

## **Il processo.**

Con decreto del G.I.P. del 24.10.2012, emesso a seguito di opposizione a decreto penale di condanna, OMISSIS, quale legale rappresentante del OMISSIS società consortile a r.l., è stato rinviato al giudizio della prima sezione del Tribunale di Milano per rispondere del reato di cui all'art. 10 *ter* d. lgs. 74/2000 per non avere versato l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2007, pari a euro 86.027, commesso in Milano il 27.12.2008.

Alla prima udienza dibattimentale dell'11.2.2013, presente l'imputato, sono state ammesse le prove dedotte dalle parti (esame del teste del P.M., esame dell'imputato, esame dei testi della difesa e acquisizione di documentazione).

All'udienza del 24.4.2013 è stata espletata l'istruttoria dibattimentale e il giudice ha dichiarato chiusa l'istruttoria dibattimentale.

All'odierna udienza le parti hanno così concluso:

- P.M.: assoluzione dell'imputato ai sensi dell'art. 530, comma 2° c.p.p.
- Difesa: assoluzione dell'imputato per non avere commesso il fatto.

Il giudice, all'esito della camera di consiglio, ha pronunciato sentenza con la lettura del dispositivo.

## **La contestazione.**

OMISSIS è accusato di non avere versato, quale legale rappresentante del consorzio OMISSIS, l'IVA per circa 86.000 euro, dovuta in base alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2007.

Il reato fu commesso il 27.12.2008, termine di scadenza per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

## **I fatti accertati.**

Dalla deposizione OMISSIS emerge che il consorzio OMISSIS non versò nei termini previsti l'IVA relativa all'anno di imposta 2007 per l'ammontare indicato nell'imputazione.

L'accertamento fu compiuto in base alla comparazione tra il modello unico della società e l'entità dei versamenti mensili, che risultarono insussistenti per tutto il periodo d'imposta contestato.

La testimone ha precisato che la comunicazione di irregolarità fu inviata il 13.10.2010 a OMISSIS e che questi provvide al versamento dell'imposta dovuta, comprensiva delle sanzioni e degli interessi.

Dopo avere confermato la sussistenza della condotta materiale del reato contestato ha fornito alcune precisazioni sul soggetto che il suo ufficio ritenne obbligato al versamento e, quindi, responsabile del reato, risultando che OMISSIS assunse la carica di liquidatore del consorzio l'11.9.2008.

La ricostruzione della vicenda relativa al consorzio OMISSIS è stata compiuta dall'imputato nel corso del suo esame dibattimentale, nel quale ha così descritto le vicende conclusive di quell'ente:

- nel dicembre 2007 OMISSIS divenne presidente del CdA del consorzio, che gestiva una cooperativa sociale impegnata nell'attività di reinserimento di detenuti o di *ex* detenuti nell'ambito lavorativo;
- il consorzio aveva come clienti gli enti pubblici, pur attraverso un meccanismo di sub-appalto;
- l'amministratore delegato del consorzio era una persona conosciuta da OMISSIS, che per questo accettò la carica di presidente del CdA;
- nel mese di giugno 2008, a causa di un infortunio dell'amministratore delegato, OMISSIS dovette occuparsi della gestione contabile e amministrativa del consorzio e verificò che la situazione finanziaria era "*tragica*";
- in particolare il debito con le banche ammontava a 1.200.000 di euro, con impossibilità di coprire quel buco, e con una condizione di illiquidità insostenibile;
- in quella situazione, con oltre 50 dipendenti tutti appartenenti alle categorie indicate (detenuti o *ex* detenuti), il pagamento degli stipendi era ritardato;
- per i detenuti questa situazione era insostenibile (perché dovevano pagare vitto e *extra* su cui facevano affidamento), ma anche gli oltre 30 dipendenti esterni non erano in condizione di sostenere quel ritardo, che raggiungeva i 5 mesi, proprio per la situazione di difficoltà di inserimento sociale;
- la situazione di irregolarità non riguardava solo la illiquidità, ma era tutta la contabilità a non essere stata tenuta correttamente, avendo rilevato OMISSIS circa 1.400.000 euro di sopravvenienze passive iscritte nei bilanci degli anni precedenti al 2007 e prive di qualsiasi giustificazione;
- il bilancio 2007, approvato al 30 luglio 2008, chiuse con 1.700.000 euro di perdite, con un dissesto economico-finanziario conclamato;

- a quel punto OMISSIS, insieme all'altro amministratore e ai soci, pretesero le dimissioni dell'amministratore delegato e il 3 agosto l'imputato assunse la gestione della società;
- in quella situazione, l'alternativa era quella di chiedere in proprio il fallimento o di tentare, tramite la liquidazione, il salvataggio della società;
- la prima soluzione avrebbe determinato "*problemi sociali*" enormi: percorsi di reinserimento lavorativo che si sarebbero traumaticamente interrotti (in gran parte concordati con il D.A.P. Lombardia), una situazione per i dipendenti coinvolti insostenibile;
- all'interno delle carceri lombarde, infatti, la situazione dei detenuti o ex detenuti coinvolti nell'attività del consorzio era "esplosiva", con i lavoratori, il direttore e il provveditore alle carceri infuriati con il vecchio amministratore delegato per l'esito probabile delle sue inettitudini;
- l'altro problema per il consorzio era il rischio di dover sborsare penali per l'interruzione dell'attività lavorativa;
- a quel punto OMISSIS, in accordo con i soci e con le parti sociali coinvolte, optò per il tentativo di liquidazione "morbida" del consorzio;
- l'11 settembre 2008 fu deliberata la messa in liquidazione del consorzio e OMISSIS attivò contatti con la Caritas Italiana, uno dei promotori dell'iniziativa insieme ad altre associazioni di volontariato (tra cui il gruppo Abele di Torino e l'associazione di Don Mazzi);
- la Caritas Italiana, per attuare la "liquidazione morbida" del consorzio, fu disponibile a contribuire con 250.000 euro a fondo perduto, importo finalizzato al pagamento dei dipendenti e dei fornitori, in modo da consentire la prosecuzione della produzione, ancorché con l'obiettivo di liquidare la società e di cessare l'attività;
- quel contributo, pervenuto nell'autunno 2008, consentì a OMISSIS di versare una parte degli stipendi ai dipendenti (38 dei quali in percorso di reinserimento lavorativo dal carcere), che non lo ricevevano da 5 mesi;
- considerata l'entità minima degli stipendi, era a rischio la sopravvivenza di quei dipendenti.

OMISSIS, dopo avere descritto la situazione, ha ammesso che nell'autunno 2008 si rese conto che esisteva un debito IVA, oltre che altri debiti fiscali per complessivi 250.000 euro, ma non era in grado di reperire le disponibilità finanziarie per farvi fronte.

OMISSIS ha però precisato che tutto il debito tributario fu successivamente adempiuto, residuando a oggi un ultimo debito per l'IVA del 2009, pari a 42.000 euro, per il quale è stata chiesta e concessa la rateizzazione.

Questa è la precisa (e sincera) risposta dell'imputato rispetto al mancato pagamento del debito IVA contestato:

*“Si. Signor Pubblico Ministero, io ho utilizzato quei soldi unicamente per due cose, uno pagare gli stipendi e io mi sono ritrovato a giugno dove gli stipendi, esclusi quello delle carceri che ripeto vanno pagati subito, mi sono trovato con meno cinque, sono arrivato a dicembre con meno tre. Quindi, non sono riuscito a risolvere definitivamente il problema, però questo mi ha consentito di far vedere ai dipendenti che c'era la mia buona volontà di cercare di risolvere il problema, fino a che sono riuscito a risolverlo definitivamente intorno a giugno-luglio 2009, se non ricordo male...”*

A domanda del difensore, l'imputato ha precisato che nell'autunno 2008 non era in grado di pagare l'importo di 86.000, ma neanche di ridurlo al di sotto dei 50.000 euro per evitare la sanzione penale, perché le banche “erano bloccate” e l'importo messo a disposizione della Caritas era finalizzato al pagamento dei dipendenti e dei fornitori, nell'ambito di quel progetto di “atterraggio morbido” descritto.

A specifica domanda del P.M., OMISSIS ha precisato che oggi il consorzio era ancora in vita, perché “... l'atterraggio morbido sta per essere portato a conclusione, diciamo con un certo successo”, con un pagamento percentuale dei creditori.

Nel corso dell'esame del giudice l'imputato ha precisato che le due società intermediarie con gli enti pubblici nell'autunno 2008 avevano un debito con il consorzio di circa 650.000, ma il ritardo nei pagamenti non era eccessivo.

Quanto al salvataggio del consorzio, OMISSIS ha individuato nella Caritas Italiana l'ente che intervenne maggiormente a pagare banche e fornitori, precisando che attualmente non vi è più alcun dipendente perché una parte sono stati ricollocati in altre cooperative sociali.

I testi della difesa hanno confermato, pur con una conoscenza più limitata delle vicende del consorzio, la ricostruzione di Cattaneo.

XXX era impiegato amministrativo del consorzio e ha confermato la situazione di crisi di liquidità che determinò il ritardo nel pagamento dei dipendenti e dei fornitori. Nell'autunno

2008 OMISSIS si attivò per attuare il “salvataggio morbido”, reperendo finanziamenti per pagare stipendi arretrati e fornitori, al fine di non interrompere bruscamente la produzione. A domanda del difensore il teste ha confermato che il tipo di attività svolta dal consorzio non consentiva la cessazione improvvisa dell’attività, per i problemi “sociali” che avrebbe determinato.

Analoghe indicazioni sono state fornite dalla YYY, impiegata addetta alla gestione del personale. In particolare la teste ha ricordato la situazione critica dell’estate 2008, con i dipendenti che erano in ritardo di molti mesi nella percezione dello stipendio. Con l’intervento di OMISSIS la confusa situazione fu per alcuni versi definita, i dipendenti ricevettero alcune mensilità arretrate e fu chiarito che il consorzio doveva essere liquidato per la situazione finanziaria.

La documentazione prodotta dalla difesa, in particolare i bilanci del 2007 e del 2008, hanno confermato la ricostruzione dell’imputato con riguardo alla situazione economico-finanziaria del consorzio e alle irregolarità contabili realizzate dal precedente amministratore delegato.

Il caso qui giudicato rappresenta un’ipotesi molto particolare (come peraltro lo sono parte delle vicende sottese alla contestazione di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d. l.vo 74/2000), dovendosi individuare alcune circostanze dedotte dall’imputato nel suo esame e riscontrate dalle prove documentali e testimoniali dedotte dalla difesa, che escludono la punibilità della condotta materiale certamente sussistente.

E’ evidente la sussistenza materiale del reato contestato.

Il consorzio OMISSIS presentò un modello unico dal quale risultava l’obbligo di pagamento dell’IVA per un importo di circa 85.000 euro, non versato mensilmente e, per quanto qui rileva, non versato neanche nel termine previsto all’art. 10 *ter* per la sanzionabilità penale della condotta omissiva.

Ciò posto è opportuno, al fine di valutare la riconducibilità a OMISSIS della condotta accertata, ricostruire gli elementi della fattispecie.

Il mancato versamento dell’IVA dovuta in base alla dichiarazione fiscale costituisce una fattispecie penale che si realizza “progressivamente”, presupponendo l’accantonamento degli importi dovuti per l’IVA e l’inadempimento all’obbligo di versamento mensile o trimestrale. Il mancato accantonamento costituisce il primo elemento della fattispecie omissiva addebitabile all’imprenditore. Questi è, infatti, obbligato a versare le somme accantonate, dapprima periodicamente (e questo è il secondo momento di formazione della

condotta omissiva) e, infine, a provvedere al versamento nel termine indicato dall'art. 10 *ter*. Il soggetto che interviene nell'amministrazione della società a ridosso della scadenza di quest'ultimo termine pur realizzando la condotta materiale prevista dalla norma, potrebbe addurre, come ha fatto OMISSIS nel processo, la riconducibilità della violazione alla responsabilità del suo predecessore nel mancato adempimento degli obblighi tributari.

Può cioè ritenersi che in determinate condizioni, il soggetto formalmente obbligato non sia in grado di versare importi che gli amministratori che lo precedettero non accantonarono e non versarono nei termini mensili previsti.

Se la società non ha disponibilità finanziaria per provvedere al versamento e l'amministratore non è in grado di reperirle, la valutazione della addebitabilità della condotta al soggetto formalmente obbligato ad adempiere può essere posta in dubbio.

Nel caso qui giudicato risulta con certezza la condizione di impossibilità ad adempiere del consorzio.

Quando, nell'agosto 2008, OMISSIS assunse la gestione del consorzio, la situazione finanziaria gli impediva di versare l'importo dovuto, che il suo predecessore non aveva versato mensilmente, né accantonato.

Il debito con le banche, come risulta dai bilanci prodotti, ammontava a oltre 1.500.000 di euro, non era possibile reperire liquidità dal quel canale di finanziamento, la situazione dei dipendenti e dei fornitori, se possibile era ancora peggiore, avendo in arretrato oltre 5 mensilità e debiti per forniture di centinaia di migliaia di euro.

Certo, in quella situazione l'ipotesi di chiedere in proprio il fallimento del consorzio, con la conseguente non punibilità dell'imputato per tutte le inadempienze addebitabili al suo predecessore, era concreta.

Cattaneo decise di tentare un "*atterraggio morbido*".

Quella decisione era, a parere del giudice, del tutto condivisibile, per le ragioni esposte nella motivazione.

L'esito di quella scelta imprenditoriale è stato positivo, come attestato dallo stesso imputato nel corso del suo esame e riscontrato dai due testimoni.

Ma non è questo il punto, se cioè OMISSIS abbia correttamente gestito la fase di crisi del consorzio, perché i profili giuridici della fattispecie contestata non possono essere valutati solo con riguardo alla correttezza imprenditoriale delle scelte dell'imputato.

Ritiene questo giudice che la situazione descritta abbia fatto emergere, se non la certezza, quantomeno il dubbio in ordine alla sussistenza della penale responsabilità dell'imputato per la condotta omissiva contestatagli, dovendosi solo valutare in quale categoria giuridica sia da inquadrare tale insussistenza.

Ritiene il giudice che, quando assunse la carica di legale rappresentante del consorzio, OMISSIS non aveva la disponibilità finanziaria per adempiere al versamento dell'obbligo tributario e non era in grado di reperirlo con gli ordinari strumenti di finanziamento.

Tale affermazione non è smentita dalla circostanza che proprio in quei mesi un ente di volontariato quale la Caritas Italiana versò a OMISSIS un importo di 250.000 euro, finalizzato all'operazione imprenditoriale decisa dai soci e dai promotori del consorzio, e definita "nell'atterraggio morbido".

Quel denaro era destinato esclusivamente al tentativo di impedire una improvvisa e problematica interruzione dell'attività produttiva del consorzio e a fare fronte alla crisi sociale derivante dalla situazione economico-finanziaria dell'ente.

Non si tratta qui di ritenere meritevole di considerazione la scelta di OMISSIS di pagare i dipendenti piuttosto che l'Erario, ma di considerare le disponibilità finanziarie ricevute come vincolate nella destinazione a determinati pagamenti e, quindi, non utilizzabili per fare fronte al debito tributario.

Da un lato il quadro descritto potrebbe escludere la sussistenza oggettiva della condotta delittuosa contestata, non configurandosi in capo all'imputato un obbligo giuridico di adempiere, che, ai sensi dell'art. 40, comma 2° c.p., definisce la condotta omissiva di reato.

L'obbligo giuridico, con riguardo alla condotta di cui all'art. 10 *ter*, si fonda appunto sulla progressiva omissione degli obblighi tributari gravanti sul sostituto d'imposta, soprattutto con riferimento all'obbligo di versamento mensile o trimestrale dell'imposta. L'amministratore che non accantona l'IVA, non la versa mensilmente e, conclusivamente, non la versa nel termine previsto dalla legge incriminatrice, viola l'obbligo giuridico, così perfezionando il reato omissivo.

Quanto al legale rappresentante della società che, intervenendo a ridosso della scadenza del termine, si trovi in una situazione in cui altri hanno violato quegli obblighi e, soprattutto, non abbia la disponibilità delle somme necessarie per adempiere nel termine conclusivo indicato dalla norma penale (né possa in alcun modo reperirle), deve ritenersi non gravato da un obbligo giuridico ad adempiere, che potrebbe essere riferibile piuttosto ad altro soggetto (magari nei termini di cui all'art. 48 c.p.). Se così è, la condotta ascritta a

OMISSIS non sussisterebbe oggettivamente, non incombendo su di lui l'obbligo di adempiere.

Se invece si ritiene che quell'obbligo comunque sussista anche in capo a OMISSIS, l'impossibilità di adempiere con le risorse finanziarie della società (non potendosi ipotizzare che il liquidatore sia personalmente responsabile di quell'obbligo) determina che la condotta omissiva dell'obbligo non è punibile per forza maggiore, delineandosi l'inesigibilità come elemento che esclude sotto il profilo oggettivo il reato. In particolare, la mancanza di liquidità e il mancato accesso al credito costituiscono l'impossibilità oggettiva ad adempiere all'obbligo di versamento dell'importo.

Di grande interesse, sotto questo profilo, è una non recente pronuncia della Corte di Cassazione che definisce i termini della forza maggiore come esimente della responsabilità penale: *“L'esimente della forza maggiore, di cui all'art. 45 cod. pen., sussiste in tutti i casi nei quali l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta antigiuridica. (nella specie, relativa a diniego dell'esimente, la ricorrente, condannata per il reato continuato di omissione di atti di ufficio, aveva addotto che nello svolgimento della sua attività di cancelliere era così oberata di lavoro da essersi trovata nell'impossibilità di versare la somma riscossa per conto dell'ufficio. La S.C. ha osservato che la situazione prospettata configura una ipotesi di difficoltà, ma non di impossibilità di adempiere ad un dovere previsto dalla legge, tanto più che l'omissione era riferita ad un periodo di tempo notevole nel corso del quale l'imputata avrebbe potuto effettuare versamenti periodici o comunque meno frequenti del previsto, distribuendo i ritardi fra le varie attività dell'ufficio cui era stata assegnata anziché omettere totalmente ogni attività in relazione agli adempimenti concernenti le somme da versare e delle quali era depositaria e responsabile).”<sup>1</sup>*

Vi è un terzo profilo da considerare, incidente sull'elemento psicologico del reato.

Cattaneo assunse la carica di liquidatore nel settembre 2008, cioè a ridosso della scadenza del termine. In tale periodo Cattaneo non fu in grado di reperire i fondi necessari per fare fronte al debito IVA e la non ascrivibilità a titolo di dolo della condotta omissiva imporrebbe comunque una pronuncia assolutoria.

---

1”

C 23.3.1990, Iannone, CED 184856.



La carenza del dolo del reato è riscontrata dal comportamento successivo tenuto dall'imputato. Quando l'AdE contestò l'irregolarità, OMISSIS provvide a saldare il debito, versando un importo di oltre 100.000 euro comprensivo di sanzioni e interessi.

Questo profilo sarebbe decisivo per escludere il dolo del reato.

p.q.m.

Visto l'art. 530 c.p.p.,

assolve

OMISSIS dall'imputazione a lui ascritta per non avere commesso il fatto.

Visto l'art. 544, comma 3° c.p.p.,

fissa

il termine di 30 giorni per il deposito della motivazione.

Milano, 22 maggio 2013

Il giudice