

Conclusioni delle parti: assoluzione dell'imputato dal reato ascrittogli perché il fatto non era previsto come reato all'epoca dei fatti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con rapporto in data 30.10.2008 (trasmesso alla Procura della Repubblica di Roma con nota del 17.11.2008), il Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Roma denunciava OMISSIS per il reato a lui ascritto nel presente procedimento unitamente al delitto di cui all'art.4 del D. Lvo. 74/2000. In relazione a questo, a seguito di stralcio disposto con provvedimento del PM in data 24.11.08, veniva formato "*autonomo fascicolo*" concernente la "*infedele dichiarazione relativa ai redditi maturati nell'annualità 2004 dalla società OMISSIS*" - fattispecie per la quale il GIP di Roma, su richiesta del PM, disponeva l'archiviazione¹.

Il presente processo concerne, dunque, la sola fattispecie di cui all'art. 10 ter D. Lvo. citato e trae origine dai seguenti atti del Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza:

Verbali di verifica, redatti in date 10.6.2008 e 23.10.2008 nei confronti di OMISSIS;

Verbale di descrizione dei fatti e delle situazioni, redatto in data 23.10.2008, nei confronti di OMISSIS;

Verbale di constatazione, redatto in data 12.11.2008 nei confronti di OMISSIS, rappresentata anche dal OMISSIS quale Amministratore Delegato

(tutti acquisiti al fascicolo del dibattimento nel sotto-fascicolo "Produzioni PM - 5.11.12 " anziché 5.12.11).

In data 23.12.08 il P.M. emetteva avviso all'indagato e al difensore della conclusione delle indagini preliminari.

¹ Vedi, nel fascicolo P.M. per il dibattimento, provvedimento di stralcio del 24.11.08 a f.4 e richiesta di archiviazione, senza indicazione del numero del nuovo procedimento e senza data, a ff. 5 e 6

In seguito a tale avviso, notificato il 27.1.2009, il difensore, prima chiedeva l'interrogatorio dell'indagato ma, successivamente, ricevuta la notifica al OMISSIS dell'invito a comparire per renderlo, con atto 10.3.2009, rinunciava alla richiesta di interrogatorio e depositava **memoria difensiva per l'archiviazione** (v. fascicolo PM per il dibattimento a ff.da 9 a 24).

In tale memoria il difensore, dopo aver ricordato - alla luce dell'intervento normativo di cui all'art.35 del D.L. n.223 del 2006 comportante l'aggiunta, all'interno del D.L. 74/2000, dell'art.10 ter - la circolare n.28/E del 2006 par.4 con cui l'Amministrazione Finanziaria aveva *"chiarito che la consumazione del reato coincide con l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione che deve protrarsi sino alla data del 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta in riferimento"*, sulla base della constatazione che *"in tema di pagamento dell'IVA il contribuente è tenuto entro il giorno 16 di ogni mese a provvedere al pagamento delle liquidazioni periodiche ed al versamento dell'imposta...e che l'eventuale conguaglio risultante dalla differenza tra l'ammontare dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale e l'ammontare delle somme già versate mensilmente va pagato nel corso dell'anno successivo"*, sosteneva la tesi che il nuovo reato tributario, essendo stato introdotto il 4.7.2006, cioè in epoca successiva alla scadenza dei pagamenti periodici relativi al 2005 nonché al termine previsto per il pagamento dell'IVA a conguaglio per la stessa annualità del 2005 (30 giugno 2006), se interpretato nel senso indicato dalla citata circolare 28/E, sostanzialmente avrebbe penalizzato condotte omissive (mancato pagamento IVA) integrative della fattispecie risalenti ad epoca anteriore alla entrata in vigore della legge (riferendosi a omissione di pagamenti da effettuare nei mesi di giugno, luglio e agosto 2005 e, comunque, entro il 30 giugno del 2006, termine di scadenza previsto per il pagamento IVA a conguaglio per la stessa annualità 2005 ed aventi quindi rilevanza soltanto a fini amministrativi). Con conseguente violazione dell'art. 25 commi 1 e 2 Cost. e di precisi principi generali del diritto penale.

Il P.M., disattendendo evidentemente tale memoria, mai esaminata e presa in considerazione nemmeno in sede dibattimentale, con decreto in data 5.1.2011 citava a giudizio l'imputato OMISSIS davanti a questo Tribunale per rispondere del delitto ascrittogli.

Alla prima udienza del 2 maggio del 2011, svoltasi in contumacia dell'imputato, venivano ammesse le prove su richiesta delle parti, ritualmente costituite, ed era disposto il rinvio dell'udienza al 5.12.2011 per l'esame dei testi e dell'imputato.

All'udienza del 5.12.2011, il nuovo istruttore rinnovava il dibattimento e dopo il rigetto, con provvedimento motivato qui da intendersi richiamato, dell'istanza di rinvio per impedimento professionale presentata dalla difesa, veniva acquisita la documentazione prodotta dal P.M.², escusso il M.llo Alberto Sabatini della Guardia di Finanza e revocata, previa rinuncia del PM, l'ammissione del M.llo Felicissimo che aveva esplicitato, nelle indagini, la stessa attività svolta dal suo collega.

Il **teste, Maresciallo Sabatini**, escusso in dibattimento, riferiva, tra l'altro, quanto segue.

L'attività di verifica, controllo e constatazione del Nucleo Tributario della Guardia di Finanza era iniziata il 10.6.2008 e si era sviluppata presso la sede della società OMISSIS fino a novembre 2008;

dalla verifica dell'analisi di bilancio riguardante il periodo di imposta 2006 con controllo dei debiti del 2005, risultava che nel passivo dello stato patrimoniale vi erano **debiti tributari per nove milioni di euro** circa. Dato che tale debito iscritto in bilancio per l'anno 2006 era un debito pregresso che si era creato nei precedenti esercizi, il personale della Guardia di Finanza operante aveva dovuto formalizzare l'estensione dell'attività di verifica anche alle annualità precedenti, 2005 e 2004, per ricostruire il debito tributario ed accertarne le origini.

Si rilevava, in tal modo, che i debiti tributari IVA, per

² V. fascicolo allegato al verbale di udienza intitolato, erroneamente, "5.12.11", anziché, "5.11.12", data dell'udienza.

circa 3.500.000 euro, riguardavano **un debito IVA del 2004 per 661.000 euro e un debito IVA del 2005 per circa 2.800.000 euro**. Si accertava che il debito di 661.000 euro del 2004 era stato regolarizzato dalla Società e, quindi, dal suo amministratore, a seguito di un avviso bonario della Agenzia delle Entrate, attraverso il pagamento dell'IVA dovuta e della sanzione applicata, mentre invece, per il 2005, dalle liquidazioni di giugno, luglio e agosto risultava che il debito IVA di circa 2.800.000 euro non era stato mai pagato. Le liquidazioni dei mesi successivi (da settembre a dicembre) chiudevano con un credito di imposta di 381.896 euro alla fine dell'anno che non poteva però essere compensato rispetto al dovuto di 2.800.000 per le liquidazioni di giugno, luglio e agosto, perché per l'Amministrazione finanziaria il pagamento va effettuato entro lo stesso termine in cui viene effettuata la liquidazione (IVA di giugno da versare entro il 16 luglio, quella di agosto entro il 16 settembre, ecc). Comunque l'IVA di cui si tratta, dovuta dalla Società OPERAE, **non era stata versata;**

l'IVA che viene applicata alle operazioni commerciali, in sede di liquidazioni periodiche, se è assolta sugli acquisti viene portata in detrazione, mentre l'IVA esigibile sulle operazioni attive fatte dalla società è un'IVA a debito. Quindi c'è una differenza aritmetica tra l'IVA a debito sulle operazioni attive effettuate dalla società e l'IVA che può portarsi in detrazione sugli acquisti effettuati. La risultanza a debito della Società va versata all'Erario entro il termine prescritto dalla normativa tributaria che solitamente coincide con la liquidazione effettuata nel mese successivo;

nel corso dei controlli da parte del Nucleo di P.T. la Società era in piena attività e il OMISSIS, **suo legale rappresentante dal 26.7.1997 al 7.3.2007**, era un amministratore effettivo e non fittizio della stessa, presente sempre nelle attività sociali, conoscitore di tutte le sfaccettature degli istituti aziendali ed in grado di rispondere in tempo reale a qualsiasi quesito a lui posto dimostrando, così, di avere una memoria

ferrea.

Alla successiva udienza del 3.7.2012 veniva sentito il teste a difesa **XXX**, commercialista, conoscente di OMISSIS, il quale riferiva, tra l'altro, quanto segue:

nel 2006 il Gruppo facente capo alla società OMISSIS aveva subito una grave crisi finanziaria, dovuta ad un fattore esterno, in seguito alla quale furono bloccati i conti della società e soprattutto i finanziamenti perché le banche smisero di finanziare la società e richiesero l'adempimento di tutti i contratti. Il fattore esterno era costituito dalla nota causa "Spinoff Unipol" comportante la vendita di parte del patrimonio immobiliare di Unipol, pari a 133 immobili, coinvolgente direttamente anche OMISSIS. In relazione a questa vicenda, nel periodo 2005 e 2006, vi erano stati sequestri di azioni sia del gruppo che dei soci di del gruppo, oltre che dei conti correnti, tali da provocare uno "stress al sistema finanziario".

Il Gruppo con il Fisco aveva una posizione debitoria ed una creditoria, per questo aspirava ad una compensazione, sulla cui fattibilità aveva tentato di convincere i vertici della Agenzia delle Entrate.

In relazione all'IVA regolarmente dichiarata e non pagata "*il mondo imprenditoriale in quel periodo usava pagare nel momento in cui riceveva l'avviso bonario*" da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si trattava di un avviso che comportava, in caso di adempimento, sanzioni pari al 10% più gli interessi del periodo. Quindi l'imprenditore, in generale, per superare difficoltà finanziarie nascenti dalla impossibilità di avvalersi del sistema bancario, si avvaleva di questo per sopperire alle esigenze di finanziamento.

Il OMISSIS - che si occupava di immobili già nel 1989 - prima del periodo critico 2005-2007 non aveva mai avuto problemi di pagamenti di qualsiasi natura e complessivamente, durante la sua attività, aveva versato "*indicativamente, 30-40 milioni di imposte, ma compreso tutto, INPS e quant'altro, personale*"

(sic!).

All'udienza del 24.10.2012 veniva acquisita agli atti "**consulenza tecnica e memoria difensiva illustrativa**", previamente autorizzata, OMISSIS:

Quale appartenente allo studio professionale OMISSIS (multinazionale olandese di consulenza, presente in Italia con due società, con commercialisti, revisori legali e un avvocato tributarista) era stato incaricato, dalla difesa del OMISSIS, di redigere la relazione depositata in atti che veniva da lui confermata.

A seguito dell' introduzione di norme di favore per la regolarizzazione della condotta di **omesso pagamento dell'IVA tale omissione è diventata, soprattutto in questo periodo di crisi finanziaria, una prassi diffusa**. Infatti, **il sistema bancario è molto chiuso nei confronti degli imprenditori** che, pertanto, solitamente omettono di pagare l'IVA e, *se sotto la soglia di punibilità*, attendono addirittura che l'Agenzia delle Entrate mandi un avviso bonario che consente ad essi, comodamente e direttamente, avvalendosi del portale di tale Agenzia, di richiedere una rateizzazione immediata con sanzione molto bassa. **Si tratta quindi di un modo usato dagli imprenditori per finanziarsi.**

All'epoca dei fatti "*il Gruppo OMISSIS, il Gruppo OMISSIS, quindi condotto dal OMISSIS, ...fino al periodo maggio, giugno, non aveva problemi di liquidità e infatti ha versato regolarmente le imposte*". Successivamente, a causa delle note vicende UNIPOL e, poi, nell'anno successivo, a causa dell'introduzione di normative particolarmente sfavorevoli per il settore immobiliare, non aveva potuto procedere alla regolarizzazione che, invece, era stata già programmata e quindi si era trovato nella condizione che il giorno di scadenza del termine ultimo, 27.12.2006, non aveva potuto adempiere al pagamento delle imposte. Pur riguardando la contestazione soltanto i mesi di giugno, luglio e agosto,

visto che nei mesi di settembre, ottobre, novembre e dicembre c'era una posizione creditoria della società, non era stato più possibile onorare il debito. Attualmente il Gruppo stavs procedendo ad una sistemazione generale delle posizioni debitorie avendo avviato, tra l'altro, una trattativa con l'Agenzia delle Entrate per una compensazione generale tra debito e credito. La trattativa adesso, infatti, era possibile perché la legislazione ha consentito le compensazioni non solo tra imposte dello stesso tipo, ma anche tra tributi a credito ed altri tributi a debito. Inoltre a settembre del 2012 la normativa era stata modificata, proprio sulla scorta della situazione economica congiunturale, in senso favorevole per gli imprenditori, concedendo ad essi *"la possibilità di poter ottenere una esdebitazione non solo con l'Erario ma anche con il ceto creditorio ...attraverso una procedura nota come transazione fiscale..prevista dalla Legge fallimentare: la possibilità di andare a trattare direttamente con il fisco e risolvere magari posizioni di debito anche ottenendo la falcidia di sanzioni e di interessi e quindi definire posizioni di questo tipo. Nell'ambito di queste procedure ovviamente rientra anche la possibilità...rimessa alla trattativa delle parti, di ottenere anche la compensazione tra tributi. ...E di questo credo che il gruppo stia tentando di fare in questi giorni."* Egli era stato coinvolto, insieme con altri professionisti, in una corposa attività di *"due diligence"* contabile dell'intero Gruppo, iniziata nel 2011 e proseguita poi da altri professionisti, attualmente in fase di definizione, attraverso la procedura di un *"accordo di suturazione"*, che prevedeva una risistemazione dell'intero debito, sia nei confronti dell'Erario sia, soprattutto, nei confronti dei fornitori e delle banche.

Nel 2005 la struttura del Gruppo, ritenuta dal teste non diversa da quella attuale, era la seguente: OMISSIS era una delle tre sub holding del gruppo omonimo e vi erano altre società parallele ad essa. Controllante della Holding era la OMISSIS. OMISSIS era *"sotto"* la OMISSIS, ma *"sotto OMISSIS c'erano tante società partecipate dalla stessa"*. Almeno

sessanta. **Nel settore immobiliare, infatti, gli imprenditori per ogni affare, per ogni operazione, costituiscono una società.** Lo fanno anche per circoscrivere il "business" e ricorrere in maniera più agevole al credito. Si tratta di **società denominate "veicoli"** perché strumenti per raggiungere l'obiettivo di un determinato affare. In sostanza, per ogni attività di acquisto di un immobile è creata una società dentro la quale si colloca il business. Questo viene fatto sia, come si è detto, per ottenere più agevolmente il credito, sia perché, successivamente, al fine di realizzare l'attività, si può decidere di *"vendere direttamente il contenuto oppure vendere direttamente il veicolo che contiene l'oggetto del business"*. D'altra parte questa modalità di creazione di una società per ogni attività di acquisto di immobile è richiesta dalle banche, sostanzialmente per frazionare il rischio dell'impresa e per richiedere ed ottenere garanzie connesse all'erogazione di quel credito (ad es. dazione in pegno delle azioni della società) e, comunque, per evitare di confondere quella specifica operazione con altre meno interessanti o più rischiose per l'istituto di credito.

A contestazione del fatto che "i sequestri" da lui in precedenza citati e causativi dello "stress finanziario" descritto, in realtà consistevano nel sequestro preventivo del GIP di ROMA, Dssa. MULLIRI, in data 29 dicembre 2006 disposto in seguito a richiesta della Procura di Roma del 19.12.2006 (provvedimento acquisito su richiesta della difesa), il teste rispondeva che:

Notizie di stampa, in merito ai fatti concernenti Unipol/BNL, erano divenute martellanti fin da gennaio 2006 e pertanto, fin da allora, le banche avevano cominciato ad essere diffidenti, a non concedere ulteriori crediti, a fare richieste non formali di rientro e comunque ad irrigidirsi costringendo il Gruppo a ricorrere ad una adeguata programmazione finanziaria per risolvere i problemi. Già nel periodo estivo del 2006, proprio in concomitanza dell'entrata in vigore delle normative sfavorevoli introdotte dalla legge cd Bersani (luglio-agosto 2006), si era verificata una "escalation" di eventi che poi

avevano portato il Gruppo a non poter più far fronte ai pagamenti dei debiti per imposte ed era così iniziata l'accelerazione verso la deriva che oggi vede impegnato lo stesso Gruppo nel tentativo di definizione complessiva della vicenda.

Nella memoria/consulenza tecnica difensiva, qui da intendersi integralmente riportata e trascritta, dopo la precisa e completa esposizione dell'oggetto dell'incarico, della fattispecie oggetto di reato (attraverso il sintetico richiamo alle risultanze della dichiarazione IVA-Unico 2006, alla deposizione del teste Zannelli ed alla deposizione del teste Sabatini), si procedeva ad una analisi normativa e giurisprudenziale della fattispecie di cui all'art.10 ter D.to Leg.vo 74/2000, ad una relazione sulle condizioni di illiquidità della Società per giungere alle conclusioni finali a sostegno della tesi difensiva di **"inadempimento determinato da causa di forza maggiore"** (vedi Sommario).

In allegato venivano prodotti, in copia, articoli di stampa da:

1. "L'Espresso" in data 27.1.2006;
2. "Repubblica.it" in data 31.12.2005;
3. "Corriere della Sera" in data 5.1.2006;

ed altresì, in copia :

4. Richiesta di sequestro preventivo della Procura di Roma in data **19.12.2006** nel procedimento n.48631/05 RG/PM nei confronti di OMISSIS;
5. Decreto di sequestro preventivo emesso in data **29.12.2006** dal GIP del Tribunale di Roma D.ssa Mulliri nei confronti di OMISSIS.

Nella successiva udienza del 14.11.2012, svoltasi, come sempre, nella contumacia dell'imputato, veniva sentito il **teste a difesa OMISSIS**, il quale, in merito ai fatti, riferiva, tra l'altro,

quanto segue.

Conosceva il OMISSIS da trenta anni, come amico di famiglia. Aveva cominciato a collaborare col suo gruppo, come libero professionista, nel 2003 e 2004, occupandosi, quale tecnico, della gestione degli immobili che venivano comprati e venduti e della acquisizione, gestione e consegna dei portafogli immobiliari a seguito della vendita. Il Gruppo OMISSIS aveva anche delle società collegate, oltre venti/trenta perché, *"dato che le operazioni immobiliari non venivano fatte sempre da sole con la società OMISSIS, ..il Sig. OMISSIS ed i suoi soci si affiancavano, si associavano con altri imprenditori, immobiljaristi e non, per specifiche operazioni immobiliari e per quelle veniva istituito un veicolo di scopo, quindi una società di scopo, con la quale poi noi tecnici collaboravamo"*. Si trattava, quindi, di "veicoli", di nuove società costituite specificamente per fare una o più operazioni.

All'epoca dell'omissione del pagamento IVA di cui all'imputazione, la situazione generale del gruppo era regolare. Si trattava di un gruppo in crescita proprio perché creava sempre più operazioni immobiliari. Situazione abbastanza regolare anche nei confronti dei professionisti che collaboravano con le società del Gruppo.

Aveva appreso poi, negli anni successivi, che il Gruppo aveva dei forti debiti e crediti verso l'Erario maturati in quel periodo, dal 2006 al 2007, nel quale si erano cominciate a creare un po' di difficoltà a causa della legge cd Bersani che aveva danneggiato molto le società immobiliari imponendo nuove imposte, *"per cui operazioni immobiliari fatte venivano scontate delle imposte aggiuntive che non erano state programmate"*. Il rapporto con Equitalia era sicuramente di debito e credito. Il Gruppo, negli anni successivi, era sostanzialmente in pareggio e, poi, erano stati raggiunti anche degli accordi con l'Erario, attesi per oltre un anno, di rateizzazione di questi debiti e le relative rate erano state versate.

In quel periodo, altro grande problema causativo di danni all'Azienda era stata la transazione immobiliare che la OMISSIS aveva stipulato con la UNIPOL a seguito della quale erano nati molti "rumors", concernenti le *"vicissitudini giudiziarie che avevano colpito Consorte e Ivano Sacchetti"*, all'epoca, rispettivamente, Presidente e Amministratore Delegato di UNIPOL, vicende giudiziarie in cui *"lo stesso OMISSIS risultava - tra virgolette - coinvolto"*. E certamente in un mercato immobiliare dove il rapporto è fatto di relazioni con gli acquirenti, con i venditori, con gli istituti di credito, questo fatto *"creò un contraccolpo all'azienda"*. Da quel momento in poi i collaboratori di CASALE si dedicarono sostanzialmente a dismettere il patrimonio immobiliare per cercare di attenuare i debiti con le banche, dato che ogni operazione si accompagnava ad un finanziamento bancario, tanto che il CASALE disse loro: *"Ragazzi, qui le Banche non ci accompagnano più nelle operazioni immobiliari per cui dobbiamo cercare di vendere il più possibile per poter fare in modo di abbassare il debito verso le Banche e comunque, con operazioni immobiliari nuove, cerchiamo di gestire il nostro portafoglio e vendere il più possibile per ridurre i debiti con le banche e fare un po' di cassa"*.

Da quel momento, infatti, le banche avevano cambiato atteggiamento nei confronti del Gruppo, perchè il sospetto aveva fatto venire meno la relazione fiduciaria, così *"non lo accompagnano più [l'imprenditore ndr] né in uno sviluppo di un'azienda, né tantomeno, in un processo che l'imprenditore intende portare avanti"*. Il patrimonio immobiliare del Gruppo di OMISSIS era, all'epoca, di circa **2 miliardi di euro**.

Una sorta di accordo, con Equitalia per conto dell'Agenzia delle Entrate, era avvenuto negli anni successivi, *"perché cominciarono ad arrivare cartelle di avvisi di pagamento per le imposte non versate e i consulenti del Gruppo cercavano, d'altra parte, di poter incassare o chiedere a rimborso i crediti vantati"* non essendo possibile una compensazione tra crediti e debiti concernenti tributi diversi. I rimborsi

venivano corrisposti, i debiti rateizzati e le rate pagate. Per tutte le società coinvolte nell'accordo con Equitalia le rate ammontavano a circa un milione di euro al mese. Il Gruppo, comunque, attualmente, *"stava andando verso una ristrutturazione del debito complessivo raggiungendo un accordo...sia con le banche che con Equitalia, per dismettere in un certo periodo il portafoglio che oggi comunque è rimasto in azienda e liquidare sia i crediti con le banche che con i creditori e soprattutto con l'erario in un accordo transattivo"* che dovrebbe essere stato raggiunto e dovrebbe essere formalizzato a breve.

A questo punto, su richiesta del P.M., veniva acquisita agli atti la Dichiarazione "Unico 2007" della Società OMISSIS ed il processo veniva rinviato per consentire l'esame dell'imputato. Poiché il rinvio è avvenuto su richiesta della difesa senza che fosse rappresentato un legittimo impedimento dell'imputato a comparire per rendere l'esame, si ritiene che nella specie **si sospendono i termini prescrizionali per l'intero periodo.**

All'udienza del 12 aprile 2013, presente il OMISSIS ne veniva revocata la contumacia e si procedeva al suo **esame.**

Detto atto istruttorio è stato caratterizzato da un evidente struggimento da parte dell'imputato nel ripercorrere le vicende che avevano attraversato le sue società e lui personalmente, con la conferma di quanto già dichiarato dai consulenti tecnici della difesa in ordine alle cause del dissesto finanziario del gruppo OMISSIS

In particolare, per ciò che rileva in questa sede, il OMISSIS ha ricordato:

il battage di stampa contro di sé e contro il proprio gruppo nel gennaio del 2006, a seguito di una conversazione telefonica, pubblicata sui giornali, intercorsa tra lui, il Presidente Cossiga e Giovanni Consorte, per la presunta scalata della Unipol alla Bnl.

Questa era stata la causa della richiesta di immediato

rientro dei propri debiti da parte delle banche nel febbraio 2006.

A ciò si era aggiunto l'aumento degli interessi bancari dal 2% all' 8% che aveva ovviamente aggravato il debito dell'intero gruppo OPERE.

Ne era seguito il tentativo di vendita dell'immenso patrimonio immobiliare del gruppo per soli 800 milioni di euro, pur di ripianare, con un accordo autorizzato dal governo francese, il debito accumulato. Detto accordo però non era mai stato sottoscritto perché il giorno della sua sottoscrizione era stato eseguito il provvedimento di sequestro dell'Autorità giudiziaria sopra menzionato, cosicché neanche quella strada era stata percorribile (testualmente *"La trattativa viene fatta direttamente con il Presidente di ICAD che è l'istituto designato dal Ministero del Tesoro, io incontro in diverse occasioni sia il Ministro del Tesoro che il Ministero delle Partecipazioni Statali, ICAD ci sceglie come partner per l'Italia, abbiamo la documentazione che lo prova e la logica è quella di comprare l'intero gruppo con tutti gli immobili del gruppo queste sono le due alternative ad una condizione di forte sconto rispetto al valore però questo avrebbe permesso come dire a detta del Presidente di respirare perché la vita è un diritto di tutti. La proposta che mi fanno questi signori dopo averla valutata per 7 mesi, loro assistiti dalla Lazard io da Mediobanca e Calyon, è di rilevare l'intero gruppo per 800 milioni di euro di cui 190 contanti quindi soldi contanti cash al netto del debito che sarebbero rimasti nelle casse di Operae che in quel momento a questo punto avrebbe avuto da pagare 13 milioni di tasse in tutto"*).

Il tutto si era concluso con il suo arresto nel 2011, con la sua fuoriuscita dal gruppo immobiliare creato dal padre, con la scalata dei soci di minoranza che avevano totalmente prosciugato i suoi conti correnti.

Assai significativo, ai fini della qualificazione delle condotte contestate, che il OMISSIS abbia dichiarato che nel mondo imprenditoriale prima si pagano le banche, poi i fornitori e solo alla fine il fisco, così di fatto confermando la volontarietà della condotta illecita. Si riportano, al riguardo, le sue esemplificative e chiare parole in ordine al rientro imposto dagli istituti di credito e alla rapida restituzione di somme rilevantissime da parte del suo gruppo, sempre in pendenza del debito con l'erario:

*"La richiesta a quel livello è una richiesta, come dire, molto semplice ti chiama l'Amministratore Delegato e ti dice: a fine del mese scadono 20 milioni e non te li rinnovo, quando scadono 40, quando scadono 60. Tenga presente che solamente di fidi in bianco, cioè fidi contanti, scoperti di conto corrente vogliamo chiamarli così, Unicredit, Monte dei Paschi, Cassa di Risparmio di Bologna e Calyon ci avevano dato **100 milioni di euro che sono stati tutti restituiti in 10 mesi**, oltre tutto le fonti di liquidità le banche noi le abbiamo sempre canalizzate a favore delle banche **quindi in primis secondo cultura bancaria italiana prima devi pagare la banca, poi devi pagare i fornitori e poi devi pagare il fisco e non ti puoi sottrarre a questo perché sennò ti fanno fallire** e di quello che dico ho prova documentale perché sta negli ordini di canalizzazione perché quando uno vende 1,5 miliardi di roba dice non trovi 3 milioni per pagare le tasse? Non me li hanno lasciati. Tenendo presente che noi abbiamo sempre dichiarato la nostra iva, non era mai capitato che non ci fossero... non aveva senso visto che prestavamo servizi con OMISSIS fare un' operazione di evasione fiscale perché non aveva senso, **su 2,5 miliardi di euro non so come dire è una cifra importante ma non significativa rispetto al gruppo**".*

In ordine alla consistenza economica del gruppo OMISSIS l'imputato ha dichiarato: *".....tra la fine del 2006 e il 2007 **il patrimonio di gruppo era 2 miliardi e 350 milioni di euro** con un debito di 1,8 miliardi parlo dell'intero gruppo quindi della mia società e ovviamente delle partecipate con altri, dopo 12 mesi per riuscire a*

restituire alle banche i finanziamenti il patrimonio scende a 800 milioni, è arrivato a 1 miliardo e mezzo di euro cioè 3 mila miliardi alle banche che mi hanno richiesto il rientro a vista, rientro a vista soprattutto quando sei con dei soci internazionali o onori gli impegni o non lavori mai più nel mondo, ho qui i documenti che lo provano e che sono eclatanti, credo che nessuno sia riuscito a restituire in Italia 3 mila miliardi in 12 mesi....

Tenga presente che la dichiarazione dei redditi di OMISSIS è società di servizi che faceva 20 milioni di fatturato con un giro di affari di 1,5 miliardi”.

Circa le specifiche contestazioni derivanti dagli accertamenti della Guardia di Finanza il OMISSIS ha precisato che aveva pagato “58 milioni di parcelle alla Lehman Brothers, quella mi pare sia 1,2 milioni ne ho pagati altri 56 perché per trovare denaro si paga, si chiama up-front”. Nulla invece ha ricordato con riferimento alla cessione dell’immobile OMISSIS, sede del gruppo.

Le dichiarazioni rese dall’imputato confermano la tesi accusatoria per le ragioni che verranno di seguito rappresentate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Questione preliminare: la legittimità costituzionale dell’art. 10 ter D. Lvo 74/2000 in ordine all’omesso versamento dell’IVA per il periodo di imposta 2005 e la rilevanza penale di detta omissione

In via preliminare occorre risolvere la questione posta dalla difesa con la “Memoria per l’archiviazione” in data 9.2.2009 nella quale si sostiene:

“non può configurarsi il delitto di cui all’art. 10 ter del D.to Leg.vo 74/2000 laddove non si paga entro il 27.12.2006 l’IVA omessa nell’anno 2005 perché la previsione normativa introdotta presenterebbe, da un lato, chiari profili di

incostituzionalità e, dall'altro, sarebbe in stridente contrasto con il principio cardine dell'irretroattività della legge penale" in relazione all'art.25 co.2 (principio di irretroattività della legge penale) e co. 1 (principio del giudice naturale) venendo riconosciuti effetti ad una situazione omissiva anteriore all'entrata in vigore della legge ed in precedenza rilevante ai soli fini amministrativi, di conseguenza di competenza del giudice tributario.

Al riguardo si osserva, anzitutto che, dopo il deposito della suddetta memoria, tale questione, non soltanto non è stata mai più riproposta, nemmeno chiedendo di sollevare questione di costituzionalità, ma anzi, è stata chiaramente e completamente smentita dalla Consulenza tecnica 15.10.2012, ..., nella quale testualmente si legge:

"quanto al tempo di consumazione, per il combinato disposto degli artt.10 bis e 10 ter, il termine ultimo di versamento, alla cui scadenza si consuma il reato, è quello del pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, che, ex art. 6, co.2, della legge 29 settembre 1990, n. 405, si individua nel giorno 27 del mese di dicembre dell'anno successivo a quello di imposta.

Il reato ...ha natura istantanea e si consuma quindi con l'inutile decorso del termine: è pertanto privo di rilevanza il versamento tardivo successivo alla commissione del fatto tipizzato dalla norma. Tuttavia il versamento successivo potrà giustificare l'applicazione dell'attenuante di cui all'art. 13, comma 1, del D.to Leg.vo 74/2000, ovvero la diminuzione, "fino alla metà" della pena principale prevista e la non applicazione delle pene accessorie.

Appare evidente che, in definitiva, diversamente dalle altre originarie fattispecie penali tributarie previste dal D.Leg.vo 74/2000 caratterizzate dal dolo specifico, l'elemento soggettivo richiesto per il reato di omesso versamento di IVA è costituito dal dolo generico che va ritenuto esistente allorchè si abbia la prova della consapevolezza e volontarietà

della omissione del versamento.

Diverso è il caso, come oltre si dirà, dello stato di forza maggiore che impedisce il corretto adempimento” (vedi C.T. 15.10.12 in verbale udienza 24.10.12 a pag.11).

Premesso che si condivide integralmente quanto sopra riportato e che, quindi, dovrebbe ritenersi del tutto superata la questione in esame, posta soltanto ai fini dell'archiviazione e prima dell'emissione, da parte del P.M., del decreto di citazione a giudizio, tuttavia, per amor di completezza e alla luce della memoria difensiva e della sentenza del Tribunale di Roma, V sezione, del 13/12/2013, prodotte in sede di discussione, si ritiene opportuno e doveroso assumere una chiara posizione e ricordare, in merito, che:

questo giudice, in altro procedimento, in cui era stato richiesto di sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art.10 ter D.to Leg.vo n.74 del 2000, ha ritenuto infondata l'eccezione³;

la questione deve considerarsi ormai definitivamente risolta nel senso indicato dall' **ordinanza n. 224/2011 della Corte Costituzionale** in cui si legge, tra l'altro, che:

-il difensore dell'imputato del reato di cui all'art. 10 ter D.to Leg.vo 70/2000, aveva eccepito la illegittimità costituzionale della norma per contrasto con gli artt. 3 e 25, co. 2 della Costituzione;

-il Tribunale torinese aveva ritenuto la questione non manifestamente infondata in riferimento al solo art.3 Cost. perché, consumandosi il reato il 27.12. dell'anno successivo a quello cui si riferisce l'imposta dovuta il soggetto

³ Questione sollevata in relazione agli art.3 e 25/2 Cost. nella parte in cui non è escluso, dall'applicazione della norma, l'omesso versamento dell'IVA per importo superiore a euro 50.000 dovuto in base alla dichiarazione annuale del 2005, in ordine alla presunta violazione del principio di irretroattività. Nell'ordinanza si legge: "...che l'eccezione proposta non sia accoglibile perché non ogni volta che viene prevista una nuova fattispecie penale sol per questo è violato il principio di irretroattività" e che "la punizione del contribuente per non avere versato l'IVA alla data del 27.12.2006 non confligge con il principio di irretroattività della norma penale in quanto l'art. 10 ter è entrato in vigore il 4.7.2006 e, dunque, ben prima della data di consumazione del delitto di mancato versamento dell'IVA dell'anno precedente che coincide, appunto, con la scadenza del termine ultimo del 27.12.2006".

interessato fruirebbe di un termine di dodici mesi per corrispondere il tributo al fine di non incorrere in responsabilità penali, mentre, con riferimento all'imposta dovuta per l'anno 2005, il contribuente avrebbe avuto a disposizione, per eseguire il versamento, solo il periodo intercorrente tra luglio e dicembre 2006: con conseguente contrasto della norma censurata con il principio di eguaglianza, punendo la norma, allo stesso modo, due condotte differenti;

-lo stesso Tribunale aveva escluso, invece, che la norma potesse ritenersi lesiva dell'art. 25 co. 2 Cost. per violazione del principio di irretroattività della norma incriminatrice, perché, se è vero che al momento della scadenza del "termine fiscale" per il pagamento dell'IVA relativa all'anno 2005 il reato in discussione non era ancora stato introdotto - essendo il D.L. n. 223 del 2006 posteriore a detta scadenza - è altrettanto vero, però, che la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versamento dell'IVA nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento nel maggiore termine stabilito per la corresponsione dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo: sicchè il soggetto che aveva omesso il pagamento dell'IVA per il 2005 nel termine previsto dalla normativa tributaria, avrebbe avuto ancora, fino al dicembre del 2006, la possibilità di assumere <le proprie determinazioni in ordine all'effettuazione di tale versamento> e, se non vi ha provveduto, si è reso responsabile del reato in esame, dato che la sua scelta "sarebbe comunque maturata in un momento nel quale la fattispecie incriminatrice era già presente nell'ordinamento, donde l'impossibilità di attribuire alla nuova incriminazione effetto retroattivo";

-la Corte, prima di dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione all'art.3 Cost., ha, in motivazione, dimostrato di convenire con il Tribunale di Torino sulla decisione di escludere che la previsione sanzionatoria possa ritenersi lesiva dell'art. 25

co.2 Cost. riportando integralmente il contenuto del provvedimento del giudice a quo e richiamandone la chiarezza.

Sempre in questo solco la difesa dell'imputato ha depositato, in sede di discussione, la sentenza del 13/12/2013 della V sezione del Tribunale monocratico di Roma, giudice Dott. Carlino, con imputato sempre OMISSIS quale amministratore di cinque società controllate dalla OMISSIS S.p.A., avente ad oggetto la medesima fattispecie di reato contestata in questa sede, per i medesimi periodi di evasione e per l'esorbitante complessiva somma di oltre 9 milioni di euro.

Il Tribunale di Roma, con la citata sentenza, sulle medesime conclusioni delle parti, come peraltro avvenuto in questa sede, ha assolto, in via preliminare ai sensi dell'art. 129 cpp, OMISSIS sostenendo che il fatto non fosse più previsto dalla legge come reato, seguendo le argomentazioni della sentenza della Corte di Cassazione dell'8/2/2012 n. 18758.

Ma a parte la questione di diritto sulla quale si dirà oltre, non si condivide neanche il merito di detta sentenza lì dove a pag. 3 si sostiene, con riferimento proprio al OMISSIS, proprio alle controllate del medesimo Gruppo OMISSIS e proprio allo stesso periodo di imposta, che: *"È di tutta evidenza che tali soggetti, se fossero stati posti nelle condizioni di conoscere fin dal mese di gennaio del 2005 l'esistenza di una sanzione penale in materia di omesso versamento dell'Iva, avrebbero potuto anche scegliere di assumere un comportamento ottemperante alla normativa tributaria a partire dall'inizio del 2005, anche in costanza dell'effetto tipicamente deterrente della sanzione penale."*

Infatti, in quel processo, proprio perché definito ai sensi dell'articolo 129 cpp in via preliminare in dibattimento, evidentemente non erano stati esaminati gli atti redatti dalla Guardia di Finanza che, invece, nella specie, sconfessano l'assunto astratto della citata sentenza.

In concreto, è stata proprio la condotta tenuta dal OMISSIS dopo l'entrata in vigore della legge del 2006, ad escludere non solo la forza maggiore, ma anche la presunta involontarietà dell'omissione divenuta reato.

L'imputato, infatti, aveva emesso le fatture elencate a foglio 10 del verbale di constatazione della Guardia di Finanza (vedi *infra*), proprio nel settembre del 2006, a distanza di mesi dalla trasformazione in illecito penale dell'omissione, nella sua qualità di amministratore della OMISSIS.

Non si ritiene di aderire neanche sotto il profilo giuridico all'orientamento fatto proprio dal Tribunale monocratico di Roma in diversa composizione con la citata sentenza, e ciò non solo in forza delle sopra riportate argomentazioni della Corte costituzionale (di cui peraltro non si fa alcuna menzione nella motivazione della pronuncia assolutoria), ma per l'ultima definitiva posizione assunta sulla questione dalla sentenza della Cassazione, Sez. un., 28 marzo 2013, ric. Romano e ric. Favellato - *della quale si dispone della sola informazione provvisoria apparsa sul servizio novità della Corte Suprema di Cassazione* - che ha affrontato, nell'ambito di due distinti procedimenti, le seguenti e collegate questioni:

«Se l'art. 10 ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotto dall'art. 35, comma 7, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con mod. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 ed entrato in vigore il 4 luglio 2006, si applichi anche agli omessi versamenti dell'Iva per l'anno 2005, da effettuarsi nel corso del 2005, e non versati alla scadenza del 27 dicembre 2006, prevista dal citato art. 10 ter, oppure se in tale ipotesi l'illecito debba ritenersi comunque consumato alle singole scadenze del 2005 e sia quindi punibile con le sole sanzioni amministrative previste dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471» .

La Suprema Corte, su conforme parere della Procura Generale presso la Corte di Cassazione, ha dato risposta affermativa al

primo punto e si attendono le motivazioni per approfondire il percorso logico-giuridico seguito per approdarvi che non può che essere quello sostenuto dalle sentenze n. 25875, Olivieri e n. 7588, Screti, che hanno assunto, da ultimo, detta posizione, pur con riferimento all'art. 10 bis che, però, propone questioni giuridiche identiche a quelle di cui è processo.

La prima sentenza, Sez. 3[^], 26.5.2010, n. 25875, Olivieri, m. 248151 ⁴, perviene alla conclusione che la fattispecie penale sopravvenuta vada applicata anche all'ipotesi di omesso versamento delle ritenute fiscali operate dal sostituto di imposta nell'anno 2004, cioè prima dell'introduzione della norma penale, senza che ciò determini una violazione del principio di irretroattività della norma penale.

La seconda sentenza, Sez. 3[^], 12.1.2012, n. 7588, Screti, non massimata, perviene alla medesima soluzione, partendo dal rilievo, sempre in relazione all'art. 10 bis, che detta norma prevede un reato di natura omissiva istantanea, che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione - e cioè entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello in cui sono state effettuate le ritenute per il modello 770 semplificato o entro il 31 ottobre per il modello 770 ordinario - ⁵.

⁴ "Il reato di omesso versamento, da parte del sostituto d'imposta, delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti si consuma alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale, in quanto è solo con il maturare di tale termine che si verifica l'evento dannoso per l'erario, previsto dalla fattispecie penale, ed è punibile a titolo di dolo generico, richiedendo la mera consapevolezza della condotta omissiva".

⁵ Per l'esplicazione dei termini della questione e la disamina dei diversi indirizzi giurisprudenziali di legittimità sul punto, vedi **Cassazione Sez. 3, Ordinanza n. 47238 del 2012 con la quale la questione viene rimessa alle Sezioni Unite**. Con specifico riguardo alle argomentazioni delle due sentenze citate, del cui ragionamento evidentemente la pronuncia delle Sezioni Unite si è avvalsa, si riporta testualmente parte dell'ordinanza di remissione che si distingue per chiarezza logica ed espositiva: "In particolare, questa decisione (Olivieri ndr) parte dal rilievo che non vi è continuità normativa tra la nuova fattispecie criminosa (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 bis), introdotta o reintrodotta dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 414, e le previgenti norme incriminatrici di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 2, convertito nella L. 7 agosto 1982, n. 516. La nuova fattispecie penale si verifica anch'essa, come in genere nei reati omissivi, con il mancato

D'altra parte, nel caso di specie, l'amministratore di OMISSIS spa, visto il relevantissimo volume di affari e il patrimonio immobiliare della società, per come rappresentato nell'esame dibattimentale, ha avuto tempo e modo per accantonare l'IVA nel corso dell'esercizio, sufficiente a far fronte, entro il

compimento dell'azione richiesta entro la scadenza del termine all'uopo previsto, ma non coincide con quella dell'inadempimento dell'obbligo di versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti prevista dalla normativa tributaria ed alla quale sono connesse sanzioni di natura esclusivamente amministrativa. Ciò perché "diversa è la condotta omissiva e diverso è il termine per l'adempimento: mentre la norma tributaria si riferisce alle ritenute operate mensilmente e fissa quale termine per il versamento delle stesse all'erario il giorno sedici del mese successivo, l'art. 10 bis, ha ad oggetto le ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta, cui si riferisce la soglia di punibilità fissata dalla norma, e prevede quale termine per l'adempimento quello stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (30 settembre dell'anno successivo), con la conseguenza che col maturare di tale scadenza si verifica l'evento dannoso per l'erario previsto dalla fattispecie penale. Sicché la condotta omissiva propria, che ha ad oggetto il versamento delle ritenute afferenti all'intero anno di imposta, si protrae fino alla scadenza del citato termine, che coincide con la data di commissione del reato, mentre a nulla rileva il già verificatosi inadempimento agli effetti fiscali". Inoltre, sempre secondo la detta sentenza, "la scadenza del termine per il versamento delle ritenute fiscali non fa venir meno l'obbligazione tributaria, sicché è la permanenza di quest'ultima, considerata nel suo complessivo ammontare riferito all'anno di imposta, ad essere configurata come reato in relazione all'ulteriore scadenza fissata per il pagamento". La decisione, in sostanza, si fonda quindi sul presupposto che la condotta prevista dal delitto in questione differisca da quella prevista dalle precedenti disposizioni sanzionatorie amministrative (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 art. 13) in ragione di un differente oggetto delle omissioni (il versamento del totale delle ritenute invece che della quantità mensile delle medesime) e di un differente termine per l'adempimento dell'obbligo medesimo.

*Le conclusioni di questa decisione sono state condivise dalla sentenza Sez. 3[^], 12.1.2012, n. 7588, **Screti**, non massimata, la quale parte dal rilievo che la nuova norma prevede un reato di natura omissiva istantanea, che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione e cioè entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello in cui sono state effettuate le ritenute per il modello 770 semplificato o entro il 31 ottobre per il modello 770 ordinario. La sentenza osserva quindi che la nuova norma è applicabile anche alle ritenute effettuate nel 2004 perché, al momento in cui è entrata in vigore, i termini per effettuare il versamento non erano ancora trascorsi e quindi il reato non era ancora consumato. E difatti, poiché si tratta di reato omissivo istantaneo, "la condotta anche per le ritenute relative al 2004 si è verificata interamente sotto la disciplina della nuova legge e quindi non può essere invocato il principio di irretroattività della norma penale. Fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante. Le condotte relative all'effettuazione delle ritenute, al loro accantonamento per il*

27 dicembre 2006, all'obbligo di versare l'IVA del 2005. E ciò avrebbe dovuto fare di certo a partire dal luglio 2006, ossia dall'introduzione nell'ordinamento della fattispecie penale di cui all'art. 10 ter, ai sensi dell'art. 5 c.p., esponendo altrimenti la società al rischio di dover pagare interessi moratori e sanzioni amministrative, oltre che se stesso al rischio di rispondere in sede penale, proprio per aver omesso il versamento dell'IVA relativa al 2006, come effettivamente avvenuto.

successivo versamento non fanno parte della condotta criminosa che si realizza e consuma in un istante con l'omissione del versamento alla scadenza pattuita. Il diverso termine fissato dalla disciplina tributaria non ha alcuna rilevanza penale anche perché, mentre la norma tributaria si riferisce alle ritenute operate mensilmente e fissa quale termine per il versamento all'erario il giorno 15 del mese successivo, l'art. 10 bis ha ad oggetto le ritenute operate nel corso dell'intero periodo d'imposta, quando superino una determinata soglia". La sentenza osserva poi che alla medesima conclusione si dovrebbe pervenire anche se si facesse rientrare nella struttura della fattispecie criminosa la stessa effettuazione delle ritenute (che invece costituisce un presupposto del reato), perché, quando l'attività criminosa si protrae nel tempo, si deve comunque applicare la norma vigente nel momento in cui la consumazione del reato è cessata anche se diversa e più grave di quella vigente al momento in cui la condotta è iniziata e ciò in quanto il divieto di retroattività della norma penale opera per i fatti già esauriti al momento della sua entrata in vigore e non per quelli che sono ancora in atto. Nella specie, comunque, trattandosi di reato istantaneo, che si consuma nel momento in cui scade il termine per il versamento, si doveva applicare la legge penale vigente in tale momento. La sentenza osserva, infine, che nel caso esaminato non potevano trovare applicazione i principi affermati dalla sentenza Sez. 3^a, 3.11.1999, n. 14160, Di Grisostomo, m. 214917, che aveva risolto in modo diverso il problema determinatosi in occasione della modifica apportata al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 2, comma 3, convertito nella L. 7 agosto 1982, n. 516, dalla legge n. 154 del 1991, che aveva inciso su una fattispecie penale già in vigore prorogando il termine di versamento penalmente rilevante che, nella norma originaria, coincideva con quello fissato dalla norma tributaria (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 8) del quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui erano state effettuate le ritenute, mentre con la nuova norma veniva fissato in quello previsto per la dichiarazione annuale del sostituto d'imposta. Sempre secondo la sentenza Screti, invero, la sentenza Di Grisostomo aveva statuito che, nel caso allora esaminato, non poteva essere applicata la nuova disciplina, perché il reato relativo ai versamenti del 1990 si era già consumato con la scadenza del termine fissato prima della modificazione e lo spostamento del termine non poteva incidere su un reato già consumato. Nel caso in esame, invece, al momento dell'entrata in vigore dell'art. 10 bis non si era consumato alcun reato perché gli omessi versamenti mensili erano del tutto irrilevanti ai fini penali. Con l'art. 10 bis, infatti, si è trasformato in illecito penale quello che fino ad allora era un illecito tributario, sicché non si poneva un problema di successione di leggi penali nel tempo perché la norma tributaria non è norma penale, né un problema di irretroattività della legge penale perché tutta la condotta era stata posta in essere sotto la vigenza della nuova norma, che prevede un reato di natura omissiva ed istantanea."

In questo stesso periodo è essenziale notare che l'amministratore OMISSIS, che non aveva trovato il modo per versare meno di tre milioni di euro al fisco, aveva però versato ben 100 milioni di euro in 10 mesi alle banche (così come sostenuto dall'imputato nel corso dell'esame).

La causa di forza maggiore

Passando al merito della fattispecie si osserva che il nucleo centrale del problema che questo Tribunale è chiamato a risolvere è quello di stabilire se OMISSIS possa essere dichiarato non punibile per aver commesso il fatto per forza maggiore, come si sostiene nella consulenza tecnica difensiva, prodotta all'udienza del 24 ottobre 2012, in cui è esposta in modo oggettivo, preciso e completo, la tesi sostanziale della difesa, coerentemente supportata dai testi XXX.

Si ritiene che tale tesi non possa essere accolta per i motivi di seguito indicati.

Richiamando qui integralmente la ricostruzione fatta dalla stessa difesa per descrivere "**le condizioni di illiquidità della società**", si rileva che, pur a voler ammettere, per mera ipotesi, che i fatti concernenti la vicenda che avrebbe determinato la crisi finanziaria del Gruppo OPERAE siano quelli descritti a pag. 12 e 13 della citata consulenza tecnica, sopra sinteticamente riportati, non si ritiene che i fatti stessi configurino una situazione tale da consentire, giuridicamente, che il comportamento del CASALE possa considerarsi non punibile per causa di forza maggiore ex artt. 45 c.p.⁶ e 6, co.5, D.to Leg.vo n.472/97⁷.

D'altra parte, gli stessi consulenti della difesa, a tale proposito, con una professionalità che fa ad essi onore, riguardo alla situazione di illiquidità causativa

⁶ Articolo 45 codice penale: "Non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o per forza maggiore."

⁷ 6, co.5, D.to Leg.vo n.472/97 concernente le sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie: "Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore".

dell'omissione, hanno scritto testualmente: **"Quindi, tale situazione di crisi può ritenersi abbia concorso, in maniera decisiva, all'inadempimento, configurandosi quale causa di forza maggiore"**(pag. 13 C.T.D.)

Ciò significa che **il comportamento del OMISSIS ha in ogni caso concorso a causare l'evento, il che basterebbe ad escludere la causa di forza maggiore** proprio alla luce di quella dottrina e giurisprudenza richiamate proprio nella C.T.⁸

Ma a parte questa deduzione, che potrebbe apparire forzata e di pura dialettica argomentativa, sono molti gli elementi di fatto che dimostrano l'infondatezza della tesi difensiva ove si consideri che:

1. nel periodo che interessa (2005-2006) OMISSIS, quale amministratore e dominus effettivo della Soc. OMISSIS e di tutte le società del Gruppo, attraverso le quali operava - con il sistema delle società "veicolo" per ogni singola operazione, attuato anche per eludere le normative introdotte dalla legge Bersani che, a dire dei testi a difesa avrebbe danneggiato molto le imprese immobiliari aggiungendo nuove imposte prima non previste -, pose in essere le operazioni descritte nei verbali della Guardia di Finanza (di verifica del 10.6.2008 e di constatazione del 23.10.2008), le quali, certamente, seppur dipese dalla intenzione di superare contingenti difficoltà economiche, sono state programmate, organizzate, volute, realizzate dall'imputato, anche a rischio di non pagare le imposte che avrebbe dovuto versare entro il 27.12.2006 (si veda quanto dichiarato dall'imputato in sede di esame, *supra*);
2. le dichiarazioni rese dal OMISSIS a f. 58 del verbale di verifica del 10.6.2008, in merito alle operazioni compiute e la descrizione di tali operazioni riportate nel verbale

⁸⁶ "La migliore dottrina giuridica inquadra il caso di forza maggiore come un quid eccezionale, imprevedibile e inevitabile (vis cui resisti non potest), che esula, quindi, dal limite della prudenza e dell'attenzione dell'essere umano. In sintonia con tale posizione è anche l'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'evento, derivante dalla natura o dal fatto dell'uomo, non può essere previsto, oppure, se previsto, non può essere contrastato"

stesso(ff. da 42 a 56), dimostrano che si è trattato di operazioni comunque volute fermamente dall'imputato, anche se talora rischiose, comportanti la sua precisa e determinata volontà di accettare, prima del 27.12.2006, la probabilità, e dopo il 27.12.2006, la certezza dell'evento omissivo addebitatogli. Già questo dato è del tutto incompatibile con la pretesa causa di forza maggiore che, come è stato già chiarito nella consulenza difensiva, *"postula la individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile che esula completamente dalla condotta dell'agente, così da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento che, conseguentemente, non può in alcun modo ricollegarsi ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente"* (Cass. Sez.3 sent. 4529 del 4.12.2007 dep. 29/01/2008 riguardante proprio un caso in cui l'imputato aveva addotto, quale causa di forza maggiore, le difficoltà economiche in cui verteva l'impresa).

3. Né può valere, in senso contrario, la giurisprudenza di merito da ultimo affermata presso il Tribunale di Milano (vedi Trib. Milano, ufficio G.I.P., 7 gennaio 2013, Giud. Castelli, e Trib. Milano, ufficio G.I.P., 19 settembre 2012, Giud. Domanico). I casi presi in esame da dette pronunce, infatti, riguardavano omissioni tributarie derivanti da mancata disponibilità di denaro generata da gravi e non previsti inadempimenti da parte di amministrazioni pubbliche debentrici, con attivazione dell'imputato per il recupero di quei crediti e seguite dal successivo versamento dovuto una volta superata la situazione di illiquidità, tutte circostanze di fatto idonee per il giudice ad escludere il dolo del reato, ma insussistenti nel caso in esame.

La conclusione cui perviene questo Giudice trova conforto, oltre che nelle deposizioni dei testi escussi, nel processo **verbale di constatazione della Guardia di Finanza in data 12.11.2008,** confermato dal Maresciallo Sabatini, da cui

risulta, tra l'altro, quanto segue:

nel 2006 non erano state codificate delle specifiche procedure e le decisioni del C.d.A. venivano messe in atto dall'Amministratore delegato OMISSIS. Nelle scelte operative, la valutazione dei beni oggetto dei contratti di compravendita veniva affidata a società esterne indipendenti e il prezzo era stabilito in base al mercato. In ordine alle scelte operative di acquisizione e/o cessione delle partecipazioni societarie il criterio seguito era strettamente legato alla formazione del prezzo, nascente dall'incontro tra domanda e offerta, nonché dalla consistenza delle società cosiddette "veicolo" che, in quanto tali, erano prive di autonomia strutturale (f.7);

attraverso le operazioni, per importi considerevoli, elencate a f.10, concernenti, da un lato, **fatture emesse tutte nel 2006** nei confronti di OMISSIS dalle società XXX e, d'altro lato, atti di cessioni, alienazione e vendita da parte di OMISSIS di quote di società ad essa appartenenti a favore di XXX - (operazioni dettagliatamente descritte e documentate a ff. 92 e ss. del verbale cui si rinvia); **atti tutti in data 13.9.006 e successivi all'entrata in vigore della legge che penalizzava l'omissione.** Il OMISSIS, quale amministratore di OMISSIS, inoltre, secondo la Guardia di Finanza operante, avrebbe presentato, nel periodo di imposta 2006 (**e non 2004**, come si legge nella richiesta di archiviazione, senza numero del procedimento e senza data, allegata al provvedimento di stralcio del P.M. in data 24.11.2008 in fasc. P.M. per il dibattimento ff.5 e 6), dichiarazioni annuali infedeli.

Tra tali operazioni si ritiene possano costituire fatti rilevanti in questa sede:

-in materia di imposte sui redditi, gli elementi positivi di reddito non dichiarati, per complessivi euro 3.014.461, causati da *"omesso ribaltamento di costi, sotto forma di ricavi, per euro 1.200.000, determinati attraverso la ricostruzione documentale dei fatti di gestione della società*

verificata, connesse ad operazioni finanziarie di finanziamento svolte dalla medesima per procedere, attraverso newco controllate e/o collegate, all'acquisizione di pacchetti immobiliari (f.92); da plusvalenze patrimoniali derivanti dalla cessione a titolo oneroso di immobilizzazioni materiali (immobile di via Archimede) per euro 164.461 e da plusvalenze patrimoniali derivanti dalla cessione di quote di partecipazioni in società controllate e/o collegate per 1.650.000 euro" (f.93);

-in materia di IVA,

1. la omessa esposizione nella fattura **21/2006**, dell'IVA, con aliquota al 20%, per un valore di euro 840.000.;
2. la mancata esposizione, nella fattura **26/2006**, dell'IVA con aliquota al 20%, per un valore di euro 1.300.000 (f.94);
3. l'omessa fatturazione di operazioni attive con LEHMAN BROTHERS per un importo di euro 1.200.000 cui corrisponde un' IVA di euro 240.000 (f. 95 e 22 e ss.);
4. l'indebita detrazione, per euro 40.000, dell'imposta sugli acquisti di cui alla fattura n. **51 del 13.12.2006** emessa dalla SICFER S.r.l di Roma inerente i lavori di manutenzione effettuati sull'immobile di OMISSIS (v. ff. 95 e 96 e ff da 57 a 87 sulla cessione di tale immobile e sulla condotta tenuta in merito dal Casale).

Tra i fatti che interessano in questa sede, al fine sia di escludere la sussistenza della causa di forza maggiore, sia di accertare la dolosa responsabilità penale dell'imputato (al di là di quelli che hanno comportato la denuncia nei confronti del OMISSIS per dichiarazioni infedeli) devono essere anche ricordati quelli accertati dalla Guardia di Finanza nei controlli sostanziali che, pur se non hanno comportato altri procedimenti penali nei confronti del OMISSIS, dimostrano tuttavia che lo stesso, nel periodo che interessa, ha compiuto altre operazioni evidentemente ed intenzionalmente

incompatibili con la condotta di pagamento, di cui è accertata l'omissione, oggetto del presente procedimento.

Al riguardo si ritiene sufficiente richiamare, oltre i fatti concernenti le società elencate a f n.10 (v. ff. da 10 a 16), anche quanto risultante dal sottoconto "compensi professionali per l'amministrazione" (ff. da 22 a 26) - già menzionato a proposito della omessa fatturazione di operazioni attive con LEHMAN BROTHERS - e dal sottoconto "Consulenze tecnico-amministrative" riguardante la fattura emessa in data 1.12.2006 dalla TEFIM S.r.l. di Roma per un importo complessivo di euro 600.000 (ff. da 27 a 47) e la cessione delle quote sociali di ISIDE 1 S.r.l. alla GRENBROKER Srl (ff. da 53 a 57).

Pertanto, di fronte ad accertamenti come quelli risultanti dai verbali della G.d.F., sopra richiamati, non è possibile in alcun modo accedere alla tesi difensiva, perché i comportamenti descritti e tenuti dal OMISSIS in tali circostanze - che sono quelle stesse in cui egli ha commesso il reato ascrittogli - sono evidentemente tali da non consentire di ritenere che l'omissione del pagamento dell'IVA di cui si tratta possa ascrivarsi a causa di forza maggiore.

Infatti, vi è la prova certa che l'omissione sia stata volontaria e che sia dipesa, di fronte ad una situazione che si presentava certamente difficile, da scelte, forse poi risultate sbagliate, ma, in quel momento, fortemente volute dall'amministratore di OMISSIS il quale ha preferito commettere il reato ascrittogli ed altri illeciti amministrativi, piuttosto che rinunciare ad iniziare, continuare e proseguire in operazioni, a dir poco, imprudenti, certamente da lui non subite, ma programmate, organizzate e realizzate.

Per rendersene conto, è sufficiente fare riferimento, a fine di mero esempio anche:

- alla cessione dell'immobile di XXX e a tutte le operazioni connesse a detta cessione, descritte dalla G.d.F a ff. da 57 a

76 in relazione alla fattura n.21 del 15.9.2006 per un importo di 4.200.000 euro, emessa da OMISSIS nei confronti della XXX, sulla quale OMISSIS non è stato in grado di rispondere al Giudice in sede di esame;

- al fatto che il capitale della XXX, facente anch'essa parte del Gruppo societario riconducibile al OMISSIS, fosse detenuto, per il 2%, dallo stesso OMISSIS e per il 98% dalla moglie;

- ai rilievi in merito esposti dalla G.d.F. circa i comportamenti del OMISSIS nel periodo maggio-settembre 2006 a ff. da 70 a 73, rilievi che hanno indotto la stessa Guardia di Finanza a ipotizzare un **"abuso di diritto"** nelle operazioni di cui sopra.

Né, in contrario, vale addurre che, per alcune di tali operazioni, in relazione alle quali l'imputato era stato denunciato dalla G.d.F. per il reato di cui all'art.4 D.to Leg. 74/2000, la sua posizione sia stata stralciata dal P.M. il 24.11.08 e che lo stesso P.M. abbia poi richiesto al GIP l'archiviazione.

Infatti, nel provvedimento di richiesta di archiviazione, pur sostenendosi che *"dalla stessa prospettazione del Nucleo di Polizia Tributaria emerge come gran parte degli elementi positivi di reddito non dichiarato...ovvero delle somme recuperate a tassazione siano motivate in ragione di elementi indiziari riconducibili alla categoria logica e contabile della <antieconomicità> che costituisce indizio di una irregolarità della operazione ma non prova della sua natura fraudolenta"...*e che *"analoghe considerazioni vengono svolte in riferimento agli elementi negativi di reddito"*, viene pienamente confermata la esistenza di quei fatti e di quei comportamenti analiticamente descritti dalla Guardia di Finanza e definiti *"elementi meramente indiziari"* ai fini della dichiarazione infedele (sebbene appaia poco comprensibile perché il Pm abbia ritenuto necessario il requisito della "natura fraudolenta" che, pur essendo

espressamente richiesta per integrare i reati di cui agli artt. 2 e 3 del D.to Leg.vo 74/2000, appare estraneo alla fattispecie di cui all'art.4 dello stesso D.to Leg.vo) che, però, certamente costituiscono prove per sostenere, senza il minimo dubbio, la insussistenza della causa di forza maggiore.

Una ulteriore e schiacciante prova della inesistenza, nella specie, dell'esimente invocata, si ricava anche, in modo definitivo, dai fatti costituenti oggetto del procedimento penale 48631/05 RG/NR PM- 8546/06 Gip. Trib. Roma, pendente nei confronti di OMISSIS, dalla richiesta e dalle motivazioni di tale richiesta di sequestro preventivo emessa, in tale procedimento, dal P.M. il 19.12.2006 e dal conseguente decreto (con relativa motivazione) del GIP d.ssa Mulliri emesso il 29.12.2006, ma eseguito soltanto dopo il 2.1.2007 come da provvedimento manoscritto del P.M. Amato del 30.12.2006.

E' sufficiente leggere tali provvedimenti, fare attenzione alle date, metterne il contenuto in relazione alle risultanze degli accertamenti della Guardia di Finanza di cui sopra, per comprendere come il reato omissivo in esame sia frutto esclusivo della volontà del OMISSIS e non possa essere attribuito alle conseguenze dei "rumors" nascenti da quel procedimento dal quale, in sintesi, emerge che xxx

A questo punto sembra inutile aggiungere, a conferma della validità della conclusione cui si perviene, che, nella specie, *"l'esistenza di un grave stato di crisi finanziaria dipendente da vicende e fatti contingenti che impedirono il corretto adempimento degli obblighi di versamento delle imposte"* non può assolutamente rientrare, come sostenuto dalla difesa (v. C.T. a f. 17) in un caso di forza maggiore, trattandosi, comunque, si ripete, di situazione creata, voluta, programmata, realizzata dal OMISSIS e, quindi del tutto esulante dalla forza maggiore prevista dall'art. 45 c.p. e dall'art.6, co.5 D.to Leg.vo 472/97.

Forza maggiore che, come già detto a proposito dei casi citati nella C.T. difensiva, è da intendere come concausa

dell'evento, come forza esterna contro la quale il soggetto non può resistere e che lo determina in modo inevitabile ad un determinato atto.

Pertanto, perchè si possa parlare di forza maggiore, l'evento (nel caso di specie l'omissione di pagamento) deve essere completamente svincolato, sia dalla condotta, sia dalla colpa dell'agente perché se l'accadimento, ancorchè eccezionale, poteva essere in concreto previsto ed evitato, si è fuori della scriminante invocata.

Quindi, la forza maggiore, concettualmente, deve essere un evento tale da escludere il rapporto di causalità tra condotta ed evento e, solo mediatamente, la colpevolezza, come riflesso soggettivo del fatto che l'agente non poteva prevedere come verosimile.

Il che conferma ancora che, nel caso di specie, anche se si aderisse alla tesi difensiva - secondo cui le difficoltà economiche in cui, sia pure per un'imprevista sopravvenuta mancanza di liquidità, versava l'impresa, avrebbero impedito l'omesso versamento dell'imposta dovuta - ciò non varrebbe ad escludere la punibilità dell'imputato perché, comunque, l'evento, anche se per ipotesi ritenuto eccezionale - ma nel caso specifico non lo era per i motivi fin qui indicati - poteva però in concreto essere previsto ed evitato (v. Cass. 6.10.97, n.9041)⁹.

⁹ Al riguardo è utile richiamare il condiviso orientamento della Corte di Cassazione allorchè ha dovuto affrontare le medesime situazioni di fatto del dissesto finanziario e delle difficoltà di liquidità invocate dalle imprese per scriminare l'omesso versamento di ritenute previdenziali.

Anche se con riferimento a fattispecie diverse da quella in esame, ma individuando una unicità di ragionamento rispetto al caso sottoposto al nostro esame, la Cassazione ha negato 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.

In riferimento alla precedente ipotesi contravvenzionale: Cass. Sez. III, 18 giugno 1999, n. 11694, Rv 215518; Cass. Sez. III, 24 gennaio 1994, n. 4694, Rv 19779;

in riferimento al reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali (art. 2, d.l. 12 settembre 1983, n. 433): Cass. Sez. III, 19 gennaio 2011, n. 13100, Rv 249917; Cass. Sez. III, 25 settembre 2009, n. 38269, Rv 237827, in

Ciò posto, appare irrilevante il fatto che la società non disponesse, alla data prevista per il versamento dell'Iva relativa all'anno 2005, della liquidità sufficiente a far fronte all'adempimento di tale obbligo, non potendosi configurare lo stato di difficoltà economica quale causa scriminante in materia di omesso versamento dei tributi

un caso in cui il reato è stato ritenuto sussistente sebbene fosse stata successivamente accertata l'insolvenza dell'imprenditore. Sulla non necessità di una esplicita motivazione sull'esistenza del dolo, una volta accertata la volontarietà dell'omissione, Cass. Sez. III, 15 novembre 2007, n. 47340, Rv 238617.

In particolare, appare opportuno segnalare le seguenti massime:

Sez. 3, Sentenza n. 10120 del 01/12/2010

È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (omesso versamento di ritenute certificate) per asserito contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto, da un lato, è irrilevante che la condotta vietata si realizzi in un momento diverso dalla dichiarazione e, dall'altro, la previsione di uno specifico reato per il mancato pagamento di un debito per imposte sostitutive dovute dal sostituto, e non anche per **il mancato pagamento di un debito Irpef o Iva anche se di importo superiore, trova logica e razionale giustificazione nel profilo di indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione.**

Sez. 3, Sentenza n. 38269 del 2007

Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali (art. 2, comma primo bis, del D.L. 12 settembre 1983, n. 463, conv. con modd. in L. 11 novembre 1983, n. 638), è configurabile anche nel caso in cui si accerti l'esistenza del successivo stato di insolvenza dell'imprenditore, in quanto è onere di quest'ultimo ripartire le risorse esistenti al momento di corrispondere le retribuzioni ai lavoratori dipendenti in modo da poter adempiere all'obbligo del versamento delle ritenute, anche se ciò possa riflettersi sull'integrale pagamento delle retribuzioni medesime.

Sez. 3, Ordinanza n. 33945 del 05/07/2001

Il reato di omesso versamento di ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori, di cui all'art. 2 del decreto legge 12 settembre 1983 n. 463, convertito in legge 11 novembre 1983 n. 638, sussiste anche nel caso di successivo stato di insolvenza del datore di lavoro, atteso che questi, quale sostituto d'imposta, ha l'obbligo di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da potere adempiere all'obbligo di versamento, anche se ciò possa riflettersi sull'integrale pagamento dei compensi.

erariali (cfr. da ultimo in sede di merito il condivisibile indirizzo assunto da Trib. Milano, 9 novembre 2010, Giudice Zelante su www.penalecontemporaneo.it).

L'elemento psicologico

Prima di indagare sull'esistenza del dolo, indagine connessa, solo in via mediata, a quella sopra affrontata sulla forza maggiore (che attiene, infatti, all'elemento causale del reato), pare opportuno inquadrare la funzione dell'Iva e il ruolo che assume, in relazione a questa, l'imprenditore e dunque l'imputato che ne ometta il versamento al fisco.

Dalla lettura degli studi sulla sistematica della complessa disciplina si puo' ritenere, sinteticamente, che nell'IVA il fatto economico gravato da tassazione e i soggetti incisi sono, rispettivamente, il consumo e i consumatori e non l'attività produttiva ed il produttore.

In altri termini, ***i soggetti passivi (imprese e professionisti) appaiono solo come meri strumenti utilizzati per il versamento del tributo*** nelle differenti fasi di applicazione dell'imposta e, quindi, per trasferire il carico del tributo sul consumo. E' per questo che, nei confronti degli esercenti imprese, sono previsti ***meri obblighi formali di versamento e di anticipazione dell'imposta***, senza che, in

Sez. 3, Sentenza n. 11962 del 16/07/1999

Lo stato di dissesto dell'imprenditore - il quale prosegua ciononostante nell'attività d'impresa senza adempiere all'obbligo previdenziale e neppure a quello retributivo - non elimina il carattere di illiceità penale dell'omesso versamento dei contributi. Infatti, i contributi non costituiscono parte integrante del salario ma un tributo, in quanto tale, da pagare comunque ed in ogni caso, indipendentemente dalle vicende finanziarie dell'azienda. Ciò trova la sua "ratio" nelle finalità, costituzionalmente garantite, cui risultano preordinati i versamenti contributivi e anzitutto la necessità che siano assicurati i benefici assistenziali e previdenziali a favore dei lavoratori. Ne consegue che la commisurazione del contributo alla retribuzione deve essere considerata un mero criterio di calcolo per la quantificazione del contributo stesso.

via di principio, venga posto a loro carico alcun onere e l'IVA dovrebbe essere liquidata e versata con riferimento ai corrispettivi dovuti in conseguenza di tali operazioni, senza necessità di attendere la fine dell'anno.

L'IVA è, infatti, qualificata dagli operatori del settore come un'imposizione frazionata, realizzata sui singoli operatori economici per ciascun passaggio del bene o del servizio; ciascun prelievo non ha, di regola, natura definitiva, ma transitoria, poiché il cedente del bene o il prestatore del servizio detraggono dall'IVA, da essi applicata, quella addebitata nei loro confronti, a titolo di rivalsa. La struttura dell'imposta mostra, quindi, come si sia in presenza di un tributo che, attraverso la concatenazione di varie fasi, tende ad un preciso risultato finale, **cioè l'incisione del contribuente di fatto, diverso da quello preso in considerazione dalle norme come soggetto passivo.**

Secondo gli studiosi e le studiose della materia il peculiare meccanismo dell'IVA è, in definitiva, quello di costituire un'imposta plurifase, diretta a trasferire, mediante gli istituti della rivalsa e della detrazione (vedi, rispettivamente, gli artt. 18 e 19 del decreto IVA), l'imposta sul consumatore finale, il soggetto inciso. Si tratta, perciò, di una classica imposta generale sui consumi che colpisce, come da sempre insegna la Corte di giustizia UE, esclusivamente i consumatori finali, per realizzare, secondo le intenzioni del legislatore comunitario, un mercato unico nel quale gli operatori economici devono potere operare nelle stesse condizioni.

In sostanza il metodo del credito IVA funziona tassando tutte le vendite di beni o servizi delle imprese attraverso un aumento percentuale (in base all'aliquota in vigore) del prezzo di vendita. In questo modo l'acquirente paga, oltre al prezzo netto, una maggiorazione, rappresentata dall'imposta; tale imposta sarà riscossa dall'impresa venditrice che diventa però contemporaneamente debitrice verso l'erario per lo stesso

importo, in modo simile a ciò che accade ai sostituti d'imposta.

Questa digressione, che non vuole di certo costituire mero esercizio di stile, è essenziale per comprendere perché una diversa argomentazione giuridica e fattuale da parte del giudice, estensiva della causa di forza maggiore o della involontarietà dell'omissione indiscriminatamente a tutte le ipotesi di illiquidità o di crisi, pur temporanea, delle imprese, porterebbe ad effetti paradossali:

- garantire l'impunità proprio agli imprenditori che ritengano l'IVA un costo di impresa, sebbene si tratti, come precisato, di un tributo per essi temporaneo e non finale;
- garantire l'impunità proprio agli imprenditori che non rispettino le regole considerando il fisco solo l'ultimo creditore da liquidare (dopo banche e fornitori come detto, e fatto, dallo stesso Casale);
- garantire l'impunità proprio agli imprenditori che non siano capaci professionalmente di valutare i rapporti costi-benefici delle scelte aziendali e di accantonare per tempo il dovuto;
- garantire l'impunità proprio agli imprenditori che non rendano chiara e leggibile l'attività di impresa, per evitare di adempiere agli oneri fiscali oppure inseriscano questi tra le spese da scegliere **discrezionalmente** se sostenere o meno.

E' la natura dell'imposta, quindi, che consente di destrutturare l'alibi, che spesso rappresentano molti operatori economici in sede di esame per questo tipo di reati, dell'alternativa secca e senza scampo tra pagare le imposte e pagare le retribuzioni dei dipendenti.

Rendendo queste condotte di fatto non sanzionate non v'è chi non veda che si determinerebbe, da un lato, la distorsione anche della

concorrenza e del mercato, oltre che della tenuta stessa dei diritti di chi vi opera; dall'altro lato, si permetterebbe l'arretramento dei presupposti basilari di una trasparente attività di impresa di uno Stato di diritto a meri elementi di costo da controbilanciare, a piacimento, secondo la situazione del momento.

In questo quadro, ulteriormente aggravato dalla crisi economico-sociale che investe le democrazie avanzate ed il sistema economico-finanziario nel suo complesso, il rigore giurisprudenziale nella valutazione dell'elemento della forza maggiore, astrattamente causativo dell'inottemperanza agli obblighi tributari e contributivi dell'imprenditore, oltre che della sussistenza dell'elemento psicologico, deve essere massimo.

Detto rigore ha la finalità di evitare disparità di trattamento che pregiudichino coloro che rispettano i doveri fiscali, la trasparenza dei bilanci, la correttezza del mercato e della concorrenza e, prima ancora, i diritti di chi opera nell'impresa sostenendo costi rilevanti sotto il profilo non solo economico ma anche sociale._

In forza di questi argomenti non è accoglibile la tesi difensiva secondo la quale **OMISSIS non volesse omettere il versamento** IVA per una cifra pari a quasi 3 milioni di euro, ma si fosse trovato soltanto in una situazione congiunturale avversa, delimitata nel tempo, e comunque avesse successivamente predisposto tutto quanto necessario per versare il dovuto come risulta dalla transazione con l'Agenzia delle Entrate, elementi di cui si tiene conto, invece, ai fini della quantificazione della pena (vedi *infra*).

Infatti, l'entità del debito che la società capogruppo OMISSIS spa aveva verso il fisco si ritiene che sia stato solo frutto di scelte imprenditoriali, di modelli comportamentali (vedi in sede di esame il riferimento alle frequentazioni con il figlio dell'Emiro del Kuwait) e di operazioni immobiliari a dir poco avventate ed imprudenti, poste in essere nella consapevolezza, evidentemente, di poter contare su sostegni politici ed imprenditoriali, anche internazionali (si veda su questo sempre

l'esame dell'imputato che ha vantato amicizia con Cossiga, Consorte, con l'Emiro del Kuwait, con personalità della politica statunitense e francese, ecc).

L'omissione tributaria, esclusa la forza maggiore, è stata, quindi, determinata dal Casale nella sua qualità di amministratore e dominus effettivo delle scelte gestionali - come da lui stesso responsabilmente ammesso -, quantomeno nella prospettiva dell'assunzione integrale del rischio che l'omissione potesse verificarsi.

Anche sotto questo profilo si intende ricordare e sottolineare che il debito fiscale maturato, ad avviso dell'imputato, era soltanto l'ultimo da dovere restituire, dovendo avere la priorità i debiti con le banche e con i partners internazionali per restare nel mercato imprenditoriale ed immobiliare di cui era, all'epoca, protagonista.

Infatti, OMISSIS, nel corso dell'esame, ha dichiarato *"allora il problema è proprio quello di mantenere gli impegni e mantenere anche uno standing di vita tale che ti permetta di avere questo tipo di relazioni perché quando lo Sceicco Al Thani figlio principe ereditario, attualmente Emiro del Kuwait veniva in Italia veniva con me, veniva in barca e gli ho venduto 500 milioni di roba, cioè non so come dire è un mondo dove o stai a quelle condizioni o sei fuori."*

Non è un caso che con molta professionalità, stante la conoscenza del settore, i consulenti della difesa, abbiano sostenuto nel loro elaborato, oltre che nell'esame dibattimentale la sussistenza, nella specie, dello stato di forza maggiore in quanto *"l'elemento soggettivo richiesto per il reato di omesso versamento di Iva è costituito dal dolo generico che va ritenuto esistente allorché si abbia la prova della consapevolezza e volontarietà della omissione del versamento."* (così testualmente la consulenza tecnica).

Infatti, affinché si integri l'elemento soggettivo dell' omesso versamento Iva, l'agente dovrà avere la consapevolezza:

A) del mancato versamento dell'imposta dovuta;

B) dell'avvenuto decorso del termine annuale di versamento;

C) del quantum di imposta non versata, superiore alla soglia dei € 50.000,

tutti elementi sussistenti nel caso di specie, per come sopra accertato con riguardo a tutte le fatture emesse nel periodo oggetto dell'omissione dalla OMISSIS, a prescindere dalla successiva volontà del OMISSIS di fare quanto nella sua disponibilità, a distanza di anni però, per ripianare il debito con l'Agenzia delle Entrate.

Pertanto OMISSIS deve essere dichiarato colpevole del reato ascrittogli, ritenendosi integrata la fattispecie di reato contestata sotto il profilo oggettivo e soggettivo.

Ai sensi dell' art. 133 cp, considerata la relevantissima entità del debito maturato nei confronti dell'Erario, in soli tre mesi, da parte della società OMISSIS, amministrata dall'imputato, oltre che l'ancora più rilevante debito maturato dal OMISSIS anche nella sua qualità di amministratore delle altre società collegate alla capogruppo, per un ammontare complessivo di oltre 10 milioni di euro, la pena deve essere quantificata in prossimità del massimo edittale (che di per sé è del tutto irrisorio, peraltro, stante la violazione accertata).

Devono essere, però, riconosciute all'imputato **le attenuanti generiche** per la eccellente condotta processuale tenuta dinanzi a questo giudice, tutta rivolta a spiegare e, opportunamente, criticare i complessi meccanismi del sistema bancario-immobiliare-fiscale di cui era all'epoca protagonista, rappresentando con chiarezza e, quel che più rileva, con profonda sofferenza umana, la situazione complessiva di un gruppo imprenditoriale costruito dal padre, poi precipitato, e dal quale, a seguito del suo arresto, è stato completamente estromesso ed allontanato.

A ciò si aggiunge, in termini essenziali ai fini valutativi della applicabilità delle attenuanti in esame, soprattutto la transazione conclusa con l'Agenzia delle Entrate e l'entità del debito che il gruppo imprenditoriale ha iniziato a pagare mensilmente (un milione

di euro).

Pena equa viene, in conclusione, ritenuta quella di un anno e tre mesi di reclusione così determinata: pena base un anno e sette mesi di reclusione da cui va detratta la riduzione per l'applicazione delle attenuanti generiche.

Dalla condanna consegue per legge il pagamento delle spese processuali.

Ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000 si applicano le seguenti pene accessorie per il periodo corrispondente alla pena principale:

- a) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- b) incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo;
- c) interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria.

Non sono previsti, invece, limiti temporali per l'interdizione dall'ufficio di componente di commissione tributaria che deve essere perpetua.

Consegue alla condanna anche la pubblicazione di estratto della sentenza sul sito on line del Ministero della Giustizia, visto il richiamo all'art. 36 cp che al comma 4 prevede questa nuova modalità.

L'avvenuta totale estromissione del OMISSIS da qualsiasi attività imprenditoriale della società OMISSIS oltre che, per quanto appreso dallo stesso imputato, da qualsiasi altra attività del gruppo; il decorso del tempo rispetto ai fatti; la notevole ricaduta umana della vicenda processuale e l'incensuratezza, sono tutti elementi che consentono di escludere che il OMISSIS possa reiterare la condotta criminosa, tanto da rendere concedibile il beneficio della sospensione condizionale della pena.

Né risultano, nel caso in esame, le condizioni ostative

all'applicazione del beneficio, ovverosia che l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari e superiore a tre milioni di euro.

P.Q.M.

Visti gli artt. 533 e 535 cpp

DICHIARA

OMISSIS colpevole del reato ascrittogli e applicate le attenuanti generiche lo condanna alla pena di un anno e tre mesi di reclusione oltre al pagamento delle spese processuali.

Visto l'art. 12 D. Lvo 74/2000

Dichiara OMISSIS interdetto dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un anno e tre mesi; applica all'imputato le pene accessorie sub b) e c) per un anno e tre mesi e l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria, nonché la pubblicazione di estratto della sentenza sul sito on line del Ministero della Giustizia.

Pena sospesa

Roma, 7/5/2013

La Giudice

Paola Di Nicola