

Visto P.G. 154/2017



REPUBBLICA ITALIANA

TRIBUNALE DI BERGAMO
SEZIONE PENALE DEL DIBATTIMENTO
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

IL GIUDICE - Dr. ssa ANTONELLA BERTOJA
ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei confronti di:

[REDACTED] nato il 5.04.1954 a Milano (BG)
elettivamente domiciliato presso avvocato difensore

LIBERO ASSENTE

Difensore di fiducia: avv. Giuseppe FORNARI del Foro
di Milano

IMPUTATO

a) del reato p. e p. di cui agli artt. 81 cpv c.p. e 10-ter del D. L.vo 10 marzo 2000 n. 74 perché, in esecuzione del medesimo disegno criminoso ed in relazione alle diverse annualità, in qualità di legale rappresentante e presidente del Consiglio di Gestione dal 25.05.2010 della società "**[REDACTED]**" **[REDACTED]** con sede al momento della condotta a Orio al Serio (BG), **[REDACTED]** e come tale essendone obbligato non versava, entro il termine previsto per il pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo l'IVA dovuta, in base alla dichiarazione annuale per il periodo d'imposta 2010, per un importo complessivo di 1.171.262,00 euro (oltre il limite di 250.000,00 euro).

Fatto commesso in Orio al Serio (BG) il 27 dicembre 2011 ed accertato in data 8.08.2013 dall'Agenzia delle Entrate di Bergamo - Direzione Provinciale di Bergamo - Ufficio Territoriale di Bergamo 2;

b) del reato di cui agli artt. 81 cpv c.p. e 10-bis del D. L.vo 10 marzo 2000 n. 74 perché, in esecuzione del medesimo disegno criminoso ed in relazione alle diverse

N. 1907/17 Reg. Sent.

N. 32/17 R.G.

N. 15390/14 R.G. N.R.

Emessa in data

17/07/2017

Depositata in cancelleria

02 OTT. 2017

IL CANCELLIERE
CANCELLIERE - BS
Dott.ssa Gemma Munno

Proposta Impugnazione

il _____

da _____

il _____

da _____

IL CANCELLIERE

IRREVOCABILE

dal _____

Bergamo li _____

IL FUNZIONARIO

Redatta Scheda

il _____

Art.N. _____

Campione Penale

IL CANCELLIERE

Estratto per l'esecuzione

il _____

N. _____ Reg. Es.

IL CANCELLIERE

annualità, in qualità di legale rappresentante e presidente del Consiglio di Gestione dal 25.05.2010 della società " [REDACTED] "

[REDACTED] con sede al momento della condotta a Orio al Serio (BG), [REDACTED] non versava, essendone obbligato, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute dovute sulla base della dichiarazione modello 770/2012 anno d'imposta 2011 presentata in data 23.07.2012 o comunque risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti d'imposta, per il periodo d'imposta 2011, per l'ammontare complessivo di Euro 375.356,00 (oltre il limite di 150.000,00 euro).

Fatto commesso in Orio al Serio (BG) il 20 settembre 2012 ed accertato in data 17.06.2014 dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Bergamo - Ufficio Territoriale di Bergamo

c) del reato p. e p. di cui agli artt. 81 cpv c.p. e 10-ter del D. L.vo 10 marzo 2000 n. 74 perché, in esecuzione del medesimo disegno criminoso ed in relazione alle diverse annualità, in qualità di legale rappresentante e presidente del Consiglio di Gestione dal 25.05.2010 della società " [REDACTED] "

[REDACTED] con sede al momento della condotta a Orio al Serio (BG), [REDACTED] e come tale essendone obbligato non versava, entro il termine previsto per il pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo IVA dovuta, in base alla dichiarazione annuale per il periodo d'imposta 2011, per un importo complessivo di 2.392.181,00 euro (oltre il limite di 250.000,00 euro).

Fatto commesso in Orio al Serio (BG) il 27 dicembre 2012 ed accertato in data 28.08.2014 dall'Agenzia delle Entrate di Bergamo - Direzione Provinciale di Bergamo - Ufficio Territoriale di Bergamo 2;

d) del reato di cui artt. 81 cpv c.p. e 10-bis D.Lgs. n. 74/2000, perché, in esecuzione del medesimo disegno criminoso del capo che precede ed in relazione alle diverse annualità, in qualità di legale rappresentante e presidente del Consiglio di Gestione dal 25.05.2010 della società " [REDACTED] "

[REDACTED] con sede al momento della condotta a Orio al Serio (BG), [REDACTED] non versava, essendone obbligato, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute dovute sulla base della dichiarazione modello 770/2013 anno d'imposta 2012 presentata in

data 23.07.2013 o comunque risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti d'imposta, per il periodo d'imposta 2012, per l'ammontare complessivo di Euro 433.654,57 (oltre il limite di 150.000,00 euro). Fatto commesso in Orio al Serio (BG) il 20 settembre 2013 ed accertato in data 18.05.2015 dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Bergamo - Ufficio Territoriale di Bergamo;

e) del reato p. e p. di cui agli artt. 81 cpv c.p. e 10-ter del D. L.vo 10 marzo 2000 n. 74 perché, in esecuzione del medesimo disegno criminoso ed in relazione alle diverse annualità, in qualità di legale rappresentante e presidente del Consiglio di Gestione dal 25.05.2010 della società

██████████ con sede al momento della condotta a Orio al Serio (BG), ██████████ e come tale essendone obbligato non versava, entro il termine previsto per il pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo l'IVA dovuta, in base alla dichiarazione annuale per il periodo d'imposta 2012, per un importo complessivo di 2.455.589,00 euro (oltre il limite di 250.000,00 euro).

Fatto commesso in Orio al Serio (BG) il 27 dicembre 2013 ed accertato in data 13.05.2015 dall'Agenzia delle Entrate di Bergamo - Direzione Provinciale di Bergamo - Ufficio Territoriale di Bergamo 2.



rappresenta unicamente un indizio³. Nel caso di specie, tale indizio è rimasto isolato: non si rinviene, nel fascicolo del P.M., alcun elemento idoneo a suffragare il rilascio della certificazione ai sostituiti (dichiarazioni confessorie dell'imputato, controlli incrociati, magari a campione, con le dichiarazioni fiscali di alcuni dei percettori...), con conseguente assoluzione dell'imputato dai reati ascrittigli ai capi B e D con la formula di cui al dispositivo.

Quanto agli omessi versamenti IVA (capi A, C ed E) gli atti acquisiti attestano che in base alle stesse dichiarazioni fiscali della società relative alle annualità in contestazione emergeva il debito IVA per gli importi indicati in imputazione, debito non pagato; alla luce delle argomentazioni e delle produzioni difensive appare tuttavia opportuna **qualche osservazione in diritto**. Il fatto tipico sanzionato è costruito come fatto omissivo istantaneo, destinato a perfezionarsi nel momento di scadenza del termine - entro il quale va effettuato il versamento dell'imposta - per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo; dunque, prima della scadenza l'omesso pagamento non è penalmente rilevante, ma lo diviene successivamente, sempre che l'ammontare delle somme non versate per le annualità in contestazione superi la soglia di legge, nel caso di specie abbondantemente superata anche tenuto conto del recente, consistente innalzamento della soglia medesima ad opera del D. Lvo 158/2015 sulla revisione del sistema sanzionatorio in materia tributaria.

Orbene, le caratteristiche dell'imposta e la sua natura plurifase impediscono di regola significativa rilevanza alle eventuali difficoltà economiche o alla crisi dell'impresa, poiché l'imposta si applica a ciascuna fase del processo di produzione - vendita fino all'acquirente finale, ma non ha effetti cumulativi poiché essa è neutrale per imprenditori, lavoratori autonomi e professionisti (che sono soggetti passivi d'imposta in senso giuridico formale); questi ultimi, nel momento in cui cedono un bene o un servizio che genera un'imponibile, divengono debitori verso l'Erario dell'IVA commisurata al corrispettivo, e contemporaneamente divengono creditori in via di rivalsa nei confronti di cessionari e committenti; tale schema si ripete fino al consumatore finale il quale corrisponde l'imposta in via di rivalsa ma non la recupera nei confronti dell'Erario, non essendo un soggetto passivo d'imposta. Il diritto di credito/rivalsa del soggetto passivo differenzia l'IVA da ogni altra imposta poiché è l'operatore economico ad assumere la veste di creditore nei confronti dell'Erario; tale meccanismo dà luogo a una sorta di "conto corrente" tra soggetti passivi ed Erario poiché in capo al medesimo soggetto coesistono le posizioni di debitore e creditore, con creazione di "partite" contabili che vengono regolate a determinate scadenze e che rimangono aperte finché l'operatore economico è attivo. **Il fatto che una società o un privato che effettua servizi o cede beni riceva in pagamento le somme dovute a titolo di IVA esclude rilievo alle difficoltà congiunturali poiché egli riceve da terzi quelle somme, destinate però all'Erario;** in poche parole la norma incriminatrice punisce una condotta dell'imprenditore *lato sensu* appropriativa di somme cui è stata dalla legge impressa una diversa destinazione.

Quanto infine all'elemento soggettivo, poiché **il dolo dell'omissione è generico, il debitore che sceglie di non accantonare l'IVA dovuta all'erario ma di impiegarla in altro modo (nell'attività di impresa o nel saldo di altri debiti) assume il rischio di non essere più in grado di pagarla alla scadenza, rischio che integra il dolo richiesto quantomeno nella forma del dolo eventuale.**

Le caratteristiche del presente procedimento sotto il profilo dell'IVA impongono qualche considerazione generale sulle ragioni dell'incriminazione di condotte - quali quelle recepite negli artt. 10 bis e 10 ter D. Lvo 74/2000 - di omesso versamento di imposta in assenza di frode da parte del contribuente. Infatti, l'intervento penale nel settore tributario dell'anno 2000 è ispirato alla logica di colpire comportamenti infedeli, strumentali all'omesso o ridotto pagamento dell'imposta e idonei a trarre in inganno l'Amministrazione Finanziaria circa il corretto adempimento

³ Tanto che è stata ritenuta sufficiente in materia cautelare ai fini dell'applicazione del sequestro preventivo per equivalente, cfr. Cass. Pen. sez. 3, n. 48591 del 26/4/2016, Rv 268492.

dell'obbligazione pecuniaria. Rispetto alla riforma del 1982 il legislatore del 2000, nel concentrare la sua attenzione sulla veridicità delle dichiarazioni, ha ribadito la volontà di eleggere ad oggetto immediato della tutela penale non tanto "l'interesse fiscale", quanto la "funzione di accertamento", che le infedeltà del contribuente rischiano di compromettere. In altri termini, ciò che si è voluto punire non è tanto il mancato versamento del tributo (accadimento che, nell'elemento oggettivo delle nuove fattispecie, di regola non è nemmeno preso in considerazione), quanto il potenziale lesivo insito nella presentazione di dichiarazioni mendaci, idonee ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria sulla stessa legittimità di versamenti eventualmente incompleti od omessi.

Il bene giuridico tutelato è l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi; ma certamente la scelta del legislatore del 2000 - con riferimento ai delitti contenuti nella formulazione originaria - è stata quella di punire l'aggressione indiretta a tale bene, di punire cioè quelle condotte che, contrastando l'accertamento, pongono in pericolo la esatta percezione del tributo.

Dunque, le fattispecie originarie presentano caratteristiche comuni: sono reati di pericolo, a dolo specifico, e presuppongono l'impiego di mezzi decettivi da parte del contribuente (dichiarazione fraudolenta o infedele di cui agli artt. 2, 3 e 4, emissione di fatture o altri documenti per operazioni di cui all'art. 8, occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11).

Diversa struttura presentano invece gli artt. 10 bis e 10 ter, norme inserite successivamente - la prima con L. 311/04, la seconda con L. 248/06 - che prevedono un'**aggressione diretta** all'interesse tutelato, e cioè il mancato pagamento del tributo o della ritenuta; in questi casi non si pone in discussione la correttezza del contesto dichiarativo in base al quale le somme sono dovute, ed anzi le somme in discussione sono proprio quelle oggetto di dichiarazione; la condotta sanzionata è l'omesso pagamento, e si tratta di reati istantanei di danno, a dolo generico.

Occorre dunque chiedersi la ragione per cui il legislatore ha ritenuto di sanzionare solo questi - e non altri - omessi versamenti, e **la ragione va individuata nella natura appropriativa dei medesimi**. E proprio tale natura dei reati e l'elemento soggettivo richiesto hanno informato le numerose pronunce della Suprema Corte in tema della rilevanza di difficoltà economiche dell'impresa, rilevanza che nella maggior parte dei casi viene esclusa poichè il dolo generico è integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, senza che assuma rilievo la circostanza che l'agente, a causa della situazione finanziaria critica, abbia scelto di destinare le risorse finanziarie effettivamente ricevute per far fronte a debiti più urgenti; in proposito, oltre ovviamente alla fondamentale sentenza delle Sezioni Unite penali n. 37424 del 28/3/2013, Rv 255757, si richiama l'ampia motivazione effettuata da Cass. Pen. sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014⁴ a fogli da 6 in poi, in cui si sottolinea l'aspetto appropriativo della violazione da parte dell'imprenditore che diviene sostituto d'imposta; secondo tale pronuncia, la crisi di liquidità - per poter essere apprezzata ai fini della scriminante della forza maggiore di cui all'art. 45 cp⁵ - richiede *"che siano assolti gli oneri di allegazione che...dovranno investire non solo l'aspetto della non imputabilità, a chi abbia omesso il versamento, della crisi economica che ha investito l'azienda o la sua persona, ma anche la prova che tale crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (non ultimo, il ricorso al credito bancario)...in altri termini, il ricorrente che voglia giovare in concreto di tale esimente dovrà dare prova che non gli sia stato possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il puntuale e corretto adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla propria volontà e a lui non imputabili..."*.

Orbene, nel caso di specie, dalla documentazione prodotta - illustrata e logicamente ordinata nella memoria difensiva depositata all'udienza dell'8/5/2017 - emerge che a partire dall'esercizio

⁴ Motivazione ancora recentemente ripresa da Cass. Pen. sez. 3, n. 43599 del 9/9/2015, Rv 265262.

⁵ Lo stato di necessità è stato escluso in virtù di una costante interpretazione ancorata al danno grave alla persona.

sociale 2010 il consorzio [REDACTED], unico cliente della Cooperativa, ha improvvisamente interrotto il pagamento delle fatture emesse da [REDACTED], e dunque il primo e assorbente dubbio riguarda il dirimente aspetto appropriativo, l'unico che giustifica la rilevanza penale dei reati di omesso versamento, cioè l'effettiva ricezione, da parte di [REDACTED], delle somme dovute a titolo di IVA. Se dunque, sotto il profilo meramente tributario, l'obbligazione di [REDACTED] rimane, viene meno la rilevanza penale dell'omissione poiché difetta il presupposto appropriativo: manca cioè la prova che la cliente [REDACTED] abbia versato alla Cooperativa l'IVA esposta nelle fatture non onorate, con conseguente assoluzione dell'imputato anche da tali capi con la formula di cui al dispositivo.

P. Q. M.

Visto l' art. 530 cpp.,

ASSOLVE

[REDACTED] dai reati di cui ai capi B e D perché il fatto non sussiste e dai reati di cui ai capi A, C ed E poiché non punibile per aver agito in condizioni di forza maggiore;

INDICA

in giorni novanta il termine per il deposito della sentenza

Bergamo, 17/7/2017

Il giudice
[Handwritten Signature]

IL CANCELLIERE - B3
Dot.ssa Gemma Munno