

N. 5234-09 + 5508-09 R.G. Notizie reato
N. 243-11 + 305 - 11 R.G. Tribunale

Sentenza

Camp. N.

del

Deposito
in Cancelleria
oggi

Il Cancelliere

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

II TRIBUNALE ORDINARIO DI NOVARA

- sezione penale -

in composizione monocratica

nella persona del Giudice Fabrizio Filice

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel procedimento penale a carico di
OMISSIS

LIBERA CONTUMACE

IMPUTAZIONE

v. allegato

Conclusioni delle parti:

P.M.: condanna alla pena finale di mesi 5 di reclusione.

Difesa: assoluzione perché il fatto non costituisce reato

MOTIVI DELLA DECISIONE

1 Omissis è stata tratta a giudizio per rispondere dei reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10

ter d.lgs 74/2000, nell'ambito dei procedimenti penali riuniti in epigrafe, in forza di regolari decreti di citazione diretta a giudizio, per non avere, nella sua qualità di legale rappresentante della omissis in liquidazione, versato, nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale, ritenute alle fonte relative a emolumenti erogati nell'anno d'imposta 2006, per l'ammontare complessivo di euro 53.140,00; e per non avere versato l'IVA, pari a euro 57.288,00, dovuta in base alla dichiarazione annuale riferita sempre all'anno di imposta 2006: fatti accertati in Novara rispettivamente alle date del 30.09.2007 e del 27.12.2007 (come da capi di imputazione corretti/integrati all'udienza del 20.2.2013).

2 L'istruttoria dibattimentale è consistita: **a)** nell'acquisizione, su accordo delle parti, ex art. 555, co. 4, c.p.p. delle annotazioni dell'Agenzia delle Entrate di Novara dell'11 e del 24.6.2009; **b)** nell'escussione testimoniale della teste, impiegata c/o la locale sede dell'Agenzia delle Entrate...; **c)** nell'escussione della teste, consulente fiscale della cooperativa al momento dei fatt...; **d)** nell'acquisizione e disamina della documentazione prodotta in causa dalla difesa.

La teste ha confermato, anche sulla base dei due rapporti di accertamento sopra citati - da lei riconosciuti durante l'escussione testimoniale e poi prodotti agli atti, su accordo delle parti, ex art. 555, co. 4, c.p.p. - che la omissis in liquidazione, in atti identificata, non ha versato, nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale, ritenute alle fonte relative a emolumenti erogati nell'anno d'imposta 2006, per l'ammontare complessivo di euro 53.140,00, e, parimenti, l'IVA, pari a euro 57.288,00, dovuta in base alla stessa dichiarazione annuale riferita all'anno di imposta 2006.

Onde, sotto il profilo della materialità del fatto contestato, le citate risultanze istruttorie risultano pienamente idonee a ritenere confermate entrambe le ipotesi accusatorie.

In relazione alla qualificazione giuridica del fatto, poi, è sufficiente osservare quanto segue: il primo capo d'imputazione attiene alla fattispecie delittuosa di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74/2000 *id est* l'omesso versamento di ritenute certificate: fattispecie che, come noto, punisce il sostituto d'imposta che viola o elude gli obblighi inerenti al

meccanismo della sostituzione d'imposta, disciplinati agli artt. 23 ss DPR 600/73 (art. 23 per i redditi da lavoro dipendente, art. 24 per i redditi assimilati, art. 25 redditi da lavoro autonomo), in sostanza riassumibili con l'obbligo di rilasciare la certificazione unica (CUD) attestante l'ammontare complessivo dei redditi erogati e delle ritenute operate, in uno con i contributi previdenziali e assistenziali ai fini INPS; con la trasmissione, tramite flusso telematico precipuamente normato, di tali dati fiscali all'Agenzia delle Entrate, mediante presentazione di apposita dichiarazione; e quindi con il versamento delle ritenute.

Si tratta, dunque, di un reato omissivo e "proprio", nel senso che la condotta tipica può essere posta in essere solo dal soggetto gravato dagli obblighi del sostituto d'imposta e, di riflesso, individuato tale soggetto nell'ente o persona giuridica datoriale (in questo caso Soc. Coop.), dal legale rappresentante - persona fisica al momento del fatto.

Da segnalare, da ultimo, la soglia di punibilità prevista dalla fattispecie incriminatrice, per cui l'ammontare omesso deve essere superiore, per ogni periodo d'imposta, a euro 50.000,00.

Ora, facendo applicazione dei suddetti parametri al caso di specie, è agevole rilevare come dai citati rapporti dell'Agenzia delle Entrate, in "combinato disposto probatorio" con la risultanza testimoniale della teste ..., inequivocabilmente emerga l'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, da parte della omissis in liquidazione, quale, appunto, sostituto d'imposta, di ritenute "certificate alla fonte" per un ammontare complessivo di euro 53.140,00 per l'anno d'imposta 2006 (ripartiti tra tipologia da reddito lavoro dipendente e tipologia di reddito da lavoro autonomo, v. test. cit.).

Dal rogito notarile ..., prodotto dalla difesa, risulta che l'odierna imputata omissis, già presidente del Consiglio di Amministrazione della cooperativa in oggetto, è stata nominata, in tale data, liquidatrice della medesima a seguito di contestuale scioglimento della società.

Risultano, dunque, accertati sia il presupposto della condotta, *sub specie* di sussistenza del requisito soggettivo del reato proprio, sia il fatto reato nella sua

obiettiva materialità.

Lo stesso è a dirsi in ordine al secondo capo di imputazione, relativo alla pedissequa fattispecie incriminatrice di cui all'art. 10 ter d.lgs. 74/2000 che punisce, mediante un richiamo all'art.10 bis sia *quoad poenam* sia in punto soglia di punibilità (50.000,00 euro) l'omesso versamento dell'IVA entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Detta fattispecie costituisce una fattispecie di reato proprio "non esclusivo": in quanto realizzabile da una platea più larga di soggetti, coincidente con quella dei soggetti passivi degli obblighi dichiarativi e contributivi in materia di IVA.

Va da sé che l'obbligo dichiarativo, espressamente richiamato dalla norma tramite il riferimento alla "dichiarazione annuale", rappresenta un presupposto imprescindibile della condotta omissiva, in quanto il mancato pagamento costituisce il fine ultimo di un procedimento impositivo che implica degli adempimenti funzionali a tale scopo.

Anche in questo caso, dai citati rapporti dell'Agenzia delle Entrate, in "combinato disposto probatorio" con la risultanza testimoniale della teste ..., patentemente emerge l'omesso versamento dell'IVA, pari a euro 57.288,00, dovuta in base alla stessa dichiarazione annuale riferita all'anno di imposta 2006.

Consequenzialmente, valgono le considerazioni già svolte in punto individuazione del responsabile - persona fisica nell'odierna imputata.

Siamo dunque in presenza di un reato tipico e antiggiuridico.

3 Resta, dunque, da soffermarsi sulla "colpevolezza" (nella moderna accezione di "rimproverabilità") dei fatti ascritti all'odierna imputata.

Al riguardo, non sfuggendo che autorevole dottrina **ha ritenuto di individuare nel sopraggiungere di una crisi di liquidità di dimensioni importanti (qual è quella che esita, senza soluzione di continuità, nello scioglimento e messa in liquidazione dell'ente) una sorta di "forza maggiore" che esclude la volontà del sostituto d'imposta di omettere il versamento delle ritenute.**

Ora, con ciò non si intende certo affermare che, a tali fini, possa assumere rilevanza ogni situazione di crisi finanziaria, per quanto di dimensioni considerevoli, ma, eventualmente, solo quella determinata da fattori tutt'affatto estranei alla sfera di

controllo dell'imprenditore, e in alcun modo riconducibili a una sua *mala gestio*: in ciò tali da delineare una sorta di illiquidità non prevedibile né evitabile.

China sulla quale, recentemente, si è incanalata anche parte della giurisprudenza di merito: da ultimo *Trib. Milano, ufficio G.I.P., 7 gennaio 2013*, e *Trib. Milano, ufficio G.I.P., 19 settembre 2012*, secondo cui: ai fini della sussistenza del reato di omesso pagamento di ritenute certificate, non può desumersi il dolo, nemmeno nella forma eventuale, dal mancato pagamento tempestivo delle ritenute senza che sia addotta altra circostanza idonea a fornire autonoma prova della sua sussistenza.

Principio alla stregua del quale i due citati arresti sono giunti a escludere il dolo del reato di omesso versamento di ritenute certificate, ad esempio, in capo al sostituto di imposta che non abbia potuto adempiere all'obbligazione tributaria perché la società di cui era legale rappresentante affrontava una mancanza di liquidità dovuta a gravi e non prevedibili inadempimenti da parte di Enti pubblici, pur essendosi egli attivato per il recupero di quei crediti ed avendo effettuato i versamenti dovuti non appena in grado di farlo.

Al riguardo, ritiene il Giudicante che un siffatto modo di ragionare, in quanto proclive a restituire al momento deliberativo della colpevolezza del reato un autonomo *spatium vivendi* nell'analisi del reato stesso, in linea con le più evolute concezioni "tripartita" e "quadripartita", **debba essere preferito rispetto al tradizionale orientamento di legittimità, pronò, per converso, a escludere aprioristicamente la rilevanza, ai fini dell'esclusione del dolo del reato di cui all'art. 10-bis, della situazione di difficoltà economica o di crisi di liquidità del soggetto obbligato, senza tuttavia prenderne in considerazione le cause** (orientamento di massima cui è ascrivibile, *inter alia*, *Cass. Sez. 3, Sentenza n. 47340 del 15/11/2007*, secondo cui, *sic et simpliciter*: «in tema di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali (art. 2, D.L. 12 settembre 1983, n. 463, conv. con modifiche in L. 11 novembre 1983, n. 638), ai fini della punibilità dell'agente è sufficiente il dolo generico, consistente nella volontarietà dell'omissione. Ne consegue che, accertata tale volontarietà, non è necessaria una esplicita motivazione sull'esistenza del dolo»).

4 Ora, ciò posto, è chiaro che una prova siffatta non rientra nella nozione di prova

della colpevolezza costituente onere della pubblica accusa, bensì rientra nella nozione di “prova contraria” o “contro prova” o, come anche si dice, “prova di non colpevolezza”: ciò che declina, in sostanza, in un elemento di segno contrario, portato dalla difesa, che vuole “scalfire” un quadro probatorio già in sé idoneo a delineare un fatto tipico, antiggiuridico e colpevole: e che, come tale, non può che gravare sulla difesa stessa: e non già in forza di una (del resto inammissibile) *relevatio ab onere probandi* della sussistenza oggettiva e soggettiva del reato dall'accusa alla difesa: bensì in forza del fatto che, assolto l'onere probatorio dell'accusa in punto sussistenza, oggettiva e soggettiva (intesa quest'ultima, appunto, come mera volontarietà dell'omissione), del fatto - reato, non può che incombere sulla difesa, anche alla luce del più elementare criterio di “vicinanza della prova”, l'onere di apportare un elemento di segno contrario che, inserendosi nel solco di una branca tematica dell'analisi del reato, quale la colpevolezza, vi incida nell'*an* o nel *quantum* (“ di colpevolezza”, in questo caso).

E, tornando al di specie, non può in effetti non riconoscersi al cimento difensivo l'aver apportato, al compendio dibattimentale, una risultanza probatoria efficacemente rappresentativa in questo senso: *id est* la testimonianza della teste, consulente fiscale della cooperativa al momento dei fatti, la quale ha dichiarato, anzitutto, che l'importante crisi di liquidità che ha attinto la cooperativa, fin all'inizio della sua operatività, non è dipesa da atti di *mala gestio* posti in essere dal *management*; bensì dal fatto che le condizioni contrattuali in base alle quali la cooperativa aveva iniziato la sua attività (appalti per l'installazione e la manutenzione di impianti idraulici), tradotte dalla “carta” alla cifra operativa, non si erano rivelate realistiche: nel senso che ogni sessione di installazione impianti richiedeva, alla prova dei fatti, un numero di ore lavorative ben maggiore di quello prospettato in sede contrattuale, con ciò sbilanciando, sin da subito, i costi per i dipendenti rispetto ai ricavi delle installazioni (più ore per meno appalti realizzati), precipitando, così, la cooperativa in un'importante mancanza di liquidità da scompenso finanziario.

Peraltro – riferisce sempre la teste - proprio a seguito di tale constatazione, il *management* (e, segnatamente, l'odierna imputata in qualità di Presidente del CdA)

non ha esitato a provocare lo scioglimento e la messa in liquidazione della società. E non basta: essa imputata, nominata liquidatrice, ha immesso nella società “nuova finanza” proveniente dal suo patrimonio personale (mettendo conto, al riguardo, il rimarcare che, in base alla vigente disciplina societaria delle cooperative, per le obbligazioni sociali risponde solo la società con il suo patrimonio, ex art. 2518 c.c.), al solo fine di ripianare i debiti, e, in tal modo, è riuscita a far fronte al pagamento degli arretrati ai dipendenti e a un primo piano di rientro concordato con Equitalia a seguito di una prima cartella esattoriale portante l’omesso versamento di contributi INPS sugli stipendi dei dipendenti: accordo confluito nella sigla di un piano di rateizzazione dell’esposto, le cui scadenze sono, sino a questo momento, sempre state onorate dall’imputata.

Un’analoga richiesta di rateizzazione è stata, poi, puntualmente avanzata a Equitalia anche in ordine alle obbligazioni fiscali per cui oggi è processo, ma, diversamente dalla prima, non è stata accolta.

Dal che irrefutabilmente emerge, non solo che la crisi di liquidità che ha colpito la società non è stata determinata da atti di *mala gestio* posti in essere dal management, segnatamente dall’odierna imputata, ma anche che essa imputata, sciolta la società e nominata liquidatrice, ha versato nel patrimonio sociale risorse proprie personali e si è fattivamente attivata presso la società di riscossione per concordare piani di rientro del debito mediante rateizzazione; ove tale rateizzazione è stata concessa le rate sono state tutte puntualmente onorate, sempre con suo patrimonio personale (pag. 6 p.v. stenotipico ud. 20.2.2013, test....), mentre l’omesso versamento degli importi per cui oggi è processo si è avuto solo innanzi al diniego di rateizzazione opposto, la seconda volta (contrariamente alla prima), dalla società di riscossione.

5 Onde, ipostatizzando i punti fermi che il dolo insiste sul profilo squisitamente subiettivo del reato, e che l’atteggiamento psicologico dell’odierna imputata è sempre stato improntato a cercare, con ogni mezzo (anche con il sacrificio, legislativamente non imposto, del proprio patrimonio personale), di evitare l’omissione dei versamenti fiscali dovuti, vi è, in filigrana, da osservare che: se si differenziasse l’*an* della pretesa punitiva a seconda dell’atteggiamento della società

di riscossione (che, nel caso di una prima cartella esattoriale, ha concesso la rateizzazione del debito, così dando la possibilità alla liquidatrice di onorare detto debito ratealmente, mentre, nel secondo caso, ha denegato tale possibilità a fronte della medesima richiesta, relativa a successive cartelle esattoriali), si giungerebbe a esiti opposti – la mancata integrazione del reato nel primo caso e la sua integrazione “perfetta” nel secondo – non già sulla base di differenti “atteggiarsi” psicologici dell’agente, bensì sulla base del fattore, tutt’affatto eteroclitico, dell’atteggiamento tenuto dal terzo creditore: il quale, innanzi a un’analogo richiesta di rateizzazione, il cui assenso avrebbe condotto alla mancata integrazione del reato, ha riconosciuto tale possibilità solo per una cartella esattoriale e non per la successiva, e ciò pur di fronte al puntuale rispetto dei versamenti concordati la prima volta.

Sì che non è chi non veda come, così opinando, l’elemento subiettivo del reato verrebbe relegato a “convitato di pietra” nell’analisi del reato stesso, venendo a dipendere l’integrazione del reato, piuttosto, dalla decisione dell’ente di riscossione: il che, se sotto il profilo materiale può anche apparire logico (avendosi, in effetti, solo nel primo caso un pagamento, seppur rateale, del debito: suscettivo di escludere, già sotto il profilo materiale, il fatto - reato), altrettanto non è sotto il profilo subiettivo: avendosi, in entrambi i casi, un analogo atteggiamento psicologico dell’agente, sempre improntato al cimento di evitare l’omissione e di ripianare i debiti.

Una tale differenza, a livello di assetto di sistema, verrebbe a integrare una vera e propria “a-logia” nella ricostruzione della fattispecie ideal – tipica; dovendosi, invece, in punta di diritto, conferire la medesima patente, in entrambi i casi, all’identico atteggiamento psicologico dell’agente: patente che, per le ragioni su evidenziate, esclude e non include, quantomeno in via più che fondatamente dubitativa, la sussistenza del dolo del soggetto attivo in entrambi i reati contestati.

P.Q.M.

v. l’art. 530, co. 2, c.p.p.

assolve **omissis** dai reati ascrittile perché il fatto non costituisce reato;

Motivazione in giorni 60 ex art. 544 co. 3 c.p.p.

Novara 20.3.13

Il Giudice
Dott. Fabrizio Filice

