

## CAS Num.904 del 27/01/2000 Giurisprudenza-Fisco

### OSSERVA

Con sentenza in data 9 maggio 1994 il Pretore Circondariale di Sondrio, all'esito del dibattimento, dichiarava Z.G., C.S., P.S., F.E., colpevoli del reato loro ascritto e, concesse le attenuanti generiche, li condannava, ciascuno, alla pena, condizionalmente sospesa, ritenuta di giustizia, nonche', in solido, al risarcimento del danno in favore delle parti civili, liquidato in via equitativa in lire 300.000 per ciascuna di esse. Z.G., C.S., P.S., F.E. erano stati citati a giudizio per rispondere:

- del delitto di cui all'art. 348 c.p., perche' previo accordo ed in concorso morale e materiale tra loro, lo Z. quale amministratore unico della C. SAS, quale socio dello studio associato "T." e quale consulente in proprio, il C. quale socio accomandante della C. SAS, la P. quale collaboratrice della C. SAS, quale socia della "T." e quale consulente in proprio, esercitavano abusivamente le professioni di ragioniere e di commercialista, senza essere iscritti agli albi dei relativi ordini, tra l'altro:

- redigendo bilanci di societa' di capitali, di societa' di persone e di imprese individuali;
- effettuando analisi di bilancio di societa' di capitali, di societa' di persone con contabilita' ordinaria;
- depositando i bilanci nella cancelleria del tribunale di Sondrio;
- predisponendo atti di riparto di quote di utile di societa' ;
- redigendo le dichiarazioni dei redditi delle societa' di capitali (mod. 760);
- redigendo le dichiarazioni dei redditi delle societa' di persone (mod. 750);
- redigendo le dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche (mod. 740);
- predisponendo i ricorsi di clienti (persone fisiche e societa' ) e discutendo i medesimi dinanzi alle Commissioni Tributarie.

In Sondrio e provincia sino all'ottobre 1992.

Il Pretore premesso, in diritto, che l'art. 348 c.p. e' norma penale in bianco che prevede essere abusivo l'esercizio di quelle attivita' professionali per le quali e' richiesta una speciale abilitazione dello Stato, escludeva dal novero delle attivita' professionali riservate, oggetto di tutela: - il deposito dei bilanci nella cancelleria del Tribunale, trattandosi di attivita' materiale, irrilevante ai fini in oggetto; il riparto delle quote di utile delle societa', trattandosi di operazione meramente matematica ed esecutiva; la redazione delle dichiarazioni dei redditi, non essendo questa attivita' riservata.

Escludeva altresì, poiche' non provata in fatto, l'esecuzione di una vera e propria analisi di bilanci.

Limitativa, pertanto, l'affermazione della penale responsabilita' alle seguenti attivita': - la redazione di bilanci, avendo gli imputati fornito, attraverso la "T.", "quella indagine e quella verifica sul bilancio, costituente la riserva suddetta"; - la rappresentanza e difesa del contribuente innanzi alle Commissioni Tributarie.

La Corte di appello di Milano, su impugnazione degli imputati, assolveva gli stessi dal reato loro ascritto perche' il fatto non sussiste.

I giudici del merito, puntualizzavano innanzi tutto, richiamando la giurisprudenza di legittimita', che la fattispecie in questione si integra soltanto con riguardo alle attivita' riservate della professione protetta, perche' indicate dalla legge come esclusive e non anche a quelle attivita' che, pur non essendo esclusive, sono tuttavia caratteristiche o tipiche della professione protetta.

Precisavano, quindi, che nessuna esclusivita' o riserva e' prevista per la figura professionale del dottore commercialista, non rinvenendosi, peraltro, la restrizione esplicita contenuta all'art. 2, del D.P.R. 27 ottobre 1953, n. 1068, disciplinante la professione di ragioniere e perito commerciale.

Escludevano, infine, che gli imputati avessero svolto attivita' di difesa tecnica dinanzi alle Commissioni Tributarie, non risultando la stessa essere stata provata in fatto.

Ricorre per cassazione il Procuratore generale presso la Corte di Appello di Milano nei confronti di tutti gli imputati e denuncia violazione di legge e mancanza di motivazione.

Si sostiene nel ricorso, con riferimento all'attivita' di predisposizione dei bilanci, la sua inclusione tra quelle previste dall'art. 1 lett. h) del D.P.R. 1068/1953, implicando essa la determinazione dei costi di produzione, come si desume per tabulas dall'art. 2425 lett. b) c.c.

Si afferma, altresì, che anche l'attivita' di predisposizione di ricorsi alle commissioni tributarie e' sicuramente attivita' riservata ai ragionieri iscritti all'albo, in forza dell'art. 12 del d.lg. n. 546 del 1992 sul contenzioso tributario.

Si censura inoltre la mancata affermazione della penale responsabilita' degli imputati Z., F. e P., considerato che per i ragionieri esiste un limite normativo, dettato dall'art. 2 del D.P.R. 27 ottobre 1953, n. 1068, all'esercizio di determinate attivita' .

Si sottolinea, infine, quanto all'affermata natura di norma in bianco dell'art. 348 c.p., secondo l'interpretazione data dal giudice delle leggi (C. Cost. sent. n. 199 del 1993), che "l'abilitazione si configura non come elemento della fattispecie penale ma come condizione di liceita' dell'esercizio dell'attivita' professionale" "posto che il fatto costitutivo di reato assume i connotati dell'antigiuridicita' attraverso la realizzazione dell'atto o degli atti mediante i quali abusivamente viene esercitata una determinata professione per la quale e' richiesta una speciale abilitazione dello Stato".

Il ricorso proposto nei confronti di C.S. deve essere dichiarato inammissibile, a norma degli artt. 581 lett. c) e 591, comma primo, lett. c), non risultando essere stati presentati i relativi motivi. Il procuratore generale ricorrente, infatti, pur avendo dichiarato di ricorrere avverso la sentenza che "ha assolto ... Z.G., C.S., P.S., F.E.", nei contestuali motivi di ricorso si occupa specificamente di Z., P. e F., ma non fa cenno alcuno al C.

Il ricorso proposto nei confronti di Z.G., P.S., F.E., deve invece essere dichiarato inammissibile, a norma dell'art. 606, ult. comma, cod. proc. pen., poiche' i motivi dedotti sono manifestamente infondati.

Le argomentazioni in diritto svolte dal pubblico ministero ricorrente non tengono conto, invero, delle ragioni che hanno indotto la corte ad assolvere gli imputati dal delitto loro contestato.

E' bene innanzi tutto ricordare che gli imputati, a seguito della decisione di prime cure, non impugnata dal p.m., sono stati dichiarati colpevoli del delitto di cui all'art. 348 c.p. limitatamente allo svolgimento delle seguenti attivita', ritenute oggetto di tutela penale, poiche' riservate alla professione protetta: a) redazione di bilanci di societa' di capitali, di societa' di persone con contabilita' ordinaria; b) predisposizione di ricorsi e discussione degli stessi dinanzi alle Commissioni Tributarie.

Orbene, quanto alla redazione di bilanci, ritiene la Corte che la stessa non rientra nel novero delle attivita' protette attribuite in via

esclusiva o riservata alle figure professionali dei dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, come è dato evincere, tra l'altro, dal chiaro dettato degli artt. 2380 e 2423 c.c. L'art. 2423, comma 1, c.c., come è noto, fa obbligo all'amministratore della società di "redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa". L'art. 2380 c.c., a sua volta, sancisce che "l'amministrazione della società può essere affidata anche a non soci". L'art. 2382 c.c., infine, al pari delle altre disposizioni contenute nel Par. 2 della Sez. VI, Capo V, Titolo V, Libro V, c.c., che dettano la disciplina concernente gli "amministratori", non riservano affatto l'amministrazione della società a soggetti iscritti negli albi professionali che qui interessano, di cui ai D.P.R. 27 ottobre 1953, n. 1067 e 1068.

Per ciò che concerne l'altra attività oggetto di addebito: predisposizioni e discussione dei ricorsi dinanzi alle Commissioni Tributarie, le censure svolte dal pubblico ministero non colgono nel segno, in quanto la corte di merito è pervenuta all'assoluzione degli imputati dopo aver ritenuto, in fatto, non provato lo svolgimento dell'attività di difesa tecnica loro contestata.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso.