

Le responsabilità in capo al collegio nelle società che hanno aderito alla procedura

Voluntary disclosure interna, effetto boomerang sui sindaci

Pagine a cura
DI STEFANO LOCONTE
E CARLO DE MATTEIS

La voluntary disclosure nazionale può determinare responsabilità in capo al collegio sindacale nelle società di capitali che hanno aderito alla procedura di regolarizzazione.

All'indomani dell'adesione alla procedura di collaborazione volontaria nazionale da parte di società di capitali, finalizzata all'emersione di maggiori imponibili di fonte domestica connessi o meno alle attività illecitamente detenute all'estero, appare senza dubbio necessaria una riflessione in relazione ai rapporti interni che si profilano in seno a tali società, con particolare riguardo alle dinamiche che sviluppano tra l'organo amministrativo e l'organo di controllo interno (qualora questo sia presente), nonché alle responsabilità attribuibili a quest'ultimo e alle condotte che il sindaco unico o il collegio sindacale devono opportunamente tenere per affrontare il delicato tema dell'ambito derivato nazionale di cui alla legge 186/2014.

Com'è noto, l'art. 2403 c.c. pone a carico del collegio sindacale il potere/dovere di vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento, al fine di assicurare la corretta informazione relativa alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società, a garanzia degli interessi degli stakeholders aziendali. Qualora il sindaco unico ovvero il collegio sindacale sia incaricato anche della revisione dei conti, è chiamato a predisporre la relazione di revisione sul bilancio, oltre a verificare, nel corso dell'esercizio, la regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, così come previsto dal dlgs 39/2010.

Nel contesto in esame, le irregolarità fiscali oggetto di definizione mediante accesso alla procedura di emersione nazionale determinano conseguenze anche di natura contabile nei bilanci relativi agli anni da regolarizzare,

La responsabilità dei sindaci	
Dall'accesso alla procedura di VD interna possono derivare eventuali responsabilità in capo al collegio sindacale	Se ricorrono le condizioni della c.d. culpa in vigilando Se hanno violato l'obbligo di verità delle proprie attestazioni nell'ambito della relazione di revisione ex D.Lgs 39/2010
Quali condotte da tenere?	<ul style="list-style-type: none"> • Richiesta agli amministratori della documentazione relativa ai maggiori imponibili dichiarati nell'ambito della procedura; • origine e riflesso in bilancio dei maggiori imponibili; • provare nei limiti del possibile la propria estraneità agli eventi delittuosi

con la conseguente inosservanza degli artt. 2423 e seguenti del c.c.: i documenti in questione, infatti, finiscono per non rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico d'esercizio.

Nel caso di accesso alla procedura di voluntary disclosure nazionale, la scelta da parte del legislatore di non ricomprendere tra

te nell'applicazione delle disposizioni di legge meno gravi vigenti fino all'entrata in vigore della legge 69/2015 (in ossequio del principio di irretroattività della legge penale più sfavorevole).

L'organo di controllo, infatti, rientra tra quei soggetti i quali possono essere imputati del reato di false comunicazioni sociali, allorché venga accertata una responsabilità di tipo omissivo (cosiddetta culpa in vigilando).

compito del collegio sindacale, dal momento che non partecipa di concerto con gli amministratori alla predisposizione e redazione del documento contabile, è limitato a un riscontro ex post del rispetto delle norme sul bilancio, dall'altro, tuttavia, può essere chiamato a rispondere penalmente del reato di false comunicazioni sociali con riguardo alla relazione di revisione di cui al dlgs 39/2010 (se, per esempio, non è stato evidenziato il dissenso alle valutazioni fatte dagli amministratori, ovvero se il giudizio di attendibilità del bilancio non ha mai sollevato rilievi), ciò in quanto i sindaci sono considerati garanti della veridicità del bilancio e sono investiti del dovere di verità delle proprie attestazioni.

In questo frangente, dunque, appare opportuno che il collegio sindacale (in buona fede), debitamente informato dall'organo amministrativo a seguito di apposita assemblea all'uopo convocata per informare l'assemblea dei soci e lo stesso organo di controllo dell'avvenuto accesso alla procedura di emersione, richieda agli amministratori il maggior numero di documenti e informazioni relative ai maggiori imponibili (o minori perdite) relativi ai periodi di imposta oggetto di definizione, riscontrando, bilanci alla mano, gli elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi da cui derivano gli imponibili indicati nelle istanze presentate evidenziando quantità e valori in precedenza omessi ovvero attività e passività fittizie o indicate per valori superiori a quelli effettivi.



gli illeciti per cui opera la clausola di non punibilità delle false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 c.c.), a differenza di quanto previsto a suo tempo con il dl 78/2009 (cosiddetto scudo fiscale ter) e ancor prima dalla legge 289/2002, pone concretamente il rischio (sebbene attutito dalla necessità di querela ex art. 2622 c.c. e dal breve termine di prescrizione ex art. 2621 c.c.) che la collaborazione volontaria possa risolversi in un'autodenuncia da parte dell'organo amministrativo della società regolarizzanda che investa, di riflesso, anche il collegio sindacale, con l'unico beneficio consisten-

do) che si verifica nei casi di inerzia nello svolgimento dei compiti di vigilanza pur in presenza di segnali di pericolo di accadimento di eventi delittuosi. Al riguardo la Cassazione (16 aprile 2009, n. 36595) ha affermato che ai fini dell'attribuzione della responsabilità penale in capo ai sindaci è necessaria la prova della conoscenza del fatto illecito o della concreta conoscibilità dello stesso mediante l'attivazione del potere informativo di cui sono investiti, in presenza di segnali inequivocabili che avrebbero dovuto far scattare comportamenti impeditivi del fatto stesso.

Inoltre, se da un lato il

Sarebbe opportuno, inoltre, anche a margine di una riunione di cui deve essere redatto apposito processo verbale da trascrivere nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, che l'organo di controllo raccogliesse dati ed evidenze che dimostrino la propria estraneità agli eventi delittuosi per fatti oggettivamente occultati dagli amministratori, provasse per quanto possibile in via preventiva l'assenza del nesso di causalità tra la condotta omissiva, intempestiva o inadeguata e il pregiudizio patrimoniale causato alla società e infine verificasse l'effettiva compromissione della funzione informativa dei bilanci pregressi, utilizzando eventualmente come criteri quantitativi quelli di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c. vigenti prima della riforma.

Nella relazione annuale da allegare al bilancio, poi, sarà opportuno presentare osservazioni e proposte in ordine al bilancio attuale e alla sua approvazione, esponendo tra i fatti rilevanti accaduti durante l'esercizio sociale anche l'accesso alla procedura di regolarizzazione, verificando inoltre che

L'organo di controllo rientra tra quei soggetti i quali possono essere imputati del reato di false comunicazioni sociali, allorché venga accertata una responsabilità di tipo omissivo (cosiddetta culpa in vigilando) che si verifica nei casi di inerzia nello svolgimento dei compiti di vigilanza pur in presenza di segnali di pericolo di accadimento di eventi delittuosi

della vicenda ne sia data puntuale indicazione in nota integrativa.

Rimane, tuttavia, il problema della sistemazione delle scritture contabili, tra l'altro disciplinata a suo tempo dalla circolare n. 26/2003 e oggi non prevista, e del vizio gravante sui bilanci approvati negli anni oggetto di regolarizzazione, sui quali pare necessario intervenire per le opportune rettifiche a meno che non sopraggiungano in corsa diverse soluzioni al riguardo.

D'obbligo mettere i conti in regola

In riferimento al tema della regolarizzazione delle scritture contabili per le società di capitali che hanno aderito alla procedura di collaborazione volontaria nazionale, permane ancora oggi un vuoto normativo non colmato dalla relativa disciplina, a differenza di quanto invece previsto dalle vecchie edizioni dello scudo fiscale.

La regolarizzazione delle scritture contabili, infatti, si rivela necessaria nei casi in cui il contribuente abbia omesso di registrare in contabilità (ovvero abbia registrato in maniera irregolare) in un precedente periodo d'imposta un'operazione i cui effetti si riverberano sulle scritture contabili dei periodi di imposta successivi, innescando dunque un effetto a catena che inficia il contenuto dei bilanci interessati da tali omissioni o irregolarità, con le evidenti conseguenze sul piano civilistico e penale.

Eppure si ricorderà che a suo tempo la legge 27 dicembre 2002, n. 289 recante la disciplina relativa alla definizione agevolata dei rapporti tributari (cosiddetto condono fiscale), all'art. 14 riconosceva ai soggetti titolari di reddito d'impresa che si erano avvalsi dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi la facoltà di procedere, a determinate condizioni, alla regolarizzazione delle scritture contabili, al fine di ristabilire la correttezza e la veridicità della situazione economica, finanziaria e patrimoniale rappresentata in bilancio.

La stessa previsione normativa sarebbe stata sicuramente opportuna anche in relazione all'ambito derivato nazionale disciplinato dalla legge 186/2014.

In particolare, il vecchio disposto normativo, poi interpretato anche dalla successiva circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/2003, poneva quale condizione necessaria per la regolarizzazione delle scritture contabili la redazione di un prospetto (da predisporre in forma libera) che doveva evidenziare il collegamento tra le attività o passività fittizie, inesistenti o indicate per valori diversi rispetto a quelli effettivi e gli imponibili riportati nella dichiarazione integrativa. Le rettifiche alle scritture contabili consentivano di sanare le

irregolarità civilistiche e penali concernenti i bilanci originariamente viziati, evitando di dover procedere nuovamente alla loro predisposizione e approvazione. Ciò permetteva, inoltre, il riconoscimento fiscale dei valori anche nel caso di successivo accertamento o rettifica da parte dell'ufficio relativo a periodi d'imposta non regolarizzati, nella misura in cui gli stessi valori potessero produrre effetti sui periodi d'imposta accertati.

Ma in che cosa si sostanziano le rettifiche contabili e come potrebbero essere applicate all'ambito nazionale della voluntary disclosure? Ponendo il caso per esempio di una società che nel corso degli anni oggetto di definizione mediante accesso alla procedura di collaborazione volontaria nazionale ha effettuato delle vendite non contabilizzate (per esempio, perché il relativo incasso è avvenuto su di un conto estero schermato al fisco italiano og-

getto dell'odierna emersione) correlate ad acquisti di materie prime invece regolarmente rilevate, questa si troverà nella situazione di dover rettificare la posta in bilancio relativa alle rimanenze di magazzino. In questo caso, infatti, le rimanenze risultano contabilizzate in bilancio per un valore superiore a quello effettivo, ciò in conseguenza dell'omessa rilevazione e dichiarazione di ricavi di vendita. L'eliminazione dell'attività dal bilancio

comporta la conseguente rilevazione di una sopravvenienza attiva (da tassare in ogni caso solo in ambito di voluntary disclosure) da iscrivere in conto economico tra i proventi e gli oneri straordinari.

Sebbene il ricorso a quanto previsto dal vecchio condono fiscale possa essere utilizzato per effettuare una due diligence contabile funzionale a «mettere in ordine i cassetti» dopo il caos generato dal tornio voluntary disclosure nazionale, l'applicabilità della norma rimane tuttavia limitata ai soli fini aziendali interni, vista la mancata previsione di una specifica disciplina in tal senso.

C'è da dire in ogni caso che, in assenza di ulteriori disposizioni normative, rimane il nodo delle eventuali conseguenze di carattere penale legate ai bilanci irregolari delle società che hanno aderito alla voluntary disclosure domestica, modifiche che in verità si rivelerebbero assai opportune visto anche l'elevato numero di istanze presentate ai fini della collaborazione volontaria nazionale. E bene, infine, ricordare che nel prossimo bilancio, qualora la procedura di emersione non si sia ancora conclusa, si dovrà procedere alla corretta rilevazione contabile del costo derivante dall'accesso alla procedura di emersione. Al riguardo la soluzione più corretta può plausibilmente essere diversa a seconda del grado di incertezza relativo al quantum dovuto. In linea generale, infatti, il costo della definizione deve essere imputato a conto economico tra gli oneri straordinari (imposte relative a esercizi precedenti) a cui vanno abbinati in contropartita patrimoniale i debiti tributari, attesa la puntuale determinazione della pretesa tributaria applicando le disposizioni di legge. Se invece vi è incertezza sull'entità del dovuto occorrerà in alternativa rilevare tra le passività di bilancio il fondo imposte straordinario (opportuno ragionare in funzione del principio di prudenza), ovvero propendere per una soluzione combinata utilizzando il debito per le imposte puntualmente calcolabili e il fondo rischi per far fronte a eventuali determinazioni dell'Ufficio non in linea con quanto calcolato dal contribuente.

—© Riproduzione riservata—

Regolarizzazioni contabili

legge 289/2002	Prevede la possibilità, mediante apposito prospetto di riconciliazione, della sistemazione contabile delle poste di bilancio collegate ai maggiori imponibili indicati in dichiarazione integrativa (cosiddetto scudo fiscale). Ciò consentiva di sanare le irregolarità civilistiche e penali concernenti i bilanci originariamente viziati e il riconoscimento anche sul piano fiscale dei valori indicati in bilancio.
legge 186/2014	Non viene disciplinato il tema della regolarizzazione delle scritture contabili. Rimane irrisolto il problema delle conseguenze penali legate ai bilanci irregolari.

La corretta imputazione contabile

Ipotesi di regolarizzazione di maggiori imponibili derivanti da vendite in precedenza non contabilizzate ma realmente effettuate il cui incasso è avvenuto all'estero	Il magazzino rimanenze deve essere rettificato in diminuzione La rettifica comporta la rilevazione di una sopravvenienza attiva da iscrivere tra i proventi e gli oneri straordinari (ma da tassare solo in ambito voluntary disclosure)
Corretta rilevazione in bilancio dell'onere tributario derivante dall'accesso alla voluntary disclosure nazionale	Tra le voci di costo del conto economico si dovrà rilevare il conto acceso agli oneri straordinari relativi a imposte per esercizi precedenti. Tra le passività dello stato patrimoniale si dovrà rilevare il debito tributario (se puntualmente calcolato); in alternativa il fondo rischi ovvero una soluzione combinata (fondo rischi e debito tributario)



ROBERTO CINGOLANI

Direttore dell'Istituto Italiano di Tecnologia, spiega potenzialità e ruolo del nostro Paese nell'innovazione. Inoltre: la top 100 dei vini rossi italiani.

IN EDICOLA a soli € 4,00

è un magazine
Classeditori

www.classabbonamenti.com