



IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Tribunale Ordinario di Milano
SEZIONE 3[^] PENALE

Il Dr. Ilio Mannucci Pacini - Giudice monocratico

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei confronti di

S. [REDAZIONE] nato a [REDAZIONE],
elettivamente domiciliato presso lo studio del dell'avv. [REDAZIONE]
[REDAZIONE],
difeso di fiducia dall'avv. [REDAZIONE]
[REDAZIONE],

IMPUTATO

del reato previsto e punito dall'art. 10-*bis* d.lgs. n. 74/2000 perché nella sua qualità di rappresentante legale della [REDAZIONE] S.p.A., con sede in [REDAZIONE] – in relazione all'anno d'imposta 2010 non versava, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per l'ammontare di € 731.313,00, superando il limite della soglia di imponibilità stabilito dallo stesso articolo (€ 50.000).

Commesso in Milano il 22 .08.2011.

Conclusioni del PM: riconosciuta la penale responsabilità, concesse le attenuanti generiche, chiede la condanna alla pena di mesi 4 di reclusione.

Conclusioni della Difesa: chiede che l'imputato venga assolto perché il fatto non sussiste

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il processo

Con decreto di citazione diretta a giudizio del 19.08.2014, S [REDACTED] [REDACTED] è stato rinviato a giudizio della III Sezione del Tribunale di Milano, per rispondere del reato di cui al capo di imputazione indicato in epigrafe.

All'udienza del 13.10.2015, avanti al giudice dott. Ilio Mannucci Pacini, non comparso l'imputato, dato atto della regolarità delle notifiche, non essendoci questioni preliminari, si è disposto procedersi in assenza dell'imputato ed è stato aperto il dibattimento. Il PM ha chiesto l'ammissione dei testi indicati in lista, il controesame dei testi della difesa e ha prodotto documentazione. La Difesa ha chiesto l'esame dei testi di lista, il controesame dei testi del PM e l'esame dell'imputato. Il giudice ha ammesso le prove orali richieste dalle parti, ha acquisito la documentazione prodotta e ha rinviato per l'istruttoria e la discussione a successiva udienza.

All'udienza del 15.12.2015, presente l'imputato, il PM ha dichiarato di rinunciare al teste Angelo Cavallo dell'Agenzia delle Entrate e la Difesa nulla ha opposto. Il giudice ha pertanto revocato la relativa ordinanza di ammissione del teste. Si è proceduto all'esame dell'imputato S [REDACTED] [REDACTED] e ai testi della Difesa Alessandro Bani e Riccardo Buelli. Le parti hanno concluso come da intestazione e il giudice ha dato lettura in udienza del dispositivo di sentenza.

2. Il fatto contestato

S [REDACTED] [REDACTED] è accusato del reato di omesso versamento di ritenute certificate, previsto dall'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000.

Questi, in qualità di rappresentante legale della [REDACTED] [REDACTED] S.p.A. – in relazione all'anno d'imposta 2010 – non avrebbe versato, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per l'ammontare di € 731.313,00, superando il limite della soglia di imponibilità stabilito dallo stesso articolo (€ 50.000). Il

reato si sarebbe consumato a Milano il 22.08.2011, termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta.

3. Il quadro probatorio

La ricostruzione dei fatti oggetto del presente processo è stata operata mediante la documentazione prodotta dal PM (ossia copia dei modelli 770 relativi all'anno d'imposta 2010, la relativa contestazione di irregolare versamento da parte della Agenzia delle entrate e la visura storica della società) e dalla Difesa (ossia la relazione del consulente tecnico di parte dott. Alessandro Bani e relativi allegati, tra cui i bilanci 2008-2010, alcune comunicazioni tra istituti bancari e la società, accertamenti IRES-IRPEG-IVA 2004 e 2005 e relativo piano di ammortamento, un elenco dei clienti della società in sofferenza con la relativa documentazione e un piano di ammortamento delle ritenute per l'anno 2010), nonché dall'esame dell'imputato e dall'escussione del teste Riccardo Buelli e del consulente tecnico Alessandro Bani.

La suindicata produzione documentale prodotta dall'accusa ha permesso di accertare (a) che l'imputato era consigliere delegato con delega all'amministrazione e alla finanza della società ██████████ ██████████ S.p.A. nel periodo d'imposta 2010, e dunque rappresentante legale della stessa; e (b) che questi, omise di versare di € 731.313,00 dovuti a titolo di ritenute certificate risultanti dai modelli 770 alla data di scadenza imposta per legge (il 22.08.2011).

Il fatto dell'omesso versamento per tale importo è, nella sua materialità, del tutto pacifico, risultando documentalmente, non essendo stato contestato dalla Difesa ed essendo stato ammesso dall'imputato all'udienza del 15.12.2015¹.

L'istruttoria si è dunque concentrata sull'analisi delle ragioni e delle circostanze concrete in presenza delle quali tale condotta omissiva è stata tenuta.

3.1. L'esame dell'imputato.

S██████████, pur ammettendo il fatto dell'omesso versamento contestato, ha esplicitato le ragioni che lo indussero a tenere tale condotta,

¹ Cfr. Verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, p. 5.

individuandole (a) nella diminuzione del fatturato dovuta alla crisi del mercato iniziata nel 2009²; (b) negli esborsi che si trovò ad affrontare per far regolarizzare la posizione della società col fisco, a causa di illeciti tributari commessi dai precedenti amministratori della società per un ammontare di circa 5 milioni di euro³; (c) nell'interruzione dei fidi di credito da parte delle banche⁴; (d) nella spesa straordinaria che si rese necessaria per adempiere alla richiesta dell'Arpa e della Regione di modificazione e ampliamento dell'impianto di depurazione di acque reflue provenienti dal ciclo industriale⁵; (e) nella necessità di continuare a pagare le retribuzioni dei dipendenti, data la scelta di mantenere in alterato l'organico (non provvedendo ad effettuare licenziamenti), senza ricorrere alla 'cassa integrazione'⁶.

L'imputato ha quindi sostenuto di aver omesso il versamento entro il termine di legge esclusivamente perché si trovò "con le spalle al muro"; e ha fatto altresì notare che non appena arrivò, nel dicembre 2013, l'avviso bonario dell'Agenzia delle entrate, chiese la rateizzazione con piano di ammortamento e iniziò a pagare il debito puntualmente (l'ultima rata è stata pagata il 30 settembre 2015 e quella successiva è fissata al 31 dicembre 2015), continuando a farlo tuttora.

3.2. L'esame del teste Riccardo Buelli.

Riccardo BUELLI, dipendente della società e membro del consiglio di amministrazione dal marzo 2007⁷, ha confermato che la società dovette fare un ingente investimento per ammodernare l'impianto di depurazione che doveva essere ampliato e fornito di una nuova vasca, per costruire la quale fu necessario procedere all'acquisto dell'area ad un prezzo di circa 4 milioni di euro; operazione, questa, non finanziata, in quanto investimento non produttivo e, quindi, completamente finanziato con la liquidità

² Cfr. Verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, p. 6.

³ Cfr. Verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 5 e 9.

⁴ Cfr. Verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, p. 7.

⁵ Cfr. Verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, p. 6.

⁶ Cfr. Verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, p. 7.

⁷ Cfr. Verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, p. 22.

aziendale. Ha inoltre fatto notare come la mancata esecuzione di tali lavori avrebbe comportato il rischio di sfiorare rispetto ai parametri legali di inquinamento, comportando, in ultima analisi, il blocco della produzione e la chiusura della azienda⁸.

3.3. La deposizione e la relazione del consulente tecnico di parte dott. Alessandro Bani (e i relativi allegati).

Quanto affermato dall'imputato e dal teste appena indicati trova conferma e specificazione nella relazione del consulente tecnico di parte dott. Alessandro Bani relativa allo stato economico-finanziario della società [REDACTED] S.p.a. nonché nei relativi allegati alla relazione medesima, il cui contenuto è stato altresì illustrato dal dott. Bani durante la deposizione all'udienza del 15.12.2015.

Il dott. Bani, iscritto all'albo dei dottori commercialisti di Milano, è stato incaricato all'uopo dal sig. S [REDACTED] per verificare lo stato economico e finanziario della suddetta società, operante nel campo tessile della tintura e trattamento dei tessuti per conto terzi.

Le considerazioni da questi svolte sono fondate sui dati e sulle informazioni fornite dal management della società, tra cui in particolare i bilanci regolarmente approvati e depositati nei termini di legge.

Dall'analisi della documentazione prodotta (e allegata alla relazione) il consulente tecnico ha rilevato che:

- la società, nel quadriennio, 2007-2010 subì un'importante flessione della produzione e rilevanti perdite sia nel biennio 2008-2009, sia nell'esercizio 2010, durante il quale si registrò un flusso di cassa negativo per oltre un milione di euro; la conseguenza – oltre ad una difficile situazione economica – fu una drastica riduzione della disponibilità finanziaria⁹;

⁸ Cfr. Verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 23 e 24.

⁹ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., pp. 9, 10 e 17. Cfr. allegati nn. 1, 2 e 3. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

- la crisi di mercato del settore tessile, unitamente all'incremento del costo delle materie prime, determinò un calo del fatturato societario attestatosi nel 2009 al 18 % rispetto al precedente esercizio¹⁰;
- nel medesimo periodo, come conseguenza del fallimento di diversi clienti (tra cui "██████████", "██████████", "██████████", "██████████" e "██████████", ██████████, ██████████) si registrarono crediti a sofferenza per 598.000 euro e insoluti per 484.000 euro¹¹;
- nel corso del 2009 i principali istituti di credito che nel passato avevano affidato la società revocarono le loro linee di credito per un volume totale di richieste di rientro pari a 4.013.830¹²;
- nell'ambito della gestione amministrativa degli anni precedenti all'assunzione della carica da parte del sig. S██████████ erano emerse irregolarità fiscali di cui la società si fece carico tra il 2007-2010. In particolare, nel 2007, fu la società dovette chiedere un finanziamento di circa 700.000 euro per regolarizzare la situazione fiscale in riferimento a omessi versamenti IVA dell'anno 2006: tali finanziamenti sono stati poi rimborsati negli anni successivi con effetti anche negli anni 2009 e 2010. A ciò si aggiunse, nello stesso biennio 2009-2010, la necessità di eseguire versamenti per omissioni fiscali IVA, IRES e IRAP relativi agli anni d'imposta 2004 e 2005, sempre dovuti ad inadempimenti dei precedenti amministratori. In quest'ultimo anno si sono sommati ulteriori 175.000 euro per sanzioni e interessi relative alle suddette irregolarità¹³. Complessivamente nei due anni considerati, 2009 e 2010, la società versò – per far fronte alle irregolarità addebitabili ai precedenti amministratori – rate complessive per 1.450.000 euro di imposte, sanzioni e interessi, proseguendo sempre

¹⁰ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., p. 22-23. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

¹¹ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., p. 23-25. Cfr. allegato n. 13. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

¹² Relazione del consulente tecnico di parte, cit., pp. 26-28. Cfr. allegati nn. 4-9. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

¹³ Cfr. allegati alla relazione nn. 11, 12 e 16.

con regolarità alla definizione delle rate concordate con l'agenzia delle entrate mediante accertamenti con adesione¹⁴.

Dall'analisi della documentazione allegata alla relazione il consulente tecnico ha concluso che accadimenti straordinari sottrassero risorse alla società per 6.545.000 euro e, dunque, per oltre 3 milioni di euro in ognuno due anni d'imposta 2009 e 2010, anni durante i quali la società si trovò "in condizioni di grave sofferenza di liquidità per cause non ascrivibili all'amministratore *pro tempore*, sig. S [REDACTED]"¹⁵; e che il sig. S [REDACTED] "agì al fine di salvaguardare l'attività aziendale, tutelando dipendenti e fornitori", nonché di onorare "gli impegni nei confronti dell'amministrazione finanziaria, assolvendo gli obblighi derivanti dalle maggiori imposte determinate per gli anni pregressi, nel corso dei quali la società era da altri amministrata"¹⁶.

Il consulente ha altresì confermato che il sig. S [REDACTED] sta procedendo a versare con regolarità le rate concordate con l'Agenzia delle entrate nel piano di ammortamento relativo alle ritenute d'imposta 2010, qui in contestazione. Dato, quest'ultimo, che risulta altresì dalla documentazione allegata¹⁷.

4. La qualificazione giuridica del fatto: l'art. 10 bis d.lgs. n. 74/2000

Il fatto contestato all'imputato è riconducibile alla fattispecie di omesso versamento di ritenute certificate previsto dall'art. 10 bis d.lgs. n. 74/2000. L'art. 7 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 ha recente modificato tale disposizione, da un lato, estendendone la portata oltre che alle "ritenute certificate" alle "ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione", riformulando contestualmente la rubrica (ora: "omesso versamento di ritenute dovute o certificate"); dall'altro, innalzando la soglia di punibilità, che è così passata (da 50.000) a 150.000 euro, per ciascun periodo d'imposta. L'innalzamento della soglia, comportante un'*abolitio criminis*

¹⁴ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., pp. 28-29. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

¹⁵ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., pp. 39 e 40. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

¹⁶ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., p. 40. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

¹⁷ Cfr. allegato alla relazione n. 14.

parziale, non ha tuttavia prodotto alcun effetto sul presente processo giacché trattasi pacificamente di un omesso versamento di ritenute “certificate” per un importo (€ 731.313,00) superiore anche alla nuova soglia di punibilità.

Il reato di cui all’art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 è un reato proprio, che può essere integrato solo da colui che riveste la qualità di sostituto d’imposta e quindi da un soggetto, individuato dagli artt. 23 ss. del d.P.R. 600/1973, che “in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili, ed anche a titolo di acconto”.

Nella sua qualità di rappresentante legale della ██████████ ██████████ S.p.A., è dunque possibile soggetto attivo di tale reato in relazione alle ritenute certificate effettuate, a vario titolo, nei confronti dei lavoratori dipendenti della società di cui era legale rappresentante.

La condotta tipica consiste nel non versare entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti. La natura della condotta delittuosa in esame è controversa in dottrina e giurisprudenza. Talora è stata preferita una qualificazione come reato a “condotta mista”, ossia in parte attiva (in quanto richiede l’erogazione di somme comportanti l’obbligo di effettuazione delle ritenute e il rilascio ai sostituti delle certificazioni attestanti l’ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate nell’anno precedente) e in parte omissiva (in quanto richiede il mancato versamento delle predette ritenute complessivamente operate nell’anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti)¹⁸. In altri casi è stata qualificata come condotta omissiva propria, realizzandosi in conseguenza del mancato compimento di un’azione doverosa, consistente nel versamento delle ritenute certificate entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale¹⁹. Anche i fautori di questo secondo orientamento, a ben vedere, approdano comunque alla conclusione per cui è necessario che il sostituto abbia certificato al sostituito l’avvenuta effettuazione della ritenuta affinché l’omissione abbia rilevanza penale. Ciò è in linea con il principio costituzionale di offensività,

¹⁸ Cfr. Cass. pen, Sez. III, 8 aprile 2014, n. 40526.

¹⁹ Cfr. Cass. pen, Sez. III, 4 aprile 2012, n. 27720.

in quanto il rilascio della certificazione vale, o comunque contribuisce, a creare un danno all'Amministrazione finanziaria, nella misura in cui permette al sostituto di detrarre le ritenute subite.

Nel caso in esame il rilascio delle certificazioni attestanti le ritenute operate da sig. S. [REDACTED], quale sostituto d'imposta, così come il mancato versamento di quest'ultime, risulta – come detto – provato.

Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate ha natura istantanea: si consuma alla scadenza del termine per la presentazione annuale della dichiarazione di sostituto d'imposta²⁰. Non rilevano, pertanto, i differenti – e più brevi – termini previsti dal punto di vista fiscale per il versamento delle ritenute. Per l'anno d'imposta 2010 la scadenza del termine per la presentazione annuale della dichiarazione di sostituto d'imposta era fissata al 22.08.2011.

5. La sussistenza dell'elemento oggettivo

I fatti oggetto del presente processo risultano, nella loro oggettività, incontestati. Dal quadro probatorio suesposto, risulta evidente che S. [REDACTED], quale rappresentante legale della [REDACTED] S.p.A., omise di versare entro il termine fissato *ex lege* (22.08.2011) ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare di € 731.313,00, superando il limite della soglia di imponibilità stabilito dallo stesso articolo (oggi, 150.000 euro), con ciò tenendo una condotta integrante tutti gli estremi oggettivi del reato di omesso versamento di ritenute certificate *ex art. 10 bis* dianzi accennate.

5.1. L'esigibilità 'oggettiva' della condotta e l'inapplicabilità al caso di specie della disciplina della forza maggiore

Nel caso di specie non sono neppure ravvisabili spazi – invero assai angusti – per ritenere che l'imputato versasse in una situazione di inesigibilità 'oggettiva' della condotta doverosa omessa, ovvero che abbia agito in uno stato di forza maggiore *ex art. 45 c.p.* tale da escludere l'elemento oggettivo del reato

Ritiene questo Giudice che la sussistenza oggettiva della condotta delittuosa possa dirsi esclusa solamente quando sia impossibile configurare

²⁰ Cfr., tra le molte, Cass. pen., Sez. III, 4 aprile 2012, n. 47606.

in capo all'imputato quell'obbligo giuridico di adempiere che costituisce l'essenza e il presupposto della condotta omissiva di reato. Obbligo giuridico che, con riguardo alla condotta di cui all'art. 10 *bis*, si fonda sulla progressiva omissione degli obblighi tributari gravanti sul sostituto d'imposta: l'amministratore che non accantona le ritenute operate, non le versa mensilmente e, conclusivamente, omette di versarle nel termine previsto dalla legge incriminatrice, viola l'obbligo giuridico, così perfezionando il reato omissivo.

L'esistenza di un obbligo giuridico di versamento progressivo delle somme alle scadenze previste dalla legge tributaria o, quantomeno, di un loro accantonamento finalizzato ad un versamento unico entro il termine previsto dalla legge penale fa sì che, *per escludere l'oggettiva esigibilità della condotta*, siano *necessarie situazioni davvero eccezionali di mancanza assoluta di liquidità per ragioni imprevedibili e non imputabili all'imputato*. Un esempio può essere quello del legale rappresentante della società che, intervenendo a ridosso della scadenza del termine, si trovi in una situazione in cui altri (il precedente amministratore) abbia violato quegli obblighi; in cui non abbia materialmente la disponibilità delle somme necessarie per adempiere nel termine conclusivo indicato dalla norma penale; e in cui non abbia la possibilità o il tempo (a causa della presa di funzioni a stretto ridosso della scadenza) per ottenere crediti o finanziamenti da destinare al versamento dell'imposta²¹. In tal caso il soggetto non può ritenersi gravato da un obbligo giuridico di adempiere; e del fatto potrà eventualmente rispondere il responsabile della precedente gestione, la cui incriminazione potrebbe fondarsi sulla norma di cui all'art. 48 c.p., qualora ne vengano accertati i presupposti²².

Fuori dei casi di successione di amministratori nelle circostanze anzidette, i margini per ritenere insussistente il reato nella sua oggettività paiono altrettanto limitati: occorrerebbe cioè la dimostrazione che il soggetto che abbia omesso il versamento delle ritenute operate nei termini contemplati dalla disciplina fiscale avesse inteso provvedervi entro il termine penalmente rilevante, ma il verificarsi di accadimenti del tutto eccezionali, imprevedibili e non imputabili all'agente abbiano successivamente reso

²¹ Cfr. Trib. Milano, 28.04.2011.

²² Cfr. Trib. Milano, 11.6.2013.

impossibile il versamento, in quanto determinanti una situazione di illiquidità assoluta, a cui era impossibile far fronte con il ricorso a qualsivoglia misura, anche a scapito della prosecuzione dell'attività aziendale. Si tratta, insomma, di situazioni in cui l'esito assolutorio risulta imposto da una considerazione sintetizzabile nel noto brocardo latino "*ad impossibilia nemo tenetur*".

Nessuna delle predette situazioni risulta integrata nel caso all'esame di questo Giudice. Invero, a) fu l'imputato stesso ad omettere il versamento delle ritenute alle scadenze periodiche fissate dalla disciplina tributaria, e non già diversi e precedenti amministratori; e b) l'accertata crisi di liquidità in cui versava la società non può dirsi "assoluta", giacché l'imputato – pur disponendo della liquidità necessaria ad adempiere all'obbligo tributario – destinò le poche risorse societarie all'assolvimento delle altre contingenti esigenze (tra cui la regolarizzazione della posizione della società col fisco rispetto a precedenti anni d'imposta; la modifica dell'impianto di depurazione di acque reflue provenienti dal ciclo industriale; le retribuzioni dei dipendenti), su cui si tornerà a breve.

Pertanto, l'elemento oggettivo del reato risulta integrato.

6. L'insussistenza dell'elemento soggettivo, inteso quale 'esigibilità soggettiva' della condotta omessa e rimproverabilità per il fatto commesso.

Nella prospettazione della Difesa, l'imputato andrebbe assolto per carenza dell'elemento soggettivo, in quanto la sua condotta non sarebbe coperta da dolo: il sig. S. ■■■■■, senza alcuna volontà di violare il precetto penale, avrebbe agito solamente per; a) far fronte alla crisi di liquidità; b) adempiere alle richieste della Regione di messa a norma dell'impianto di depurazione; c) regolarizzare la posizione della società con il fisco mediante versamenti rateizzati all'Agenzia delle entrate, a copertura delle irregolarità commesse durante la precedente amministrazione; il tutto senza infierire sui dipendenti, ossia non provvedendo a nessun licenziamento. A riprova di ciò starebbe anche il fatto che l'imputato, non appena raggiunto dall'avviso bonario dell'Agenzia delle entrate, chiese la rateizzazione con piano di ammortamento e iniziò a pagare il debito puntualmente.

La tesi difensiva merita di essere accuratamente vagliata alla luce della struttura del coefficiente soggettivo doloso del reato contestato e degli esiti ermeneutici della più recente giurisprudenza in materia.

Va anzitutto rilevato che il delitto di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000 richiede la presenza, in capo all'agente, del dolo generico; e può presentarsi anche *sub specie* di dolo eventuale, non avendo alcuna rilevanza il fine perseguito dall'agente. In questo senso si esprime unanimemente la dottrina e la giurisprudenza di legittimità²³. E' dunque necessario, e sufficiente, che l'agente abbia la coscienza e la volontà di aver rilasciato la certificazione delle ritenute delle quali, in seguito, omette il versamento entro il termine fissato per un importo superiore alla soglia di punibilità.

Dinanzi ad una siffatta definizione del coefficiente doloso del reato in esame, un indirizzo giurisprudenziale tende a mantenere un approccio assai rigoroso volto ad *escludere* che, nella generalità dei casi, la "crisi di liquidità" del sostituto d'imposta sia idonea a far venir meno l'elemento soggettivo del reato²⁴. Si fa in particolare notare come il mancato versamento non trovi la sua origine nella situazione sopravvenuta alla quale il contribuente non possa porre rimedio, ma nel suo volontario inadempimento al dovere di accantonare immediatamente le somme, ovvero alla successiva distrazione ad altre finalità delle stesse, in precedenza, correttamente accantonate²⁵.

A tale rigoroso indirizzo si affianca tuttavia un recente orientamento giurisprudenziale che riconosce invece alla "crisi di liquidità" un valore esimente riconducibile all'assenza di dolo. Oltre alle numerose sentenze della giurisprudenza di merito²⁶, si riscontrano pronunce della Corte di Cassazione secondo cui nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, *la colpevolezza del sostituto di imposta può essere esclusa* qualora l'imputato dimostri che la crisi di liquidità, intervenuta al momento

²³ Cfr., ad es., Cass. pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37425; Cass. pen., sez. III, 14 maggio 2014, n. 23532; Cass. pen., sez. III, 26 maggio 2010, n. 25875.

²⁴ Cfr. Cass. pen., sez. III, 19 gennaio 2011, n. 13100; cfr. sez. III, 14 giugno 2011, n. 29616.

²⁵ Cfr. Cass., sez. III, 18 giugno 1999; Cass. pen., sez. III, 11 marzo 2011, n. 10120.

²⁶ Cfr., *ex multis*, G.i.p. Trib. Milano, sent. 7 gennaio 2013, n. 3926.

della scadenza del termine per la dichiarazione annuale relativa all'esercizio precedente, non sia a lui imputabile e che la stessa, inoltre, non possa essere altrimenti fronteggiata con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale; a tal fine, non si ritiene solitamente sufficiente allegare un comprovato stato di crisi, ma si richiede la dimostrazione di avere perseguito ogni strada utile per poter comunque provvedere all'adempimento del debito tributario²⁷. L'esclusione della responsabilità penale viene quindi normalmente fatta dipendere dall'assolvimento di oneri di allegazione concernenti sia il profilo della *non imputabilità della crisi economica che ha investito l'azienda*, sia *l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto*.

La giurisprudenza di legittimità ha inoltre confermato pronunce di merito in cui l'esito assolutorio per *carezza dell'elemento soggettivo doloso* era stata fondata su di una considerazione di *inesigibilità* della condotta alternativa rispetto a quella concretamente adottata dall'imputato²⁸.

Dalla valutazione del diritto vivente dianzi tratteggiato può sinteticamente desumersi:

- a) che la natura di dolo generico dell'elemento soggettivo del reato in esame rende assai difficile escluderne la sussistenza giacché è sufficiente che l'agente abbia la coscienza e la volontà di aver rilasciato la certificazione delle ritenute delle quali, in seguito, omette il versamento; a nulla rilevando a tal fine i diversi scopi che hanno guidato l'agente nella sua condotta;
- b) che in presenza di una crisi di liquidità dell'azienda non imputabile all'agente e alla quale questi ha dimostrato di aver fatto fronte tramite tutte le misure che risultavano idonee in concreto, s'impone al giudice una valutazione complessiva della vicenda nel cui contesto la condotta incriminata fu tenuta. Ciò dipende dal fatto che l'accertamento dell'elemento soggettivo del reato non può limitarsi ad un riscontro decontestualizzato della volontarietà dell'azione o dell'omissione posta in essere, ma deve invece comprendere una generale valutazione di esigibilità

²⁷ Cass., Cass. pen, Sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467.

²⁸ Cfr. Cass. pen., sez. III, 6 febbraio 2014, n. 15176; Cass. pen., sez. III, 6 febbraio 2014, n. 9264.

soggettiva del comportamento doveroso, sulla scorta dell'incontestabile insegnamento secondo cui la "colpevolezza", quale *elemento indefettibile del reato*, non è altro che *l'insieme dei requisiti dai quali dipende la possibilità di muovere all'agente un rimprovero per aver commesso un fatto antigiuridico*.

Invero, la stessa giurisprudenza che giunge ad esiti assolutori "perché il fatto non costituisce reato" in casi analoghi a quello *de quo*, pur motivando la decisione con l'assenza del dolo, finisce in realtà per fondare la propria conclusione non già sull'esistenza di una condotta dell'agente inconscia, inconsapevole, involontaria, bensì sulla considerazione che quella condotta, per quanto volontariamente tenuta, debba ritenersi 'imposta' al soggetto dalle circostanze contingenti eccezionali che questi si trovò ad affrontare. Ma ciò è esplicativo non già dell'assenza del dolo, ma dell'inesigibilità soggettiva di una condotta diversa e, quindi dell'impossibilità di muovere un rimprovero all'agente, di ritenerlo, cioè, colpevolmente responsabile per quel fatto.

Non è un caso che in talune sentenze con cui la recente giurisprudenza di legittimità ha ritenuto di assolvere per difetto dell'elemento soggettivo nel reato tributario, si faccia espresso riferimento alla "*inesigibilità della condotta alternativa rispetto a quella concretamente adottata dall'imputato*"²⁹. Una posizione, questa, condivisa anche da recentissime pronunce della giurisprudenza di merito che ha ritenuto che l'elemento soggettivo del reato sia escluso in presenza di una "*tendenziale inesigibilità*" di ulteriori e diversi comportamenti (rispetto a quelli concretamente tenuti dall'imputato) per affrontare il periodo di difficoltà considerato³⁰. E così, in dottrina, commentando siffatte decisioni si è osservato come, in alcuni casi, risulti "*obiettivamente difficile esprimere un giudizio di rimproverabilità allorché il soggetto attivo, ad esempio, adduca l'impossibilità al pagamento per aver dovuto fronteggiare una grave crisi aziendale durata alcuni anni, provvedendo ad adeguare gli impianti per poter continuare l'attività, rispettare accordi sindacali*

²⁹ Cfr. Cass. pen., sez. III, 6 febbraio 2014, n. 15176; Cass. pen., sez. III, 6 febbraio 2014, n. 9264.

³⁰ Cfr. Trib. Milano, sez. II, 17 luglio 2015, n. 8741; cfr. Trib. Campobasso, 28.05.2015; Trib. Campobasso, 29.05.2015, n. 435; Trib. Campobasso, 27.05.2015, n. 436.

quanto alla rateizzazione degli arretrati da corrispondere ai dipendenti e ad adempiere al pagamento delle retribuzioni degli stessi”.

Insomma, la rilevanza esimente che la giurisprudenza riconosce a situazioni di crisi di liquidità che – seppur non “assolute”, e dunque inidonee ad escludere l’oggettività del reato – determinano comunque una situazione di *incolpevole anormalità delle circostanze concrete concomitanti al fatto tipico*, sembra esplicativa di un implicito riconoscimento nel diritto vivente dell’esistenza di un principio generale di *inesigibilità*. Una regola generale insita nel nostro ordinamento, in base alla quale l’inflizione della sanzione penale ad una persona deve ritenersi preclusa ogniqualvolta le risultanze istruttorie nel processo facciano emergere elementi di fatto da cui il giudice desuma che l’agente si trovò ad operare in circostanze concrete tali da impedire di pretendere un comportamento diverso da quello effettivamente tenuto.

Sul punto è il caso di riportare quanto è stato perspicuamente affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, seppur in relazione al reato di cui all’art. 3-bis l. 575/65, consistente nell’omesso versamento della cauzione entro il termine fissato dal Tribunale: *“l’inesigibilità è categoria generale del diritto penale, che direttamente discende dai precetti dell’art. 27 Cost. Non può difatti predicarsi colpevolezza senza rimproverabilità, e la impossibilità ad adempiere al precetto, che dipenda da errore incolpevole o da fatto impeditivo o da assenza di mezzi, renderebbe la punizione dell’inosservanza in concreto non compatibile con il principio di personalità della responsabilità penale e con la funzione rieducativa della pena. L’impossibilità va quindi parametrata all’obbligo imposto e alla situazione concreta rispetto alla quale occorre valutare la rimproverabilità dell’omissione...”*³¹.

In questo senso, il canone dell’*esigibilità* funge da importante misuratore della legittimità dell’inflizione di una pena ad una persona nel caso concreto: è infatti regola generale direttamente discendente dalla Costituzione quella per cui le pene devono tendere alla rieducazione del condannato (art. 27, comma 3 Cost.) e conformarsi al principio di

³¹ Cfr. Cass. pen., sez. I, 6 aprile 2011, n. 16513, in relazione al reato di cui alla L. n. 575 del 1965, art. 3-bis, relativamente a fatto commesso omettendo di versare, entro trenta giorni dall’inizio dell’esecuzione delle misura di prevenzione, la cauzione impostagli con decreto del Tribunale.

colpevolezza (art. 27, comma 1 Cost.), ragionevolezza (art. 3 Cost.) e dignità dell'uomo (art. 2 Cost.). Regola generale che impone al giudice di accertare che la condotta dell'agente, oltre che sorretta da dolo (o colpa, a seconda dei casi), sia riprovevole, ossia meritevole di biasimo da parte dell'ordinamento. Il senso del complesso di tali norme costituzionali è invero stato saggiamente espresso dalla Corte costituzionale in una storica sentenza (n. 364/1988) in cui i giudici delle legge hanno, una volta per tutte, affermato che *“dal collegamento tra il primo e terzo comma dell'art. 27 Cost. risulta, altresì, insieme con la necessaria 'rimproverabilità' della personale violazione normativa, l'illegittimità costituzionale della punizione di fatti che non risultino essere espressione di consapevole, rimproverabile contrasto con i (od indifferenza ai) valori della convivenza, espressi dalle norme penali. La piena, particolare compenetrazione tra fatto e persona implica che siano sottoposti a pena soltanto quegli episodi che, appunto personalmente, esprimano il predetto, riprovevole contrasto od indifferenza. Il ristabilimento dei valori sociali 'dispregiati' e l'opera rieducatrice ed ammonitrice sul reo hanno senso soltanto sulla base della dimostrata 'soggettiva antigiuridicità' del fatto”*.

Non sembra potersi obiettare che la regola generale della inesigibilità, quale criterio di esclusione della colpevolezza intesa come elemento normativo del reato, non trovi un'espressa enunciazione a livello normativo, giacché è ben possibile e sufficiente che essa riposi su norme e principi costituzionali, come tali sovraordinati al diritto positivo di legge ordinaria, informando così l'intero sistema penale. Il che, *mutatis mutandis*, è esattamente quello che accade in riferimento, ad esempio, al principio di offensività, in diretta applicazione del quale il giudice è chiamato a ritenere penalmente irrilevanti condotte che, pur astrattamente sussumibili all'interno della fattispecie incriminatrice, vanno da quest'ultima espunte giacché *“concretamente inoffensive”* (nel caso *de quo*, giacché *“concretamente non rimproverabili”* al soggetto agente). E a tal fine non si ritiene d'ostacolo il fatto che siano contemplate ipotesi in cui il legislatore dà esplicito risalto all'offesa al bene giuridico, ben potendo (anzi dovendo) l'interprete accertarla anche laddove la scelta di omettere un'espressa indicazione in tal senso non sia sorretta da un'effettiva ragionevolezza. Così l'assenza di un'espressa indicazione a livello di normativa ordinaria dell'accertamento della *“rimproverabilità della personale violazione*

normativa” (utilizzando le parole della Consulta, cit.) o la presenza di scusanti tipizzate nell’ordinamento, non sembra potersi ritenere d’ostacolo all’accertamento dell’assenza di cause che rendano soggettivamente inesigibile la condotta dell’agente, escludendo l’elemento normativo della colpevolezza. D’altronde, di recente, la stessa Corte di cassazione, ha dato prova di non ritenere “tassative” le ipotesi scusanti previste dalla legge, allorché ha applicato al convivente *more uxorio* la scusante di cui all’art. 384, comma 1 c.p., previsione evidentemente volta ad escludere la punibilità in casi in cui l’ordinamento non potrebbe chiedere (“esigere”) condotta diversa da quella in concreto tenuta³².

Né l’obbligo costituzionale di non punire il soggetto per fatti non soggettivamente rimproverabili può cedere dinanzi ad istanze di prevenzione generale, giacché, come ricorda la stessa Corte costituzionale (sent. 322/2007), *“punire in difetto di colpevolezza, al fine di ‘dissuadere’ i consociati dal porre in essere le condotte vietate (prevenzione generale ‘negativa’) o di ‘neutralizzare’ il reo (prevenzione speciale ‘negativa’), implicherebbe, infatti, una strumentalizzazione dell’essere umano per contingenti obiettivi di politica criminale (sentenza n. 364 del 1988), contrastante con il principio personalistico affermato dall’art. 2 Cost.”*.

Insomma, allorquando il fatto sia stato commesso in circostanze anormali ed eccezionali tali da rendere *umanamente inesigibile* la condotta dell’agente, una pena sarebbe percepita da quest’ultimo e dai consociati quale somma ingiustizia, e risulterebbe inevitabilmente una pena “illegittima” rispetto ai suindicati parametri costituzionali.

Il giudizio di esigibilità e rimproverabilità del soggetto, naturalmente, deve fondarsi su prove ritualmente acquisite al processo che dimostrino fatti che, nella loro oggettività, siano utilizzabili dal giudice quali criteri di accertamento dell’assenza di colpevolezza nel senso anzidetto. Il giudizio di inesigibilità, cioè, non può fondarsi su di una soggettiva valutazione del giudice, che si sostanzierebbe in un’*illegittima* arbitrarietà, bensì deve fondarsi – come ogni decisione giurisdizionale – su di una *valutazione di elementi di fatto e circostanze concrete che siano, nella loro oggettività, tali da far apparire la condotta dell’imputato umanamente non*

³² Cfr. Cass. pen., sez. II, 21-30 aprile 2015 (dep. 4 agosto 2015), n. 34147.

rimproverabile agli occhi di qualunque osservatore medio, di qualunque persona, e anche del giudice stesso.

Nel caso di specie oggetto del presente processo, la situazione concreta rispetto alla quale occorre valutare la rimproverabilità dell'omissione posta in essere dal sig. S. [REDACTED] è quella emersa con chiarezza durante l'istruttoria dibattimentale. All'imputato viene contestato di non aver versato una consistente quota delle ritenute certificate effettuate durante l'anno d'imposta 2010. E' stato tuttavia dimostrato dalla Difesa che il sig. S. [REDACTED] si sentì 'costretto' a tale scelta per diversi e seri motivi, tra cui: a) il fatto che la società subì un'importante flessione della produzione e importanti perdite sia nel biennio 2008-2009 sia nell'esercizio 2010, in cui si registrò un flusso di cassa negativo per oltre un milione di euro, espressivo di una drastica riduzione della disponibilità finanziaria³³; b) il fatto che settore tessile attraversò nello stesso periodo una seria crisi di mercato che, unita all'incremento del costo delle materie prime determinò un calo del fatturato societario attestatosi nel 2009 al 18 % rispetto al precedente esercizio³⁴; c) il fatto che nel medesimo periodo diversi clienti della società amministrata dal sig. S. [REDACTED] (tra cui [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] e [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED]) furono sottoposti a procedure concorsuali, registrandosi così crediti a sofferenza per 598.000 euro e insoluti per 484.000 euro³⁵; d) il fatto che, nel corso del 2009, i principali istituti di credito che nel passato avevano affidato la società revocarono, quasi contestualmente, le loro linee di credito per un volume totale di richieste di rientro pari a 4.013.830³⁶; e) il fatto che il sig. S. [REDACTED] si fece carico di regolarizzare la posizione della società con il fisco, rispetto ad ingenti illeciti fiscali commessi da precedenti amministratori e, in particolare, nel biennio 2009-2010 fu costretto ad eseguire versamenti per omissioni fiscali IVA, IRES e IRAP relativi agli anni d'imposta 2004 e

³³ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., pp. 9, 10 e 17. Cfr. allegati nn. 1, 2 e 3. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

³⁴ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., p. 22-23. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

³⁵ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., p. 23-25. Cfr. allegato n. 13. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

³⁶ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., pp. 26-28. Cfr. allegati nn. 4-9. Cfr. verbale dell'udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

2005, sempre dovuti ad inadempimenti dei precedenti amministratori, per un ammontare complessivo di 1.450.000 euro di imposte, sanzioni e interessi, proseguendo sempre con regolarità alla definizione delle rate concordate con l’Agenzia delle entrate mediante accertamenti con adesione³⁷; f) il fatto che si rese altresì necessario adempiere alla richiesta dell’Arpa e della Regione di modificare e ampliare l’impianto di depurazione di acque reflue provenienti dal ciclo industriale³⁸: a tal fine la società dovette fare un ingente investimento per ammodernare l’impianto di depurazione, per costruire il quale fu necessario procedere all’acquisto dell’area ad un prezzo di circa 4 milioni di euro; la mancata esecuzione di tali lavori avrebbe senz’altro comportato il rischio di sfiorare rispetto ai parametri legali di inquinamento, comportando, in ultima analisi, il blocco della produzione e la chiusura della azienda³⁹.

Sul punto è altresì utile richiamare le conclusioni del consulente tecnico dott. Bani, che nella propria relazione scrive: la società si trovò “*in condizioni di grave sofferenza di liquidità per cause non ascrivibili all’amministratore pro tempore, sig. S. [REDACTED]*”⁴⁰, condizioni nelle quali il sig. S. [REDACTED] “*agì al fine di salvaguardare l’attività aziendale, tutelando dipendenti e fornitori*” e di onorare “*gli impegni nei confronti dell’amministrazione finanziaria, assolvendo gli obblighi derivanti dalle maggiori imposte determinate per gli anni pregressi, nel corso dei quali la società era da altri amministrata*”⁴¹.

Pertanto, a parere di questo di Giudice, le ragioni poste dalla Difesa a sostegno della propria richiesta appaiono ampiamente fondate; tuttavia si ritiene più corretto motivare l’esito assolutorio, cui senz’altro deve giungersi, non già sull’insussistenza del *dolo* in capo all’agente, bensì sull’assenza di colpevolezza dell’imputato, intesa come inesigibilità

³⁷ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., pp. 28-29. Cfr. verbale dell’udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

³⁸ Cfr. Verbale dell’udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, p. 6.

³⁹ Cfr. Verbale dell’udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 23 e 24.

⁴⁰ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., pp. 39 e 40. Cfr. verbale dell’udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

⁴¹ Relazione del consulente tecnico di parte, cit., p. 40. Cfr. verbale dell’udienza del 15.12.2015, redatto da fonoregistrazione, pp. 12-21.

‘soggettiva’ della condotta doverosa omessa, in presenza delle circostanze concrete emerse nella loro oggettività durante l’istruttoria dibattimentale.

E’ invero chiaro che l’imputato non si trovava, al momento della scadenza per il versamento delle ritenute, in una totale e assoluta impossibilità di adempiere, ma è ancor più chiaro come la sua scelta fu dettata dalle contingenze della situazione concreta. Egli, infatti, destinò tutte le proprie risorse economiche: i) al versamento rateizzato delle imposte dovute per irregolarità commesse da diverse persone (i precedenti amministratori della società), adempiendo con regolarità e diligenza a tutte le scadenze concordate con l’Agenzia delle entrate; ii) all’adeguamento dell’impianto di depurazione richiestogli dalla Amministrazione regionale, al fine di impedire la chiusura dell’azienda, con tutte le conseguenze negative che da ciò sarebbero derivate in termini di occupazione e soddisfacimento dei creditori; iii) al pagamento delle retribuzioni dei 155 lavoratori impiegati nell’azienda, senza fare ricorso a misure assistenziali a carico dello Stato. Destinate le risorse a tali apprezzabili scopi (per un ammontare complessivo di circa 6.545.000 euro e, dunque, per oltre 3 milioni di euro in ognuno due anni d’imposta 2009 e 2010) il sig. S. [REDACTED] si trovò impossibilitato ad adempiere puntualmente al versamento delle ritenute certificate relative all’anno d’imposta 2010, contando tuttavia di farlo non appena la liquidità aziendale lo avesse consentito. E così è stato, poiché – come dimostrato documentalmente dalla Difesa – il sig. S. [REDACTED] sta procedendo a versare con regolarità e puntualità le rate concordate con l’Agenzia delle entrate nel piano di ammortamento relativo alle ritenute d’imposta 2010, qui in contestazione⁴².

Per tutti questi motivi, ritiene questo Giudice di dover escludere che nel caso di specie sia integrato l’elemento soggettivo del reato, stante la dimostrata inesigibilità ‘soggettiva’ della condotta doverosa omessa, che obbliga a concludere che il fatto non costituisce reato in quanto non rimproverabile all’imputato, risultato pertanto non colpevole.

P.Q.M.

Visto l’artt. 530 c.p.p.,

assolve

⁴² Cfr. allegato alla relazione n. 14.

S [REDACTED] dal reato a lui ascritto perché il fatto non costituisce reato.

Visto l'art. 544, 3°c. c.p.p.,

fissa

il termine di 70 giorni per il deposito della motivazione.

Così deciso in Milano, 15 dicembre 2015

Il giudice

Dr. Ilio Mannucci Pacini