



30492/15

ACR

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

UDIENZA CAMERA DI
CONSIGLIO
DEL 23/06/2015

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. AMEDEO FRANCO
- Dott. VITO DI NICOLA
- Dott. ELISABETTA ROSI
- Dott. VINCENZO PEZZELLA
- Dott. ENRICO MENGONI

- Presidente - SENTENZA N. 1464/2015
- Consigliere -
- Consigliere - REGISTRO GENERALE N. 1402/2015
- Rel. Consigliere -
- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

PROCURATORE DELLA REPUBBLICA PRESSO IL TRIBUNALE
DI PESCARA
nei confronti di:

inoltre:

avverso l'ordinanza n. 311/2014 TRIB. LIBERTÀ di PESCARA, del
29/12/2014

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. VINCENZO
PEZZELLA;

lettr~~te~~ sentite le conclusioni del PG Dott. *Cesario Angelillis*, che ha
chiesto di dichiarare l'inammissibilità di entrambi i ricorsi.

DEPOSITATA IN CANCELLERIA

IL 15 LUG 2015

IL CANCELLIERE
Luana Mariani

Udiz. difensor A

*chiedere l'inammissibilità il ricorso del PG ed acco-
gliere il doppio ricorso.*

che ha chiesto di

RITENUTO IN FATTO

1. Il GIP del Tribunale di Pescara con decreto del 24.11.2014 disponeva il sequestro preventivo, per equivalente, delle disponibilità liquide e dei beni mobili
(In relazione alla seguente incolpazione provvisoria:

a) Reato p e p dall'art. 4 del DLgs 74/2000 perché, nella qualità di liquidatore della società sri, al fine di evadere le imposte sul reddito e sul valore aggiunto, indicava nella dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta 2007 elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo e elementi passivi fittizi, per un ammontare complessivo di euro 885.029,41 essendo l'imposta evasa complessivamente pari ad euro 409.539,00. In particolare: compensava con la registrazione "rinuncia canone locazione" affitti attivi per euro 24.000,00 con la registrazione "omaggi alla clientela" Iva su vendite per euro 4.800,00; nello specifico, tali scritture rettificavano la scrittura effettuata in data 2/1/07 con cui la società registrava la fattura attiva emessa in pari data nei confronti di

(socio di maggioranza della sri) di importo pari ad euro 24.000,00 oltre IVA al 20% (4.800,00) relativamente al canone di locazione per l'anno 2007 del fabbricato sito in Pescara via l-angolo vi ; in tal modo riduceva, al contempo, l'utile di bilancio ed il reddito imponibile di euro 28.800,00; non inseriva, ricorrendone i presupposti nel 2007, la sopravvenuta insussistenza di spese perdite od oneri iscritte in bilancio in precedenti esercizi nella voce di conto "fatture da ricevere" e pertanto imponibile ai sensi dell'art. 88 del DPR 917/86 per un ammontare pari a euro 30.729,17; ometteva di dichiarare ai fini IRES la plusvalenza di euro 81.986,24 derivante dalla differenza tra il valore netto di stima ed il valore contabile del conferimento di ramo di azienda alla s.r.l.; nello specifico l'elemento attivo veniva compensata con artifici contabili privi di fondamento giuridico; operava una illegittima diminuzione del reddito imponibile IRES pari ad euro 743.514,00 attraverso una indebita indicazione al rigo RF 58 della dichiarazione dei redditi mod unico SC 2008 relativa all'anno di imposta 2007, di una variazione in diminuzione dello stesso importo;

Commesso in Pescara il 21/08/08

b) Reato p e p dall'art. 2 del DLgs 74/2000 perché, nella qualità di liquidatore della società sri, al fine di evadere le imposte sul reddito e sul valore aggiunto, contabilizzando nel 2007 costi di ricerca e sviluppo per euro 356.000,00 relativi ad indagini di mercato di cui alle false fatture n. 71217 del 17/12/07 dell'importo di euro 126.000,00 e n. 71227 del 27/12/07 dell'importo di euro 230.000,00, entrambe emesse dalla LTD (con sede in Bulgaria), indicava elementi passivi fittizi relativi all'anno di imposta 2007.

Commesso in Pescara il 21/08/08

c) Reato p e p dall'art. 4 del DLgs 74/2000 perché, nella qualità di liquidatore della società sri in liquidazione, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicava minori basi imponibili ai fini delle imposte dirette mediante la mancata contabilizzazione di un elemento positivo di reddito pari ad euro 732.480,00 generato dalla iscrizione di un debito (voce "cessioni contratti") in realtà non dovuto. In particolare la Sri ha iscritto costi per acquisto immobile per euro 1.412.400 + IVA (totale 1.694.880,00) a fronte di un pagamento di euro 962.400,00 e di un debito di euro 732.480,00 già oggetto di espressa rinuncia da parte del creditore, pertanto quest'ultimo doveva considerarsi un elemento positivo di reddito. Commesso. In Pescara il 29/09/08

Con ordinanza del 29.12.2014 il Tribunale di Pescara in funzione di riesame, accoglieva la richiesta di riesame avverso il decreto del GIP di Pescara suddetto con riferimento al reato contestato sub c) disponendo la restituzione all'avente diritto di quanto in sequestro corrispondente all'importo dell'imposta evasa; confermava nel resto il provvedimento del GIP quanto ai capi a) e b) e autorizzava il sequestro delle somme di denaro liquide e, in mancanza, di beni mobili ed immobili, nella disponibilità di fino alla concorrenza dell'importo di euro 292.059,71.

2. Ricorrono avverso detto provvedimento sia il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Pescara, che, a mezzo del proprio difensore, deducendo i motivi di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

Il PM presso il Tribunale di Pescara:

a. Erronea motivazione per travisamento dei fatti e quindi erronea applicazione della legge penale o di altre norme giuridiche, di cui si deve tenere conto nell'applicazione della legge penale con riferimento alle norme sul sequestro e a quelle tributarie (artt. 4 D.Lvo 10 marzo 2000 n. 74; art. 606, comma 1°, lett. b) e c) c.p.p. e 88 del DPR 917/86)

Con la decisione in data 29 dicembre 2014 il Tribunale del Riesame di Pescara stabiliva che, nell'ipotesi di reato prevista dall'art. 4 Dlvo 74/2000 " ... per quanto concerne i fatti relativi alla società s.r.l., oggetto del capo c), l'istanza di riesame è fondata atteso che — effettivamente — gli stessi fatti, sia pure con riferimento a diversi imputati, hanno formato oggetto di approfondita ed ineccepibile analisi da parte del GUP in sede nella sentenza — divenuta irrevocabile — del 2 aprile 2014. Il Gup con argomentazioni non contestate da alcuno e davvero non contestabili, ha escluso che l'acquisto di un immobile ad un prezzo inferiore

— in assenza di diversi elementi di indagine — possa di per se generare un elemento positivo di reddito, per di più tassabile. In sintesi, la S.r.l si è limitata a succedere nella posizione contrattuale di un precedente promissario acquirente () che, a sua volta, aveva già operato il versamento di rate del prezzo concordato dall'appaltatore; è dunque ineccepibile la condotta contabile della S.r.l che nella propria contabilità iscrive la complessiva posizione contrattuale acquisita dal suo dante causa. Come pure sottolineato acutamente dal GUP, eventuali anomalie dell'operazione potrebbero al più registrarsi nella collegata vicenda con la società e con l'appaltatore, ma da ciò non deriva affatto l'erroneità o la frode del contegno di S.r.l, in assenza di altri specifici elementi di indagine".

Si osserva che la decisione appare adottata in violazione e/o falsa applicazione dell'art. 4 D.Lvo n. 74/2000 e dell'art. 88 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917.

Erroneamente, secondo il PM ricorrente, il Tribunale di Pescara attribuisce rilevanza decisiva ai fini dell'accoglimento del ricorso, alla circostanza, peraltro pacifica, anche perché confermata dalla sentenza citata, secondo cui l'immobile è stato pagato ad un prezzo inferiore rispetto al valore di mercato.

Tale circostanza si assume in ricorso essere assolutamente irrilevante per le ragioni che seguono.

Nell'ordinanza impugnata i giudici accolgono parzialmente l'istanza di riesame proposta dalla parte escludendo la tassabilità nel caso di acquisto di un immobile a prezzi inferiori rispetto a quanto concordato dal prezzo dell'appaltatore. Tale asserzione, che pure apparirebbe fondata di per sé partirebbe da una valutazione dei fatti sbagliata. Infatti, come si evince chiaramente dalla comunicazione inviata alla Procura della Repubblica dall'Agenzia delle Entrate, depositata il 25/3/13, la vicenda contrattuale sottostante l'elemento positivo di reddito che si assume dall'accusa non contabilizzato sarebbe completamente diversa e più complessa rispetto a quanto assume nell'ordinanza del Tribunale del Riesame. Infatti il bene immobile di cui si tratta non sarebbe semplicemente stato acquistato ad un prezzo inferiore, bensì, come descritto nell'informativa della GdF e nella comunicazione dell'Agenzia delle Entrate, sarebbe stato ceduto dall'appaltatore al prezzo di euro 1.412.400 oltre Iva.

Tale prezzo sarebbe stato corrisposto in parte dal primo promissario acquirente (Spadaccini) per euro 732.480,00 e per euro 962.400,00 dalla srl, come tra l'altro evidenziato dai giudici del Tribunale di Pescara nell'ordinanza in esame.

Tuttavia la successione nella posizione contrattuale da parte dei soggetti interessati non sarebbe ad avviso del PM ricorrente irrilevante ai fini fiscali. Infatti la srl contabilizza l'acquisto dell'immobile alla voce "merci conto

acquisti" per intero (1.412.400,00 + Iva) Iscrivendo in contropartita il pagamento effettuato per 962.400,00 euro e, per la parte restante, 732.480,00 euro di debito verso fornitori. In realtà questo debito, però, per esplicita previsione contrattuale, non sussisterebbe in quanto, nella scrittura privata lo Spadacini dichiarava testualmente: *"Detta somma di euro 962.400,00 comprensivo di Iva sarà pagata direttamente dalla S.r.l. alla S.n.c. al momento dell'atto di acquisto dell'immobile... omissis... e con il pagamento di tale somma il sottoscritto si intenderà tacitato dichiarando fin d'ora di non avere più nulla a che pretendere dalla S.r.l."*.

I giudici del Riesame, dunque, erroneamente - secondo la tesi del PM ricorrente - non tengono conto della vicenda relativa al debito iscritto in bilancio che, invece, sarebbe di fondamentale importanza. Infatti la somma di 732.480,00 euro pagata dalla e di cui la ha beneficiato, avrebbe una chiara rilevanza dal punto di vista tributario. Infatti tale somma, essendo parte del costo storico dell'immobile, o dovrebbe essere considerata quale rinuncia al credito da parte dello così come espressamente chiarito contrattualmente dalla parte, che asserisce *"che trattasi di posta accesa come derivazione di cessione di contratti"...* strumentale alla chiusura dei pagamenti relativi all'immobile... " o, invece, dovrebbe essere considerata un contributo in natura. In entrambi i casi, comunque, costituirebbe un elemento positivo di reddito.

Al riguardo si evidenzia in ricorso che l'art. 88 del DPR 917/86 considera sopravvenienze attive che concorrono alla determinazione del reddito d'esercizio la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri ovvero i proventi in denaro o in natura a titolo di contributo o liberalità.

Chiede pertanto che questa Corte annulli l'ordinanza impugnata, con tutte le conseguenze di legge.

a. Violazione dell'art. 321 co. 2 cod. proc. pen.

Il provvedimento impugnato, ad avviso del difensore della ricorrente, offrirebbe un'analisi del tutto inadeguata sul piano della effettiva ricorrenza dei presupposti di adozione della misura cautelare applicata e specificamente del requisito cruciale del *fumus commissi delicti*.

La difesa ricorrente ricorda che aveva censurato il provvedimento cautelare con riferimento ai capi a) e b) della rubrica, rispettivamente evocanti il reato di cui all'art. 4 del decreto legislativo 74 del 2000 (per la indicazione, in qualità di liquidatore della S.p.A., nella dichiarazione annuale dei redditi relativa al periodo di imposta 2007, presentata il 21/8/2008, gli elementi attivi per un ammontare minore dell'effettivo e di elementi passivi fittizi, per un importo complessivo di euro

885.029,41, essendo l'imposta evasa pari ad euro 409.539) e il reato di cui all'art. 2 del medesimo decreto legislativo per avere nella medesima qualità, indicato elementi passivi fittizi relativi all'anno 2007 per euro 356.000, avvalendosi di fatture false emesse dalla _____ .td. per l'esecuzione di indagini di mercato- essenzialmente deducendo l'estraneità di _____ ai fatti contestati.

Si ricorda che si era sostenuta la tesi che l'indagata avesse svolto l'incarico professionale di liquidatore della società sopra indicata dal 17/4/2008 al 25/3/2010 e che in tale veste avesse provveduto agli adempimenti di legge di competenza, senza avere in precedenza mai tenuto la contabilità della società (contrariamente a quanto assunto imputazione) e senza che, in ogni caso, potessero esserle rimproverate le condotte asseritamente irregolari o illecite poste in essere da chi aveva in precedenza amministrato sino a tutto il 2007 la società medesima, delle quali, pur con l'impiego della massima diligenza nel controllo delle scritture contabili, nessuna percezione e l'aveva mai potuto avere.

La ricorrente sostiene di avere prodotto documenti dai quali emergeva il contrario, cioè elementi che le inducevano a fidarsi sulla piena regolarità e legalità delle risultanze della contabilità.

Il tribunale del riesame -ci si duole- ha confutate tali deduzioni affidandosi a tre rapide proposizioni: 1. colui che assume la carica di liquidatore, per principio consolidato in giurisprudenza, alla pari di chi assume quella di amministratore, si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze; b. Non può giovare nella fattispecie al liquidatore, l'aver fatto affidamento sulle conclusioni della perizia giurata (siccome sostenuto in via difensiva) avendo tale atto d'oggetto non già la veridicità della contabilità bensì l'individuazione del valore netto del ramo di azienda, di proprietà sri, da conferire; c. Non varrebbe dedurre la mancanza dell'elemento del dolo in capo al liquidatore, atteso che il sequestro preventivo legittimamente disposto in presenza di un reato che risulti sussistere in concreto, ed indipendentemente dall'accertamento della sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza a carico dell'agente e della sussistenza dell'elemento psicologico, atteso che la verifica di tali elementi estranei all'adozione della misura cautelare reale

Il difensore della ricorrente confuta a sua volta tali argomentazioni.

In primis, in ordine ad una responsabilità penale che inesorabilmente affliggerebbe il liquidatore anche in relazione alle pregresse inadempienze della gestione societaria, si assume che questa contraddirebbe la regola aurea della personalità della responsabilità penale. L'ordinanza impugnata, in tal senso, prefiggerebbe i tratti di una responsabilità incolpevole.



Si contesta che le pronunce di questa terza sezione n. 386872014 e 39437 2014 richiamate nel provvedimento impugnato avallino le sbrigative conclusioni del tribunale stesso rassegnate sull'aspetto in esame.

Si evidenzia che da tali pronunce si trarrebbero, invece, regole di diritto ben più articolate e sostanzialmente diverse rispetto a quelle poste dal tribunale, regole che, pur ispirate a chiaro rigore valutativo, si preoccupano pur sempre di ricondurre la responsabilità penale del liquidatore o dell'amministratore all'interno del perimetro presidiato dal principio di colpevolezza.

Si sottolinea che in quelle sentenze si afferma la responsabilità del liquidatore che non abbia compiuto alcun previo controllo di natura puramente documentale sugli ultimi adempimenti fiscali della società o che non abbia praticato qualsiasi minima verifica della contabilità del bilancio.

In altri termini, si evidenzia che nei casi esaminati in quelle due sentenze non si verteva in materia di un debito particolarmente remoto occulto o di difficile accertamento, ma occorreva eseguire verifiche assai semplici che coincidevano con i minimi riscontri d'obbligo che devono essere seguiti prima di subentrare nella carica.

Quelle pronunce avrebbero dovuto indurre il tribunale del riesame ad accertare nella specifica fattispecie devoluta alla sua valutazione sia se vi fosse stata una verifica da parte della dottoressa al momento dell'assunzione della carica della pregressa contabilità e della documentazione fiscale della società sia in ordine alla più o meno agevoli riconoscibilità, in sede di tale verifica, di inadempimenti o persino di comportamenti di dubbia liceità, o financo illeciti e che aveva previamente amministrato.

Tale indagine mancherebbe del tutto nel percorso accertativo dell'ordinanza impugnata derivandone la violazione di legge in ordine alla ricorrenza del *fumus* dei delitti contestati.

Se il tribunale del riesame avesse fatto questa valutazione -sostiene la ricorrente- avrebbe agevolmente potuto verificare che i controlli da parte della c'erano stati, corroborati in senso rassicurante anche dalle valutazioni della perizia giurata di cui si è detto, e che non c'erano elementi da cui poter desumere in via sintomatica pregressi comportamenti violativi della disciplina tributaria.

Il difensore della ricorrente, peraltro, contesta anche in punto di fatto talune affermazioni dell'accusa come la falsità delle fatture numero 71.217 e 71.227 del 2007 di cui al capo B della rubrica evidenziando che, contrariamente a quanto emerge dagli atti, all'epoca in cui quelle fatture furono emesse da società che le aveva messe risultava regolarmente iscritta nel registro delle società commerciali presso il tribunale di Sofia.

Quanto alla seconda argomentazione dei giudici del gravame cautelare, si osserva che la perizia sarebbe stata preceduta da una preventiva verifica della contabilità e dall'accertamento, sulla base dei dati contabili medesimi, della situazione patrimoniale ed economica della società al 31/10/2007.

Sarebbe dunque inesatta l'affermazione che la stessa serviva soltanto alla individuazione del valore netto del ramo di azienda da conferire alla società

Trascurando di dare una risposta a tali argomentazioni il tribunale sarebbe incorso in una violazione di legge.

Quanto al terzo aspetto su cui è incentrata la motivazione del provvedimento impugnato si contesta che il tribunale pescarese abbia svolto una qualunque analisi per accertare l'evocata concreta sussistenza di un reato.

Richiamata la giurisprudenza di questa Corte Suprema in materia si afferma che dalla stessa si evince in termini assai più estesi rispetto alle indebitamente restrittive prefigurazioni della ordinanza impugnata l'ambito cognitivo di pertinenza del giudice del riesame, assegnandogli un controllo pregnante e penetrante sulla ricorrenza del *fumus*, cui non rimane estraneo neppure il vaglio sul versante soggettivo del reato.

Chiede pertanto l'annullamento dell'ordinanza impugnata, evidentemente nella parte residua rispetto alla sussistenza dei presupposti per la misura in atto con l'emissione dei provvedimenti conseguenziali.

Il medesimo difensore ha poi presentato in data 30 maggio 2015 memoria ex articolo 611 cod. proc. pen. per contestare le argomentazioni poste dal PM a sostegno del proprio ricorso.

Si evidenzia che il presente processo riguarda due distinti casi, tra loro non collegati in alcun modo, salvo che per l'identità dell'indagata, la commercialista che nel primo caso era amministratore e nel secondo caso era liquidatore rispettivamente delle società srl (capo d'imputazione sub c per cui riesame è stato accolto) e la srl (capi d'imputazione sub a e sub b in relazione ai quali è stato mantenuto il sequestro).

Per quanto riguarda il ricorso del pm il difensore della evidenzia come lo stesso proponga una diversa valutazione dei fatti, avanzando una doglianza di travisamento del fatto inammissibile in sede di ricorso per cassazione, riservato in materia di cautela reale alle violazioni di legge ai sensi dell'articolo 325 primo comma cod. proc. pen.

La difesa ricorrente in ogni caso ricostruisce l'effettivo svolgimento della vicenda evidenziando come la stessa fosse già stato oggetto di un procedimento



penale conclusosi con sentenza di assoluzione con formula piena passata in giudicato a carico del notaio _____ di Pescara, attuale coniuge della ricorrente;

In quella sentenza il tribunale di Pescara era stato obbligato ad esaminare analiticamente la vicenda ora oggetto del presente giudizio ed aveva dalla pagina 76 alle pagine 84 affermato circostanze di fatto poi disattese dall'Agenzia delle entrate, trascurate dalla Procura della Repubblica di Pescara e invece confermate dal tribunale del riesame di Pescara.

Chiede pertanto il rigetto del ricorso del pm e la conferma dell'annullamento da parte del tribunale di Pescara del decreto di sequestro preventivo del 24/11/2014 per quanto riguarda il caso 1 riguardante la _____ sri

Nella memoria si ritorna anche sui motivi del ricorso riguardanti la parte di sequestro ancora in piedi, attinente alla società _____ sri, ribadendo le e argomentando nuovamente in relazione agli stessi e confermando pertanto la richiesta di annullamento dell'ordinanza impugnata nella parte relativa.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso del PM è inammissibile, mentre quello proposto nell'interesse di _____ appare fondato, per i motivi che si vanno ad illustrare, e, pertanto, l'impugnata ordinanza va annullata con rinvio per nuovo esame al Tribunale di Pescara.

2. Preliminarmente, va ricordato, in punto di diritto che, ai sensi dell'art. 321 cod. proc. pen., la concessione del sequestro preventivo è subordinata alla sussistenza del pericolo che la libera disponibilità della cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati.

L'art. 325 cod. proc. pen. prevede contro le ordinanze in materia di appello e di riesame di misure cautelari reali che il ricorso per cassazione possa essere proposto per sola violazione di legge.

La giurisprudenza di questa Suprema Corte, anche a Sezioni Unite, ha più volte ribadito, tuttavia, come in tale nozione debbano ricomprendersi sia gli "errori in iudicando" o "in procedendo", sia quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento o del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (vedasi Sez. U, n. 25932 del 29.5.2008, Ivanov, rv. 239692; conf. Sez. 5, n. 43068 del 13.10.2009, Bosi, rv. 245093).



Ancora più di recente è stato precisato che è ammissibile il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo, pur consentito solo per violazione di legge, quando la motivazione del provvedimento impugnato sia del tutto assente o meramente apparente, perché sprovvista dei requisiti minimi per rendere comprensibile la vicenda contestata e l'iter logico seguito dal giudice nel provvedimento impugnato. (così sez. 6, n. 6589 del 10.1.2013, Gabriele, rv. 254893 nel giudicare una fattispecie in cui la Corte ha annullato il provvedimento impugnato che, in ordine a contestazioni per i reati previsti dagli artt. 416, 323, 476, 483 e 353 cod. pen. con riguardo all'affidamento di incarichi di progettazione e direzione di lavori pubblici, non aveva specificato le violazioni riscontrate, ma aveva fatto ricorso ad espressioni ambigue, le quali, anche alla luce di quanto prospettato dalla difesa in sede di riesame, non erano idonee ad escludere che si fosse trattato di mere irregolarità amministrative).

Di fronte all'assenza, formale o sostanziale, di una motivazione, atteso l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali, viene dunque a mancare un elemento essenziale dell'atto.

Va anche aggiunto che, anche se in materia di sequestro preventivo il codice di rito non richiede che sia acquisito un quadro probatorio pregnante come per le misure cautelari personali, non è però sufficiente prospettare un fatto costituente reato, limitandosi alla sua mera enunciazione e descrizione, ma è invece necessario valutare le concrete emergenze istruttorie per ricostruire la vicenda anche in semplici termini di "fumus".

3. Nel caso in esame, pur a fronte di un percorso motivazionale invero alquanto scarno, si è senz'altro al di fuori di tali ipotesi quanto all'incolpazione sub c), in quanto il Tribunale di Pescara ha seguito un percorso motivazionale del tutto coerente laddove ha ritenuto di avallare l'interpretazione del GUP che aveva escluso che l'acquisto di un immobile ad un prezzo inferiore - in assenza di diversi elementi di indagine - potesse di per sé generare un elemento positivo di reddito, per di più tassabile.

Pur rubricato come violazione di legge, dunque, l'argomentare di cui al ricorso del Pm contro l'annullamento del sequestro nella parte *de qua* tende a sollecitare a questa Corte una rivalutazione di una motivazione che c'è e segue un suo percorso logico laddove indica che la s.r.l. si sarebbe limitata a succedere nella posizione contrattuale di un precedente promissario acquirente che, a sua volta, aveva già operato il versamento di rate del prezzo concordato dall'appaltatore-

La conclusione cui si perviene nella motivazione del provvedimento impugnato è dunque nel senso di ritenere ineccepibile la condotta contabile della s.r.l. che nella propria contabilità iscrive la complessiva posizione contrattuale acquisita dal suo dante causa, facendo propria la valutazione già operata dal GUP, secondo cui eventuali anomalie dell'operazione potrebbero al più registrarsi nella collegata vicenda di con la società e con l'appaltatore, ma da ciò non deriverebbe affatto l'erroneità o la frode del contegno di s.r.l., in assenza di altri e specifici elementi di indagine.

4. Diversamente, appaiono fondate le doglianze proposte nell'interesse della ricorrente In quanto ritiene il Collegio che, relativamente alle incolpazioni di cui al capli a) e b) relative alla società si sia di fronte alla **sostanziale assenza di una motivazione** sul caso specifico, venendo dunque a mancare un elemento essenziale dell'atto e concretizzandosi la denunciata violazione di legge.

Dopo avere ricordato la giurisprudenza di legittimità riguardante i principi in materia di responsabilità dell'amministratore e, nello specifico, il *dictum* delle sentenze 38687/2014 e 39437/2014 secondo cui colui che assume la carica di liquidatore al pari di chi assume quella di amministratore, si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze, l'unica motivazione relativa al caso concreto offerta dal tribunale pescarese è la seguente: *"Non può poi essere condiviso il motivo di riesame che valorizza l'esistenza di una pregressa perizia giurata sulla veridicità delle scritture contabili atteso che la perizia allegata al ricorso (vds. all. 13) ha ad oggetto l'individuazione del valore netto del ramo di azienda di proprietà s.r.l., da conferire, e non la veridicità della contabilità. Non è poi rilevante neppure la supposta inesistenza dell'elemento soggettivo in capo alla (rectius della sussistenza di una mera condotta colposa) atteso che (vds. Cass. pen. Sez. I, 04 aprile 2006, n. 15298) il sequestro preventivo è legittimamente disposto in presenza di un reato che risulti sussistere in concreto, ed indipendentemente dall'accertamento della sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza a carico dell'agente o della sussistenza dell'elemento psicologico, atteso che la verifica di tali elementi è estranea all'adozione della misura cautelare reale"*.

Orbene, il richiamo alla giurisprudenza di questa Corte e ai principi in passato stabiliti è corretto e tali principi vanno peraltro ribaditi.

Nelle società di capitali, come nel caso di specie, la responsabilità per i reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è attribuita all'amministratore (individuato secondo i criteri ex art. 2380 c.c. e ss., art. 2455 c.c., e art. 2475 c.c.), ovvero a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente.

Costoro, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. c ed e), adempiendo agli obblighi conseguenti.

Alla medesima disciplina soggiace quindi il liquidatore ex artt. 2276 e 2489 c.c., nominato in caso di scioglimento della società, passibile della responsabilità per i delitti previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in virtù della espressa previsione dell'articolo 1, comma 1, lett. c), del decreto in combinazione con le norme che ne definiscono poteri e responsabilità.

Tanto premesso, questa Corte di legittimità ha reiteratamente affermato la responsabilità per i reati tributari connessi alla carica sia in relazione alla figura dell'amministratore di società (sez. 3, n. 3636 del 9.10.2013 dep. il 27.1.2014, Stocco, rv. 259092) che del liquidatore che subentra ad altri nella carica dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento (sez. 3, n. 39687 del 4.6.2014, Decataldo, rv. 260390).

In quelle pronunce si è precisato e va qui ribadito che, sotto il profilo soggettivo, versa quantomeno in una situazione di dolo eventuale, e non in mera colpa, il soggetto che, subentrando ad altri dopo la dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, abbia assunto la carica di liquidatore, senza aver compiuto il previo controllo, di natura puramente documentale, sugli ultimi adempimenti fiscali.

E' stato più volte condivisibilmente affermato, infatti, che colui che assume la carica di liquidatore si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze. Tuttavia nei casi esaminati da questa Corte di legittimità e che il tribunale pescarese in maniera alquanto apodittica richiama si era in presenza di omessi versamenti a fronte di dichiarazioni operate dal precedente amministratore. O può ipotizzarsi una situazione analoga nel caso di omesse dichiarazioni. In quei casi non si verteva, cioè, in materia di debito verso l'erario particolarmente remoto, occulto o di difficile accertamento poiché si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e quindi era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore o di liquidatore, di chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempiere nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria.

Rimane in piedi, dunque, il *dictum* per cui l'assunzione della carica di amministratore o di liquidatore comporta, per comune esperienza, una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, per cui, ove ciò non avvenga, è evidente che colui che subentra nelle quote e assume la carica si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze. Il nuovo amministratore o il liquidatore, in altri termini, deve chiedere di visionare la documentazione fiscale e ci sono verifiche assai semplici e

coincidenti con i minimi riscontri d'obbligo che devono essere eseguiti prima del subentro nella carica in difetto delle quali egli accetta il rischio che ci possa essere qualcosa che non va di cui è chiamato a rispondere anche penalmente.

Nel caso che ci occupa, tuttavia, si ipotizzano ai capi a) e b) i reati di cui agli artt. 4 e 2 del DLgs 74/2000 perché, nella qualità di liquidatore della società srl, li _____, al fine di evadere le imposte sul reddito e sul valore aggiunto, nel primo caso indicava nella dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2007 **elementi passivi fittizi** e quanto al secondo avrebbe contabilizzato nel medesimo periodo costi di ricerca e sviluppo per euro 356.000,00 relativi ad indagini di mercato di cui alle **false fatture** n. 71217 del 17/12/07 dell'importo di euro 126.000,00 e n. 71227 del 27/12/07 dell'importo di euro 230.000,00, entrambe emesse dalla _____ .TD (con sede in Bulgaria), indicava elementi passivi fittizi relativi all'anno di imposta 2007.

Orbene, non è escluso che la _____ che peraltro è, essendo una commercialista, un soggetto professionalmente qualificato per comprendere i conti societari, possa essere chiamata a rispondere dei reati suddetti.

Tuttavia, pare evidente, che nel caso che ci occupa non siamo in presenza di riscontri immediati - come possono essere quelli delle somme da versare in base alle effettuate dichiarazioni - come per i casi richiamati, esaminati in passato da questa Corte di legittimità. Ed allora s'impone un onere di motivazione in concreto più stringente. Il tribunale del riesame pescarese - laddove ha confermato il vincolo cautelare reale in relazione a tali imputazioni - avrebbe dovuto dare conto, tenuto presente che la _____ era diventata liquidatore solo dal 17.4.2008, degli elementi dai quali poter desumere la sussistenza in capo alla stessa del necessario elemento soggettivo. Avrebbe cioè specificare in motivazione - ma non l'ha fatto - gli elementi in ordine alla sussistenza del dolo quanto meno eventuale, cioè della conoscenza o della conoscibilità, attraverso una diligente verifica della contabilità e dei bilanci, ovvero da altri elementi desumibili dalle compiute indagini preliminari, della fittizietà delle poste e della falsità delle fatture inserite in dichiarazione.

S'impone, pertanto, ad avviso del Collegio, l'annullamento dell'ordinanza impugnata in ordine al sequestro relativo ai reati di cui ai capi A) e B), con rinvio al Tribunale di Pescara per nuovo esame sul punto.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso del PM.

Annulla l'ordinanza impugnata in ordine al sequestro relativo ai reati di cui ai capi A) e B), con rinvio al Tribunale di Pescara.

Così deciso in Roma il 23.6.2015

Il Consigliere estensore

Vincenzo Pezzella



13

IL COLEGIO

Il Presidente

Amedeo Franco

