)

c) Dichiarazione infedele (art. 4)

d) Omessa dichiarazione (art. 5)

In tali ipotesi, la dichiarazione assume un ruolo primario, essendo il "momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione fiscale"¹⁰

- 3 ipotesi relative ad

Illeciti documentali (fiscali e contabili) ed al pagamento del tributo:

e) Emissione di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 e 9)

f) Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)

g) Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11)

I destinatari della nuova disciplina sono tutti i contribuenti, non esistendo fattispecie di reati propri.

Confronto tra:

PRINCIPI ESSENZIALI DELLA L. 516 e PRINCIPI DELLA NUOVA DISCIPLINA

A) Reati di pericolo presunto

"prodromici" all'evasione che

restava solo potenziale

A') Minori fattispecie, solo delittuose. Reati di evento, collegati al verificarsi di un concreto danno erariale.

Tutte fattispecie caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o del conseguimento di un indebito rimborso.

¹⁰ Cfr. Relazione al D.Lgs. 74/2000.

B) Elemento soggettivo:

dolo e colpa

B') Elemento soggettivo: solo dolo e non più ipotesi colpose

C) Rifiuto del principio di specialità

C') Attuazione del principio di specialità in base al quale, se un fatto è sanzionato sia da una norma penale sia da una norma amministrativa, si applica solo la norma speciale, ossia quella penale o quella amministrativa a seconda di quale delle due debba essere considerata speciale nella fattispecie.

D) Principio di ultrattività della Norma penale

D') Abrogazione del principio di ultrattività della norma penale ed applicazione del principio del favor rei. Per cui, anche nel settore penale-tributario, varranno, d'ora innanzi, le regole generali del diritto penale (art. 2 c.p.). Dovrà poi, essere valutato, caso per caso, se le vecchie sanzioni risultano ancora applicabili, ove la condotta sia ritenuta compatibile con la nuova norma secondo le regole generali.

E) Previsioni di soglie di punibilità solo per le ipotesi contravvenzionali

E') Previsioni di soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale solo per illeciti significativi.

6.2.- Le violazioni in materia di scritture contabili e bilanci. L'art. 3 del D.Lgs. 74/2000.

Le violazioni nella materia specifica sono disciplinate dagli artt. 3, 7 e 10, anche se l'art. 2 ne è in parte interessato.

La condotta delittuosa si estrinseca nel fatto di voler raggiungere lo "scopo di evasione o di indebito rimborso", in base ad una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie con l'utilizzo di mezzi fraudolenti (diversi dalle fatture false perché, in tal caso, la condotta sarebbe quella dell'art.2) idonei ad ostacolare l'accertamento.

Ovviamente, tali fatti devono essere sussunti nella dichiarazione annuale (IVA o dei redditi) perché, come si è già accennato, è con la dichiarazione che si realizza il momento consumativo del reato.

Laddove, poi, manchi l'uso di mezzi fraudolenti (artifici diversi dalle fatture false o altri documenti per operazioni inesistenti) che diano luogo ad una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" e "l'inidoneità ad ostacolare l'accertamento", la fattispecie sarebbe quella, sanzionata in modo relativamente meno gravoso, del successivo art. 4 (dichiarazione infedele).

Il problema serio, proposto dalla fattispecie de qua, già sollevato da parte della Dottrina, è quello di determinare, in concreto, se la violazione di obblighi di fatturazione e registrazione, integri o meno la fattispecie fraudolenta dell'art. 3, ovvero l'infedeltà prevista all'art. 4. E tanto con buona pace della certezza del diritto nell'ambito di una norma appena nata!

Comunque, perché sia integrata la fattispecie, devono congiuntamente concorrere due situazioni:

- a) concretizzarsi un'imposta evasa (riferita ad ogni singola imposta) superiore a Lire 150 ml.
- b) Un totale di elementi attivi sottratti ad imposizione (anche mediante utilizzo di elementi passivi fittizi) superiore al 5% degli elementi attivi in dichiarazione o, comunque, superiore a Lire 3 mld.

Cosa si intenda per "elementi attivi" (o passivi) è definito dall'art. 1 lett. b) del D.Lgs. 74/2000, intendendo per tali le componenti, espresse in cifre, che concorrono in senso positivo o negativo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai

fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Anche l'art.2 presenta un particolare elemento che interessa il tema qui trattato, laddove al punto 2 dà rilievo al fatto che ..."il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria". Tale ultima differenziazione (detenute e non registrate), sembra riferirsi alle ipotesi di soggetti non obbligati alla tenuta di scritture contabili. Un particolare abbastanza strano: sia l'ipotesi di cui all'art. 2 che quella di cui all'art. 3 prevedono la stessa pena edittale. Però l'art. 3 ha, quale specifica e differenziale dote, la previsione di una soglia di punibilità. E' curioso che due norme che presuppongono un notevole grado di offesa, sostanzialmente simile, abbiano poi in pratica una differenza abissale.

Nella prima ipotesi, l'entità potrebbe anche essere modestissima. Si riscontrano precedenti di condanna per falso in bilancio e frode fiscale per una carta carburante di poche centinaia di migliaia di lire, ritenuta falsa.

Ma la fraudolenza di cui all'art. 3 non è cosa da poco e non giustifica questa disparità di trattamento. E' invece, di solito, molto più sofisticata della falsa fatturazione ed è così sofisticata che è da presumere ulteriormente che il confine tra evasione ed elusione potrà essere oggetto di "incontri giudiziari" abbastanza frequenti.

6.3.- L'art. 7 del D.Lgs. 74/2000

E' una fattispecie ripresa da quella prevista in tema di sanzioni amministrative non penali (art. 6, c.1, del D.Lgs. 18.12.1997 n. 472¹¹) e rappresenta una delle più importanti novità della riforma penal tributaria. E' sancito che non rilevano sotto l'aspetto penale, con riferimento agli artt. 3 e 4 (Dichiarazione fraudolenta mediante raggiri e Dichiarazione infedele):

¹¹ Art. 6 - Cause di non punibilità

Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa. Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento.

a) le rilevazioni contabili (nelle scritture contabili e nei Bilanci) eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma che, comunque, siano effettuate sulla base di metodi costanti di imputazione contabile; nonché:

rilevazioni e valutazioni estimative che, seppur non corrette rispetto ai canoni convenzionali dati, vedono evidenziati in Bilancio i criteri concretamente applicati per le rilevazioni e valutazioni stesse.

b) non rilevano, in ogni caso, le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% dalla valutazione corretta.

La precisazione in ordine alla "franchigia" ha rilievo ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui alle lettere a) e b) degli artt. 3 e 4.

In estrema sintesi, potremo dire:

1.- che si tratta di due fattispecie in precedenza totalmente escluse dal sistema sanzionatorio tributario penale. In precedenza le discrasie relative alle annotazioni contabili in tema di principio di competenza di cui all'art. 75 del D.P.R. 917/86, mai hanno interessato l'aspetto sanzionatorio penale. Del pari, le valutazioni mai avevano sollecitato l'interesse del Legislatore penale, in quanto espressamente escluse per il riferimento dell'art. 4, lett. f) della L. 516, a fatti materiali.

2.- In tema di valutazioni la norma sembra, peraltro, diretta a facilitare, in modo evidentemente pretenzioso, il compito degli Uffici nel sanzionare, di fatto, in via amministrativa, tali comportamenti dietro il richiesto quanto, improbabile, "suggerimento" a fornire in Bilancio, da parte dei singoli contribuenti, i quali, al fine di escludere l'elemento soggettivo, dovranno indicare, dalla Relazione si evince che il documento deputato sia la nota integrativa, l'errore commesso o provare l'impostazione costante di una simile metodologia.

Ma se ciò può avere un senso in tema di valutazioni (si pensi alle imprese edili o alle imprese ad unica attività) non si riesce a comprendere il significato di una fattispecie che punisca il differimento (silente) del criterio di competenza!

3.- La fattispecie di cui al comma 2 dell'art. 7, va considerata una discriminante oggettiva della previsione della seconda parte del comma 1. La norma, in sostanza,

andrebbe letta, nel seguente modo:

ai fini di comprendere, o meno, tra le fattispecie di cui agli artt. 3 e/o 4, le valutazioni difformi, il dolo va escluso ogni qualvolta il contribuente fornisca in bilancio indicazione dei criteri adottati per pervenire a tali valutazioni. In sostanza, se i destinatari del Bilancio tra i quali va, ai presenti fini, considerata anche l'A.F., vengono correttamente informati di come sono effettuate tali valutazioni, sarà esclusa - *ex lege* - l'esistenza del dolo e, di conseguenza, il reato.

Il reato è certamente escluso se il differenziale non supera il 10% rispetto alla valutazione corretta a prescindere da ogni e qualunque indicazione in Bilancio.

Occorrerà vedere se e come tale previsione si coordinerà con quella dell'art. 2621 c.c. e con quella del sistema sanzionatorio non penale, nella previsione dell'art. 76 comma 6 del D.P.R. 917/86.

E ciò a voler tacere delle problematiche in tema di valutazioni ai fini IVA (autoconsumo, destinazioni dei beni extraziendali) di cui, allo stato, non è il caso di fare cenno.

Alcune discrasie sulle quali occorrerà riflettere:

- gli imprenditori individuali e le società di persone che non redigono Bilancio CEE e comunque non hanno una formalizzazione del deposito del Bilancio, in quale documento dovranno dare comunicazione dei diversi criteri adottati? Può essere sufficiente il libro inventari?
- Se si incorre in errore nell'interpretazione del criterio di competenza, come sarà possibile darne spiegazione nella nota integrativa? Di solito un soggetto che compie un errore di valutazione non ha, certamente, la coscienza di darne giustificazione. Non se ne rende conto, e se così è come può pensare di dovere una spiegazione. Vero è il contrario: chi vuole sbagliare per propri obiettivi si darà carico di dare una giustificazione e liberarsi della sanzione penale.
- Quali saranno i soggetti maggiormente interessati da tale normativa, i piccoli od i grandi imprenditori? Sembra, decisamente, i piccoli in quanto la loro struttura li porta più facilmente a raggiungere le soglie minime di "franchigia", in quanto l'entità minima del fatturato o degli elementi attivi abbassa, di fatto, anche la soglia di punibilità.
- Chi dirà quale è la valutazione corretta in riferimento alla quale si potrà

affermare che la valutazione operata dal contribuente è, invece, falsa?

- Perché un comportamento costantemente errato va premiato mentre
- un'episodica diversità di rilevazione o valutativa va punita?

In verità, l'interrogativo che ci si pone è se fosse proprio necessaria una simile norma per una condotta erronea già tutelata da una specifica sanzione amministrativa non penale.

Dai primi commenti sembra proprio di *No*.

6.4.- L'art. 10 del D.Lgs. 74/2000

La materia, nella L. 516/82, era disciplinata espressamente dall'art. 4 lett. b), che considerava delitto (in forma analoga all'art. 216 l.f.) la distruzione o l'occultamento, in tutto o in parte, delle scritture contabili di cui era obbligatoria la conservazione, "in modo da non consentire la ricostruzione del volume d'affari o dei redditi".

Si era giunti, in vigore della 516/82, a ritenere che la fattispecie di reato fosse integrata soltanto ove fosse resa impossibile la ricostruzione del giro d'affari e/o del reddito¹², in presenza, comunque, di dolo specifico. Ci si era posti, peraltro, il dubbio in ordine alla differenza tra tali ipotesi di reato e quella prevista dall'art. 1, comma 6, della L. 516/82.

La previsione attuale, all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 punisce con la reclusione da 6 mesi a 5 anni (quindi con una sanzione edittale ridotta rispetto ad altre fattispecie) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulti o distrugga in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo tale da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Sostanzialmente non cambia nulla.

¹² Cass. Pen. Sez. III 12/10/94 n. 2121 in il Fisco 1995 pag. 5081.

Restano dunque d'attualità le problematiche relative alla definizione accurata di "distruzione" ed "occultamento" ai fini dell'integrazione della fattispecie. Per distruzione si può intendere sia soppressione materiale del libro o del documento, sia la sua inutilizzabilità (es. cancellazione, abrasione della parte scritta), mentre l'occultamento potrà realizzarsi solo con la fraudolenta sottrazione al controllo delle scritture.¹³

Per certa Dottrina¹⁴ il verbo "distruggere" va inteso come qualunque operazione di combustione, lacerazione ecc, capace di rendere inutilizzabile un documento¹⁵, quindi anche rendendolo inutilizzabile attraverso cancellature, abrasioni e altre tecniche finalizzate alla "distruzione intrinseca" del documento o della scrittura contabile. Il verbo "occultare" va viceversa inteso come nascondimento dello stesso documento in modo da renderlo irreperibile nella sua materialità.¹⁶

Il testo dell'articolato inizia con: "Salvo che il fatto costituisca reato più grave".

Il riferimento, nell'attuale norma, ha un preciso senso in relazione alle diverse pene edittali previste dal D.Lgs 74/2000, rispetto alle previsioni dell'art. 4 della L. 516/82, invece punite tutte con un'identica pena (salva un'attenuante all'art. 4/f).

In tal senso è plausibile che la condotta di distruzione ed occultamento sia assorbita dalla più grave fattispecie prevista all'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri raggiri) ed anche dall'art. 216 l.f., qualora la condotta sia finalizzata alla richiamata fattispecie.

Vi è da annotare che, diversamente dalla altre ipotesi di reato, in tal caso non vi sono previste soglie di punibilità.

Resta ancora da segnalare che non si è in presenza di un reato proprio, in quanto la norma fa riferimento a "chiunque" che tenga, oggettivamente, la condotta finalizzata alla distruzione o all'occultamento.

¹³ Iorio-Lacerenza, *"I reati tributari"* Rimini 1996 pag. 271.

¹⁴ Perini, op. cit. pag. 115.

¹⁵ Marra, *"La frode fiscale per distruzione delle scritture contabili"* - Il Fisco 25/1884 pag. 6148.

¹⁶ Cassaz. pen. 13/4/78 in Cass. Pen. mass. anno 1978 pag. 1317.

Come già accennato per altre ipotesi (art. 216 l.f.), il fatto che sia possibile la ricostruzione *ex-aliunde* del volume d'affari o dei redditi (anche attraverso il reperimento della c.d. contabilità nera") non è causa scriminante della condotta, dovendosi ritenere integrato il reato nell'oggettiva distruzione/occultamento delle scritture obbligatorie.

L'elemento soggettivo va individuato nel dolo specifico di evasione (per sé, per altri o per ottenere e far ottenere indebiti rimborsi) sicché la distruzione accidentale dei documenti non integra la fattispecie.

6.5.- Casi applicativi in tema di scritture contabili.

Già in vigore dell'art. 4, lett. b) della L. 516/82, si discuteva di situazioni particolari che rappresentavano, palesemente, delle discrasie. Con l'abrogazione della norma portata dalla L. 516/82 e la novella ex art. 10/74, non cambia granché, stante che la nuova norma è una pedissequa riformulazione della preesistente normativa nella particolare fattispecie delle scritture contabili.

La domanda che ci si poneva, e che ci si continuerà a porre, è se nel concetto di contabilità occultata o volontariamente distrutta possa rientrare la c.d. contabilità "nera".

Si è sempre affermato che, affinché sia integrata la fattispecie del delitto de quo, rileva il fatto che dall'occultamento o dalla distruzione derivi l'impossibilità della ricostruzione del volume d'affari o del reddito del soggetto.

E' verosimile che occultare la prima nota della "contabilità nera" o i libretti ove sono depositati ingenti somme possa, al limite, impedire la ricostruzione del volume d'affari. Se così fosse i libretti di deposito e la prima nota "nera" costituirebbero l'oggetto materiale del reato.

Ma allora, in tale ipotesi, sarebbe sufficiente provare che il soggetto ha compiuto operazioni in "nero" per integrare la fattispecie di reato di cui alla norma.

Sembra di poter affermare in proposito che ciò che rileva è che l'occultamento di documentazione sia "funzionalmente" collegato con la contabilità legale, non essendo sufficiente la semplice distruzione di alcuni documenti, pur di notevole importanza.

Quindi, l'azione criminosa non può che essere tale se toglie alle scritture contabili la

funzione probatoria che è loro propria e, dunque, se la condotta non fa venir meno questa funzione probatoria viene di conseguenza meno anche l'oggetto materiale del reato.

Ne deriva che la situazione va valutata caso per caso e laddove l'entità ed il peso specifico dell'attività non contabilizzata, ovvero "contabilizzata in nero", è così ingente e rilevante, intervenendo la distruzione o l'occultamento di questa e dunque la sua sottrazione alla ricostruzione del volume d'affari, non potrà disconoscersi, in linea di principio, la possibilità dell'applicazione della norma in questione.

Parte della Dottrina sostiene che il reato si considera integrato quando la contabilità "nera" distrutta costituisca l'unico mezzo idoneo a permettere la ricostruzione del volume d'affari o del reddito.

Questo può significare solo una cosa e cioè che la contabilità "ufficiale" o non esista fin dall'inizio o sia comunque del tutto inattendibile.¹⁷ All'epoca della vigenza della Legge 516/82, non si comprendeva quale differenza, sotto tale aspetto, vi fosse tra la previsione dell'art. 4, lett. b) con quella dell'art. 1, c.6, L. 516/82.

Sull'argomento altra parte della Dottrina,¹⁸ sostiene quanto in precedenza affermato circa l'esigenza del collegamento funzionale della documentazione sottratta con la contabilità legale.

L'ipotesi proposta porta ad ulteriori interessanti fattispecie, che costituiscono tutt'altro che casi di scuola essendo viceversa situazioni che le vicende delle verifiche tributarie portano all'attenzione degli esperti quasi quotidianamente.

Ad esempio, che succede se viene distrutta la contabilità legale, per fini di evasione, ma viene rinvenuta una contabilità generale che permette una ricostruzione del tutto attendibile del volume d'affari e del reddito del soggetto ? O ancora, se indipendentemente dal rinvenimento di una contabilità generale sia comunque possibile una ricostruzione "ex - aliunde"? Qui regna l'anarchia massima.

¹⁷ Vedasi Perini, op. cit. pag. 116 ove richiama PADOVANI in "Responsabilità e processo" pag 217.

¹⁸ Caraccioli, "Condotta permanente e permanenza degli effetti nella fattispecie criminosa" in Riv. It. Dir. Proc. Pen. 1960 pp. 87-88.

Si va dall'ipotesi di Antolisei, che trova fondamento nella esigenza di coerenza con il principio di offensività del reato per sostenere che, in tale caso, non c'è delitto, anche in considerazione del fatto che il Giudice può ben valersi della collaborazione di un perito, fino ad Altri¹⁹, nella vigenza della legge 516/82, che ritenevano applicabile soltanto la fattispecie contravvenzionale di cui all'art. 1, comma 6, L. 516/82.

Per Altri ancora²⁰ dovrebbe evitarsi una interpretazione "abrogans" della norma ed in coerenza con il carattere di "reato ostacolo" della fattispecie e ritenersi integrato il reato di cui all'art. 4/516, lett. b), (ora art. 10/74), ogni qualvolta sussista una "obiettiva" difficoltà alla ricostruzione del volume d'affari e del reddito del contribuente, a nulla valendo il fatto che successivamente si dovrà comunque pervenire "ex aliunde" alla ricostruzione della posizione, che deve così ritenersi già compromessa.²¹

¹⁹ Perini, op. cit. pag 117.

²⁰ Marra, "Frode fiscale per distruzione scritture contabili" in Il Fisco n. 25/1994.

²¹ Cassaz. III Sez. pen. Sent. 194 del 13/1/1992.

6.6.- Le conseguenze penali della conservazione delle scritture in luoghi "alieni" e del rifiuto di esibizione

Altra ipotesi piuttosto frequente nella realtà delle imprese è quella che si rinviene nella situazione in cui la contabilità venga conservata in un luogo diverso da quello dichiarato o quella derivante dal rifiuto di esibizione delle scritture contabili.

Sono note nel diritto sostanziale le conseguenze della mancata tenuta della contabilità²² e le relative sanzioni amministrative. Le norme sostanziali, emanate in tempi antecedenti alla L. 516/82, fanno in proposito confusione terminologica, accomunando il rifiuto alla sottrazione e all'impedimento.

L'interrogativo in proposito è se questa ipotesi possa determinare l'applicazione, ora, dell'art. 10 del D.Lgs. 74/2000.

Manca al riguardo una casistica giurisprudenziale. E' comunque un aspetto delicato, che si presta ad una soggettivazione se non a una vera discrezionalità in relazione alla fattispecie.

Per decidere occorrerà, di volta in volta, considerare il comportamento del soggetto prima e durante le operazioni di verifica.

In Dottrina, per quel poco che in proposito si è scritto, prevale l'orientamento a ritenere che la semplice conservazione in luoghi diversi, laddove ciò non ostacoli seriamente l'accertamento ed attuandosi l'immediata messa a disposizione dei verificatori delle scritture contabili, non determinava l'integrazione della fattispecie dell'art. 1, né tantomeno della fattispecie dell'art. 4, lett. b), dell'abrogata L. 516/82²³ ed ora dell'art. 10/74.

E', come si è detto, un argomento che non ha avute molte occasioni per essere trattato in quanto la conclusione, proposta dalla scarna dottrina, non pare essere così elementare, dato che non si vede quale differenza passi tra l'occultamento delle scritture di cui all'art. 10/74 ed il rifiuto della esibizione ai fini dell'accertamento del reddito.

²² Art. 51 DPR 600/73 e art. 55, 2° c., n. 1 DPR 633/72.

²³ Trib. Monza 14/6/1984; Goglioli, in Boll. Trib. 1985 pag. 71. 86

Alcuni Autori ritengono che il rifiuto di per sé non sia in grado di integrare la condotta tipica del reato se i libri sono conservati nel luogo previsto e siano rinvenibili in seguito ad ordinaria attività di perquisizione dei locali.

Inoltre, il nascondere i libri contabili in luogo diverso da quello previsto per la conservazione integra l'ipotesi dell'occultamento se è accompagnato dal rifiuto di esibizione, anche se poi tali scritture saranno sequestrate a seguito di perquisizione.²⁴

6.7.- Le presunzioni nella disciplina penal tributaria.

In tema di presunzioni, riferite in particolare modo all'accertamento induttivo, al redditometro ed ai coefficienti presuntivi, va precisato che le opinioni, sia in Dottrina che in Giurisprudenza, sono contrastanti; soprattutto si riscontra una posizione totalmente acritica da parte dei Pubblici Ministeri e sovente dei GIP di fronte alle segnalazioni di reato prodotte dagli Uffici Finanziari, basate su accertamenti redatti in base ad elementi presuntivi, redditometri e coefficienti di redditività, anche in contrasto con le risultanze delle scritture contabili, ove queste siano prescritte.

Una recente decisione della Corte di Cassazione²⁵ ha stabilito la rilevanza delle presunzioni tributarie ai fini della affermazione della responsabilità penale dell'imputato "purché sia sancita da motivazione adeguata e logica" concorrendo, peraltro, altri elementi probatori.

Per approfondire tale argomentazione è propedeutico fissare alcuni punti fondamentali.

E' dunque bene ricordare che :

1. Con la L. 516/82 fu abolita la pregiudiziale tributaria sancendo così la piena autonomia dell'Autorità Giudiziaria rispetto agli accertamenti operati dalla Amministrazione Finanziaria e questo comporta che, in linea di massima, non possono essere trasferiti nel campo dell'accertamento dell'illecito penale tributario gli stessi criteri usati dalla Amministrazione Finanziaria.

²⁴ Bricchetti - De Ruggiero; opera citata pag. 201 e Cassaz. pen. Sez. III 26/3/1991.

Sancita la separazione tra le due sfere operative, i reciproci accertamenti dovrebbero essere tra loro ininfluenti ed in questo senso l'art. 12, dell'abrogata L. 516/82, costituiva una deroga di non poco conto, con l'ulteriore e definitivo portato del nuovo art. 20/74 che sancisce definitivamente la separazione tra i due diversi procedimenti.

2. La deroga dell'art. 12/516 portava con sé una prevalenza dell'accertamento del Giudice penale rispetto all'accertamento amministrativo e questo, ancorché oggi disatteso altre che dalla Giurisprudenza di Cassazione, anche dal Legislatore fiscale (art. 20 del D.Lgs. 74/2000) determina la necessità di ricordare a noi stessi alcuni principi fondamentali che devono costituire dei limiti alla utilizzabilità delle presunzioni, intese quali forme probatorie, in materia penale.

Ed in tal senso non pare inopportuno richiamarsi al principio di legalità di cui all'art. 25, c. 2, Cost. e all'art. 1 c.p. con la conseguenza che le fattispecie penali devono essere tassativamente definite nei loro elementi costitutivi ed essere oggetto di specifica valutazione da parte del Giudice penale.

Ed ancora l'art. 24, c. 2, Cost. sancisce l'inviolabilità del diritto di difesa ove, tra le sue forme, c'è senz'altro quella del diritto di non collaborazione con l'Autorità Giudiziaria, principio sintetizzato dall'antico brocardo "*nemo tenetur se detegere*". E, dal silenzio dell'imputato, non potrà desumersi un elemento probatorio indiziante a danno dell'imputato stesso, né potrà, il silenzio, essere considerato quale fatto noto dal quale risalire al fatto ignoto (cioè la responsabilità dell'imputato).

Infine l'art. 27, c. 1, Cost. sancisce essere, la responsabilità penale, una responsabilità di carattere personale, il che presuppone uno svincolo della fattispecie penale da figure oggettive precostituite (es.: redditometro), imponendo viceversa una ricostruzione soggettiva del fatto.

²⁵ Cassaz. Sez. III pen. 27/9/95 n. 9865 in Corriere Tributario n. 2/1996, pag. 121.

Per cui l'adozione ai fini probatori di strumenti quali le presunzioni "iuris et de iure" o "iuris tantum" sconfesserebbe, ed in modo pericoloso, una corretta tendenza che ha determinato la scomparsa dal procedimento penale (e del processo in particolare) di ogni regola di prova legale per ragioni di ordine morale più che politico.²⁶

Una limpida sentenza della Giurisprudenza di merito,²⁷ testualmente in proposito recita "(...) le presunzioni fiscali assolute non valgono nel processo penale per una duplice ragione, la prima di principio e la seconda di tipo esegetico. In linea di principio infatti una "fictio iuris" così tassativa come è quella della presunzione assoluta, è ben difficilmente conciliabile con i principi propri della responsabilità penale personale e con le regole di prova storica, proprie e tipiche del processo penale. In linea esegetica, d'altro canto, si rileva facilmente che il codice di procedura penale non solo contiene una specifica e tassativa regola di valutazione delle prove per presunzione (art. 192), sicché ben può dirsi che ogni presunzione nel processo penale rileva unicamente e soltanto per il suo valore logico (gravi, precise e concordanti) e non mai per il suo valore legale (in applicazione della regola di libero convincimento del giudice), ma contiene anche addirittura un espresso divieto (art. 193) di recepimento delle regole di prova legale operanti in altri rami dell'ordinamento. Da tale premessa consegue che quella presunzione, nel ramo penale, opera solamente come "praesumptio hominis" e deve essere misurata esclusivamente sul metro dell'art. 192 c.p.p. ".

Quindi, attesa l'irrilevanza di presunzioni assolute e relative nel processo penale, resta da focalizzare l'attenzione sulla rilevanza penale delle presunzioni semplici.

La Cassazione ha attribuito, in modo sostanzialmente consolidato, a tali presunzioni la rilevanza di meri indizi, che ben possono costituire fonte di prova qualora siano logica conseguenza di fatti oggettivi e univoci risultanti dal processo, ed in tal senso possono concorrere alla formazione del libero convincimento del Giudice.²⁸

²⁶ Cordero, "Proc. Pen." 8° ed. 1985, pag. 850.

²⁷ Trib. di Pesaro 31/08/97 n. 137, Pres. ed Est. Casula.

²⁸ Cassaz. Pen. Sez. III 10/05/1984, n. 4367 - 24/05/1984 n. 4852.

Tornando alla più recente decisione della Cassazione in precedenza citata, va detto che la stessa è nella linea delle precedenti e del tutto coerente con il disposto dell'art. 192 c.p.p. in forza del quale il Giudice è tenuto a valutare la prova dando conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati (comma 1).

Lo stesso 192 c.p.p., al 2° comma, dispone che "l'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi non siano gravi, precisi e concordanti", precetto del tutto equivalente a quello stabilito, nel campo civilistico, dall'art. 2729 c.c. in tema di prova per presunzioni.

Quindi l'art. 192 c.p.p. impegna il Giudice penale ad un preciso riesame e ad una valutazione critica di tutti gli elementi contenuti in un atto di accertamento prodotto con metodo induttivo, al fine di verificare se gli indizi ivi contenuti siano gravi, precisi e concordanti.

Il Giudice penale non potrà dunque "adagiarsi", in modo pedissequo, sull'accertamento dell'Ufficio basato su presunzioni tributarie, su indici e coefficienti di redditività, ancorché questi siano previsti dalla normativa fiscale, in quanto, come si è puntualizzato in precedenza, la responsabilità è personale ex art. 27, c. 1, Cost. e quindi deve essere soggettivamente valutata.

Per cui nulla quaestio se il Giudice penale terrà conto anche di tali criteri standards per la valutazione presuntiva della evasione, ma non potrà utilizzarli in maniera acritica, essendo elementi da considerare solo in via eccezionale e non applicabili in via generale nel rispetto del principio di legalità di cui al richiamato art. 25, c. 2, Cost. e art. 1 c.p..

Ed atteso che l'imputato è tutelato dal principio costituzionale della presunzione di non colpevolezza ex art. 27, c. 2, Cost., l'onere della prova competerà all'accusa, senza che dal silenzio dell'imputato stesso possa ricavarsi una qualunque presunzione di colpevolezza.

La Giurisprudenza di merito (pare opportuno citare quella del Tribunale di Pesaro²⁹, piuttosto prolifica e attenta in proposito) ha sempre puntualizzato che il fatto penale va provato "in via storica e non in via presuntiva" essendo impraticabile il trasferimento in sede penale del criterio dell'accertamento induttivo previsto in materia tributaria "posto che il criterio presuntivo non può superare quello di non colpevolezza costituzionalmente garantito".

In tema di redditometro,³⁰ viceversa, negli ultimi tempi la Cassazione è apparsa abbastanza equivoca,³¹ tanto poco condivisibile da essere considerata pericolosa³² per le conseguenze potenzialmente aberranti che potrebbero derivare se la sentenza emessa dovesse trovare ulteriori successive conferme giurisprudenziali.

Nella motivazione della sentenza de qua si afferma, infatti, che il Giudice penale può avvalersi, per il formarsi del suo libero convincimento, dei medesimi elementi che determinano le presunzioni secondo il c.d. "redditometro", anche se non con efficacia di certezza legale, ma quali dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori,³³ così da farne discendere, *in primis*, la fondatezza della quantificazione del reddito (e ciò appare assurdo, dato che, "non è accettabile l'applicazione acritica della pretesa capacità contributiva e reddituale scaturente dalle figurative induzioni del redditometro, ritenendo il reddito effettivo dogmaticamente pari a quello determinato sinteticamente"³⁴) e, conseguentemente, determinandone a cascata la integrazione della relativa fattispecie penale.

Tale interpretazione verrebbe dunque legittimata da elementi non contenuti nella legge, ma in atti amministrativi (gli elementi pertinenti al redditometro ed ai coefficienti presuntivi sono infatti contenuti in atti amministrativi quali devono considerarsi i Decreti Ministeriali).

²⁹ Trib. di Pesaro, Sent. 03/10/1985 n. 384 in Corr. Trib. n. 6/1986, pag. 377.

³⁰ D.M. 21/07/1983 poi sostituito dal D.M. 10/09/1992.

³¹ Cassaz. Pen. 12/07/1991, n. 7491 in Corr. Trib. n. 35/1991, pag. 2609.

³² Voghino, Nota a sentenze - Trib. Trieste 17/10/1992 n. 315 in Boll. Trib. n. 2/1993, pag. 172.

³³ Così anche Trib. Trieste 17/10/1992 n. 315 in Boll. Trib. n. 2/1993, pag. 172.

La conseguenza immediata è che la decisione del Giudice penale non può così essere affatto autonoma in quanto non fondata sul proprio libero convincimento.

Va dunque in conclusione riaffermato che la responsabilità penale dell'imputato non potrà concretizzarsi, mancando caratterizzazioni soggettive in ordine alla vicenda processuale ed alle relative risultanze probatorie, espungendo dal processo stesso ogni forma di presunzione di tipo astratto e generale pur rilevante ai fini dell'accertamento tributario.

AGGIORNAMENTI D.L. 4 LUGLIO 2006, N. 223

Il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, ormai noto come decreto *Bersani-Visco*, convertito nella Legge 4.8.2006 n. 248, con l'art. 35 comma 7, contenente le "misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale", ha introdotto due nuove figure di reato, che vanno ad inserirsi nel testo del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, disciplinante i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto

In particolare, dopo l'art. 10 bis del citato D.Lgs. n. 74/2000, sono stati aggiunti l'art. 10 ter (Omesso versamento di IVA) e l'art. 10 quater (Indebita compensazione).

Con l'art. 10 ter il legislatore disciplina, quale delitto, l'omesso versamento dell'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

In virtù dell'espresso richiamo all'art. 10 bis del medesimo D.Lgs. n. 74/2000, l'omesso versamento dell'IVA assume tuttavia rilevanza penale soltanto quando l'ammontare è superiore a € 50.000,00 per periodo di imposta.

E' prevista la pena della reclusione da sei mesi a due anni, a cui si aggiunge, come per tutti i delitti tributari, le pene accessorie stabilite dall'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000.

L'elemento soggettivo, trattandosi di delitto, è costituito dal dolo generico, vale a dire la semplice coscienza e volontà di omettere il versamento dell'IVA dovuta.

Presupposto del reato è la presentazione da parte del contribuente della dichiarazione annuale, fermo restando che, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000, "non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del

termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto". Per cui è da ritenersi che il contribuente, il quale abbia omesso del tutto la presentazione della prescritta dichiarazione annuale, debba rispondere non già di questo reato, bensì del delitto, peraltro più grave, di "omessa dichiarazione" di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, sempre che sia superata la soglia di punibilità di € 77.468,53 prevista dalla norma.

V'è da interrogarsi se di tale delitto possa rispondere anche colui che, in seguito ad accertamento, sia ritenuto responsabile di aver presentato una dichiarazione infedele o fraudolenta, e come tale oggetto di rettifica da parte dell'A.F. con comminazione di una maggiore imposta dovuta superiore ad € 50.000,00. Secondo le prime interpretazioni dottrinali, in assenza di un'espressa clausola di riserva del tipo *"fuori dai casi previsti dagli artt. (...) ovvero "salvo che il fatto costituisca più grave reato"*, il reato in questione potrebbe astrattamente concorrere con i delitti di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele di cui agli artt. 2, 3 e 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

Il tenore letterale del nuovo art. 10 ter, laddove parla di IVA "dovuta in base alla dichiarazione annuale", indurrebbe però a ritenere che il legislatore abbia voluto fare riferimento alla sola dichiarazione presentata dal contribuente e non anche a quella rettificata dall'ufficio. Con la conseguenza che la norma incriminatrice finirà per colpire non soltanto le c.d. "cartiere", società fittizie create all'unico scopo di far evadere l'IVA a terzi, le quali emettono fatture soggettivamente false, incassano l'imposta e, anziché versarla all'Erario, la spartiscono tra i soggetti concorrenti al reato.

Ricadranno infatti nella sfera di applicazione dell'art. 10 ter anche quei contribuenti che, pur avendo presentato una dichiarazione fedele, non abbiano poi provveduto al pagamento dell'IVA dovuta, magari a causa di sopravvenute difficoltà economiche.

Sul punto, peraltro, la giurisprudenza formatasi in relazione al previgente reato di omesso versamento di ritenute di cui all'art. 2, secondo comma, della legge n. 516/1982, ha costantemente ritenuto che la momentanea mancanza di liquidità non sia una causa di giustificazione e che, dunque, il reato sussista anche in tale frangente.

La disposizione di cui all'art. 10 quarter, ha invece un raggio d'azione più ampio, poiché non riguarda soltanto l'IVA, ma – nei medesimi limiti di € 50.000,00 per ciascun periodo d'imposta indicati nell'art. 10 bis, cui viene fatto rinvio, punisce, con la reclusione da sei

mesi a due anni, "chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti".

Sono cioè interassi quei soggetti che. Mediante un'indebita compensazione, omettono di versare qualsiasi imposta per un ammontare superiore alla suddetta soglia.

AGGIORNAMENTI D.L. 1° LUGLIO 2009 N. 78

La confisca per equivalente in materia tributaria

L'estensione della confisca per equivalente, di cui all'art. 322-ter c.p., ai reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter e 11 D.lgs. 74/2000 in materia tributaria, introdotta con *Legge Finanziaria 2008* (art. 1 co. 143, L. 24 dicembre 2007 n. 244) deve essere considerata frutto di una esigenza avvertita dagli Organi competenti i quali, da tempo, hanno individuato nelle misure ablativo lo strumento giuridico per poter recuperare, concretamente, le somme dovute a saldo dell'obbligazione tributaria originata dall'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria nonché dall'eventuale condanna in sede giudiziaria. L'innovazione della Finanziaria 2008, quindi, va ad implementare ulteriormente le potestà attribuite ai funzionari della riscossione e vuole costituire una risposta alle critiche, a volte fondate altre non, rivolte all'Amministrazione accusata di riscuotere una quota minima del debito d'imposta definitivamente accertato, a motivo della mancanza di beni sui quali esercitare l'azione di riscossione coattiva.

Scudo fiscale: i profili penali nella cornice della premialità

La disciplina dello "scudo fiscale" introdotta dall'art. 13 bis del D.L. 78/2009, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009 n. 102, nonché le modifiche apportate con D.L. n. 103/2009 (convertito con modificazioni dalla L. 141/2009) contempla una serie di reati tributari, spingendosi oltre la "classica coppia" di fattispecie della dichiarazione infedele e della omessa dichiarazione (ex artt. 4 e 5 D.Lgs. 74/2000) originariamente previste dal D.L. 78/2009, per le quali viene previsto il meccanismo premiale dell'esclusione dalla punibilità penale. Tra i principali reati possiamo menzionare: la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. 74/2000), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, citato decreto) e l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), le false

comunicazioni sociali (art. 2621 c.c.) e le false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci e dei creditori (art. 2622 c.c.); per questi ultimi reati annoverati nel codice civile deve sussistere un collegamento causale con quelli tributari.

Al testo originario dell'art. 13-bis, comma 3, del D.L. n. 78/2009, il quale prevedeva che *“il rimpatrio o la regolarizzazione si perfezionano con il pagamento dell'imposta e non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria”*, la legge n. 141/2009 ha aggiunto - dopo *“giudiziaria”* - le parole *“civile, amministrativa ovvero tributaria”* e, alla fine del periodo, ha altresì introdotto l'inciso *“con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”*. La legge *ubi dixit, voluit*: il riferimento esplicito alle sedi civili, amministrative e tributarie finisce per escludere proprio quella penale dall'ambito di applicabilità del provvedimento. Per rintracciare la disciplina in materia di processo penale non resta allora che fare riferimento alla previsione, contenuta nel comma 4 dell'art. 13-bis, secondo la quale l'effettivo pagamento dell'imposta *“produce gli effetti”* ex art. 14 della legge 23 novembre 2001, n. 409; secondo tale disposizione *“il rimpatrio non produce gli effetti estintivi (...) quando per gli illeciti penali (...) è già stato avviato il procedimento penale, di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza”* (comma 7 della citata legge). Il rinvio alle disposizioni della legge del 2001 consente di approdare ad un punto fermo: la non punibilità, per i reati previsti dallo scudo fiscale 2009, non opera nel caso in cui la dichiarazione riservata intervenga successivamente all'inizio di un procedimento penale. L'utilizzo del termine *“procedimento”* preclude qualsiasi intervento interpretativo volto a circoscrivere gli effetti della disposizione alla sola fase processuale (quella, cioè, che si apre con l'esercizio dell'azione penale): ostacolo insuperabile, per la fruizione dei benefici della legge n. 141/2009, è pertanto l'avvio di un procedimento penale di cui l'interessato abbia avuto conoscenza *“formale”*. Nella prospettiva processual-penalistica, impediscono l'operare della causa di non punibilità l'iscrizione del nome della persona sottoposta ad indagini nel registro delle notizie di reato (nel caso in cui essa abbia fatto rituale richiesta di riceverne comunicazione alla procura della Repubblica ex art. 335, comma 3, c.p.p.), l'invio della informazione di garanzia (art. 369 c.p.p.), la notifica della informazione sul diritto di difesa (art. 369-bis

c.p.p.), la notifica dell'avviso di conclusione delle indagini (art. 415-bis c.p.p.), l'invito a rendere interrogatorio (art. 375 c.p.p.); a questi devono aggiungersi i cc.dd. atti equipollenti alla informazione di garanzia, cioè quelli che ne esplicitano i contenuti minimi - elencazione delle norme che si assumono violate, data e luogo del fatto di reato - e quindi: la perquisizione, il sequestro probatorio, l'avviso relativo alla effettuazione di accertamenti tecnici non ripetibili, l'invito a presentarsi per il compimento di un atto garantito ex art. 364 c.p.p., la richiesta di incidente probatorio formulata dal pubblico ministero, la richiesta di proroga delle indagini preliminari allorché notificata all'indagato, l'ordinanza del giudice che applica una misura cautelare personale o reale, il decreto di convalida del verbale di arresto in flagranza. Non impedisce - viceversa - l'operare della causa estintiva la conoscenza di fatto (informale) dell'avvio del procedimento penale, nemmeno qualora questa concerna, ad esempio, un procedimento a carico dei concorrenti nel reato.

Incontrovertibile la conclusione che discende dal quadro fin qui delineato: il legislatore non esprime alcun favore nei confronti di chi, portato a conoscenza nei modi e con le forme previste dalla legge di un procedimento penale avviato, comunque tenti di lucrare effetti premiali che non gli spettano.

AGGIORNAMENTI D.L. 31 MAGGIO 2010 N. 78

Il D.L. n. 78 del 2010, poi convertito in legge n. 122 del 2010, nel Titolo II intitolato "Contrasto all'evasione fiscale e contributiva" ha riformulato in chiave più "severa" l'art. 11 del D.lgs. 74/2000, disciplinante il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

L'art. 11 del D.lgs. 74/2000, in attuazione dell'art. 9, comma 2, lettera a), n. 4), della legge delega 25 giugno 1999, n. 205, nella sua precedente formulazione prevedeva che: *"Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad € 51.645,69 aliena simulatamente o compie altri*

atti fraudolenti sui propri o su altri beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva".

L'art. 28, comma 4 del D.L. n. 78 del 2010, al fine di rendere più severa e rigida l'applicazione dell'art. 11, è intervenuto prevedendo:

1. l'abbassamento della soglia di punibilità da € 51.645,69 ad € 50.000;
2. l'inserimento di un ulteriore comma che prevede un aumento della pena, qualora, la somma che il contribuente intende sottrarre sia superiore a 200 mila euro, c.d. aggravante;
3. l'introduzione di un'ulteriore fattispecie incriminatrice.

Con l'introduzione del secondo comma dell'art. 11 è stata prevista, appunto, un'ulteriore fattispecie delittuosa, legata all'ipotesi di transazione fiscale, che punisce con la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni: *"chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila".*

Con il D.L. n. 78 del 2010 viene, inoltre, introdotta nell'alveo dell'art. 11 un'ipotesi aggravante, che punisce con la pena della reclusione, da uno a sei anni, (rispetto all'ipotesi di cui al primo e secondo comma che prevedono la reclusione da sei mesi a quattro anni) coloro che pongono in essere le condotte previste dai commi 1 e 2 dell'art. 11 *superando la soglia di punibilità di euro 200.000.*

AGGIORNAMENTI D.L. n. 138/2011 CONVERTITO NELLA LEGGE 148/2011

La sanzione penale dell'illecito tributario è materia normativa in continua evoluzione ed aggiornamento: oggi a modificare ulteriormente il portato del D. Lgs. 74/2000 è il comma 36-vicies semel dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011 a modificare ed aggiornare la materia.

Viene dunque stabilito uno speciale termine di prescrizione del reato a cui si aggiunge, quale novità normativa, un limite di accesso alla definizione concordata della pena.

Costituiscono oggetto del nuovo intervento legislativo le previgenti ipotesi attenuate di cui al co 3 degli artt. 2 e 8, le soglie quantitative di punibilità di cui agli artt. 3,4 e 5, le pene accessorie di cui all'art. 12, la circostanza attenuante del debito tributario di cui all'art. 13 ed, infine, il termine di prescrizione.

In sintesi, il legislatore si è preoccupato di abrogare disposizioni che prevedevano diminuzioni di pena, di abbassare le soglie di punibilità, di prevedere – quale ulteriore pena accessoria, per i delitti di cui agli artt. Da 2 a 10, una limitazione al riconoscimento della sospensione condizionale della pena (art. 12), di limitare i benefici del pagamento del debito tributario, rendendoli peraltro condizione per l'accesso al rito del "patteggiamento" (art. 13) e di aumentare il termini di prescrizione dei delitti dichiarativi oltre quello previsti dagli artt. 8 e 10.

Quindi, in sin tesi, gli aspetti più significativi si possono così riassumere:

- è abrogato il co 3 dell'art. 2 e così, specularmente, il co 3 dell'art. 8, con la conseguente espulsione dal sistema penal-tributario dell'ipotesi attenuata di responsabilità per la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Quindi, ora, anche fatti di modesta rilevanza non trovano, nella norma specifica, una qualunque forma di attenuazione, salvo poter ricondurre l'ipotesi di lieve danno patrimoniale alla generale previsione di cui al n. 4 dell'art. 62 del c.p.. Certamente questo porterà ad un aumento considerevole del carico giudiziario. Stesse considerazioni per l'abrogazione del co. 3 dell'art. 8.

In questa fattispecie, si ravvisa una discrasia di non poco conto, laddove si annoti che l'emittente, reo del fatto di aver emesso fatture o documenti per operazioni inesistenti, si trova nell'impossibilità di dare seguito al pagamento del debito tributario e, di conseguenza, si vedrà negare l'accesso alla procedura ex art. 444 cpp, ovvero alla definizione della pena mediante "patteggiamento", diversamente dalla fattispecie di cui all'art. 2.

- Sono cambiate le soglie di punibilità previste dall'art. 3, dall'art. 4 e dall'art. 5. Ora, l'art. 3 prevede (congiuntamente) un'evasione d'imposta superiore a € 30.000,00 rispetto alla previgente soglia di € 77.468,53, e un ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante

indicazione di elementi fittizi passivi, superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, superiore a 1 milione di €, rispetto alla previgente previsione di € 1.549.370.70: e così per i successivi articoli dove si fissa in € 50.000,00 (in luogo di 103.291,38) la prima soglia con la riduzione ad € 2 milioni della soglia superiore e, infine, fissando in € 30.000,00 l'ultima soglia di cui all'art. 5;

- Impossibilità di riconoscere il beneficio della sospensione condizionale della pena qualora, congiuntamente, l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari e l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a 3 milioni di € (previsione riferita agli artt. Da 2 a 10, escludendo gli artt. 10-bis, 10-ter- 120-quater e 11).