



**Tribunale di Pordenone, sez. Penale, sentenza 30 novembre – 16 dicembre 2016, n. 1282
Giudice Piccin**

In fatto e in diritto

Con decreto del 3 febbraio 2016 il Pubblico Ministero disponeva che in atti generalizzato, per rispondere del reato a lui ascritto in rubrica Fosse tratto a giudizio per l'udienza dibattimentale del 4 luglio 2016. Nel corso di tale udienza, svoltesi nelle forme di rito, erano ammesse le prove anche documentali richieste dalle parti; all'udienza del 26 ottobre 2016 si svolgeva l'attività istruttoria, protrattasi anche per l'udienza del 30 novembre 2016, consistita: nell'assunzione della testimonianza di , indicato dal Pubblico Ministero; dott. , dott.ssa , dott. , introdotti dal reo, il quale rendeva spontanee dichiarazioni. All'esito le parti esaurita la discussione rassegnavano congiuntamente le conclusioni in epigrafe trascritte e il giudice pronunciava sentenza dando lettura di separato dispositivo. Ha riferito funzionario dell'Agenzia .delle Entrate di che la , della quale all'epoca del fatto l'imputato era legale rappresentante pro tempore, non ha versato nel termine del 20 settembre 2012 le ritenute alla fonte relative ad emolumenti erogati ai dipendenti o ai lavoratori autonomi nel corso dell'anno d'imposta 2011 e ciò per 263.874,00 Euro (cfr. udienza 26 ottobre 2016, p. 11). Al riguardo va ricordato che delitto di omesso versamento di ritenute certificate presenta una componente omissiva, rappresentata dal mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate, ed una precedente componente commissiva, consistente a sua volta in due distinte condotte, costituite dal versamento degli emolumenti con l'effettuazione delle ritenute e dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni prima dello spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione quale sostituto d'imposta (Sez. 3, n. 40526 del 08/04/2014 – dep. 01/10/2014, Gagliardi, Rv. 260091). Ne consegue che la prova dell'elemento costitutivo, rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro. (In motivazione la Corte ha evidenziato che il modello 770 e la certificazione rilasciata ai sostituiti sono documenti disciplinati da fonti normative distinte, rispondono a finalità non coincidenti, e non devono essere consegnati o presentati contestualmente) (Sez. 3, n. 40526 del 08/04/2014 – dep. 01/10/2014, Gagliardi, Rv. 260090). Nel caso in decisione. il Pubblico Ministero ha prodotto il solo modello 770 (cfr, doc. n. 2 dimesso all'udienza del 26 ottobre 2016) e non ha conferito (l'quantomeno i CUD dei dipendenti: vero è che la presentazione del modello 770 può costituire indizio sul-ficiente

o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e dell'attuazione delle ritenute, ma esso non può costituire elemento dimostrativo del tempestivo rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate. In quanto tale modello non contiene alcuna dichiarazione in tal senso (Sez. 3, n. 6203 del 29/10/2014 – dep. 11. 10212015,, Rispoli, Rv. 262365).

E' altresì noto che la prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto d'imposta sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, può essere fornita dal Pubblico Ministero anche mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie. (Fattispecie nella quale è stata ritenuta sufficiente la allegazione dei mod. 770 provenienti dallo stesso datore di lavoro) (Sez. 3, n. 19454 del 27/03/2014 – dep. 12/05/2014, Onofrio: Rv. 260376).

Nel caso in decisione l'onere probatorio può considerarsi assolto poiché l'omesso versamento delle ritenute certificate è stato confermato. sia per importo sia per anno d'imposta, dal dott. , consulente tecnico dell'imputato, e dal dott. commercialista di (cfr. integrazione all'elaborato esposto da all'udienza del 26 ottobre 2016, nonché deposizione , p. 38); dalla dott.ssa , impiegata amministrativa di , nella parte in cui ha riferito la richiesta di rateizzazione dello specifico debito erariale riportato nella relativa cartella esattoriale (cfr. udienza 26 ottobre 2016, p. 30); dalle stesse varie richieste di dilazione e relativi accoglimenti da parte di EQUITALIA prodotti dall'imputato (cfr. udienze 26 ottobre e 30 novembre 2016); infine, dalle spontanee dichiarazioni di quest'ultimo pacificamente confessionarie.

Accertata pertanto l'omissione di cui in rubrica, si ha che nel reato di omesso versamento di ritenute certificate l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo 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 (cfr. Cass. pen., Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014 – dep. 15/05/2014. P.G. in proc. Zanchi. Rv. 259190); la colpevolezza del sostituto di imposta non è cide esclusa dalla crisi di liquidità intervenuta al momento della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'esercizio precedente, a meno che l'imputato non dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse non possano essere fronteggiate con misure anche sfavorevoli al suo patrimonio personale (cfr. Cass. pen., Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013 – dep. 04/10/2014. Mercurtello, Rv. 258055).

E' fatto risaputo che nel periodo in contestazione l'industria metalmeccanica – settore di appartenenza di – si trovava in una fase di stagnazione: per una ricognizione più accurata dell'andamento del settore, è sufficiente la consultazione dei dati ISTAT e EUROSTAT, che evidenziano una flessione del 27,9% della produzione nel periodo dal 2007 al 2015 (attribuito valore 100 alla produzione del 2007; dati FEDERMECCANICA disponibili in sito aperto).

Nello specifico, registrava un calo del valore della produzione da 6.022.272,00 Euro per l'anno 2011 a 4.647.105,00 Euro per l'anno 2012 (cfr. elaborato p. 5): un decremento del 22,8%.

E' inoltre emerso che al 20 settembre 2012 – data della scadenza erariale in esame – vantava crediti commerciali per 1.049.244,53 Euro di cui 401.059,89 verso la Pubblica Amministrazione. pari al 38% del totale (in modo diretto o indiretto, quale subappaltatrice della impiegata nella costruzione del sistema MOSE: cfr. udienza 26 ottobre 2016, deposizione p 222-23): il 60% di quest'ultimi, pari a 242.037,80 Euro era scaduto, si aggiunga poi che il termine di incasso nei biennio 2011-2012 dei crediti verso la PA raggiungeva la media di 197 giorni – 233 giorni di media per l'anno 2011, periodo d'imposta in rubrica; 161 giorni per l'anno 2012 (cfr. elaborato pp. 7-8). Ha riferito la dott.ssa che a fronte dei ritardati incassi dei crediti, specie verso la PA, il sistema bancario dal settembre 2011 richiese a il rientro immediato dai fidi ottenuti, revocando le linee di credito (cfr. missive POPOLARE VICENZA 12 luglio 2011, VENETO BANCA 26 settembre 2011, FRIUADRIA 14 dicembre 2011, CARIVE del 16 febbraio 2012, precedute da HYPO ALPEADRIA del 1° giugno 2010, dimesse dalla teste all'udienza del 26 ottobre 2016 e sua deposizione, pp. 33-34). Per fronteggiare la crisi d'impresa, i tre soci di fra i quali effettuarono con denaro proprio un versamento in conto futuro aumento di capitale – dunque infruttifero – di 100.000,00 Euro ciascuno in data 27 febbraio 2012 (cfr. all. B all'elaborato e sue pp. 10-11; udienza 26 ottobre 2016, deposizioni , p. 32; estratto c.c.b. di per il mese di febbraio 2012, dimesso all'udienza dei 30 novembre 2016): tali somme furono immediatamente destinate, tra il giorno stesso del loro versamento nelle casse della società ed il successivo 1° marzo 2012, ad estinguere i debiti verso banche e fornitori, per così riguadagnare l'operatività finanziaria e la continuità aziendale (cfr. contabili dimesse all'udienza del 30 novembre 2016).

inoltre fece ottenere a finanziamenti infruttiferi da propri conoscenti, soggetti terzi non istituzionali – il sistema bancario avendo chiuso le linee di credito -, segnatamente: per 106.272.00 Euro il 4 dicembre 2012 da somma destinata nella stessa data al pagamento di un fornitore per pari importo; per 30.000.00 Euro il 14 dicembre 2012 da tale somma versata a saldo di mutuo bancario scaduto (cfr. contabili dimesse all'udienza del 30 novembre 2016; udienza 26 ottobre 2016, deposizione , pp. 26-27). Nel biennio 2011-2012, periodo di massima crisi, bilanciò l'esposizione bancaria sommanente a 5,87 mil. Euro, ottenendo anticipi su fatture e su contratti di fornitura per circa 2,7 mil. Euro (cfr. elaborato , p. 10, e sua deposizione all'udienza del 26 ottobre 2016, pp. 23-24; deposizione pp. 33): ciò con l'evidente obbiettivo di salvaguardare il patrimonio aziendale e la potenziale capacità di produrre reddito e ricchezza.

A fronte di una crisi di tali proporzioni, fu in grado con i mezzi anzidetti di rientrare dai debiti contratti con gli istituti di credito per circa 4,00 mil. Euro (cfr. p. 33-34); mantenne i livelli occupazionali (oltre quaranta dipendenti: cfr. p. 34); versò integralmente i contributi INPS e INAIL (cfr. p. 38). Tali evidenze possono ora essere rilette alla luce dei principi espressi dal Supremo Collegio e sopra già richiamati (cfr. Cass. pen., sez. 3, n. 11647 del 16 ottobre 2014 – dep. 20 marzo 2015; sez. 3, n. 5467 del 5 dicembre 2013 – dep. 04 febbraio 2014, Mercutello, Rv. 258055; arg. ex Cass. pen., sez. 3, n. 49214 del 6 novembre 2014 – dep. 26 novembre 2014, Marini; sez. 3, n. 20266 del dì 8 aprile 2014 – dep. 15 maggio 2014. P.G. in proc. Zanchi, Rv.

259190; sez. 3. n. 3124 del 27 novembre 2013 – dep. 23 gennaio 2014. Murari; arg. altresì in materia di IVA ex Cass. pen., sez. 3, n. 37301 del 8 aprile 2014. dep. 9 settembre 2014, Di Ronza; sez. 3, ti. 1.0313 del 6 febbraio 2014, dep. 6 marzo 2014. Servida): per essi, la carenza dell'elemento soggettivo assume rilevanza – ai fini di una necessaria pronuncia assolutoria per difetto di colpevolezza – laddove l'imputato dimostri l'indiscutibile impossibilità da parte del datore di lavoro-sostituto d'imposta di far debitamente fronte ad una crisi di liquidità intervenuta. incolpevolmente, al momento della scadenza del termine lungo per l'adempimento dell'obbligo tributario ed in conseguenza della quale l'imprenditore-impiegato ha adottato i rimedi che gli erano concretamente possibili (arg. ex Cuss. pen., sez. 3, n. 5905 del 9 ottobre 2013. dep. 7 febbraio 2014, Maffei). Conseguentemente, è ragionevole affermare l'assenza di dolo in capo a ricorrendo nella fattispecie l'esimente della cd. forza maggiore, prevista dell'art. 45 c.p. Tale istituto viene identificato con un evento, derivante dalla natura o dal fatto dell'uomo che non può essere preveduto o che, anche se preveduto, non può essere impedito: traslando il principio al fatto di reato di cui occupa, è emerso che al momento della scadenza del termine fissato dalla norma per il compimento dell'azione doverosa, sopraggiunse una situazione consistita nella crisi generale del mercato di riferimento, non dipendente né governabile dall'imprenditore che ha provocato una condizione di illiquidità dell'impresa e, di conseguenza, ha determinato la sua impossibilità di adempiere all'obbligo di versamento. In tali ipotesi l'omesso versamento non può considerarsi punibile ex dell'art. 45 c.p.: in tali casi, infatti, il reato astrattamente configurabile sarebbe commesso in una situazione di forza maggiore, trovandosi allora il contribuente nell'impossibilità di uniformarsi alla legge per cause indipendenti dalla sua volontà (cfr. Cass. pen., sez. 3, n. 1725 del dì 11 novembre 2014, dep. il 15 gennaio 2015, Togni, in materia di IVA). Con la precisazione che il debitore erariale che voglia giovare in concreto di tale esimente, nei termini di cui si è detto, dovrà dare prova che non gli sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità anche pregiudizievoli del proprio patrimonio personale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili. In altri termini: la carenza di liquidità sopravvenuta esclude in capo al sostituto la volontà di non adempiere in quanto per essa il precedente inadempimento all'obbligo di accantonamento rappresenta la violazione di una condotta idonea a fondare un rimprovero per colpa; ad essa non può conseguire l'affermazione di penale responsabilità, neanche qualora derivi dalla gestione colposamente disaccorta delle risorse economiche della società: per l'ovvia considerazione che in tal caso si verrebbe a sanzionare una condotta commissiva e di natura colposa, antecedente alla situazione tipica di carattere omissivo e doloso (al contrario di quanto accade nel caos in cui l'agente precostituisce volontariamente la situazione di impossibilità ad adempiere, ad esempio mediante un sistematico drenaggio della liquidità). Laddove il contribuente si sia trovato di fronte ad un'improvvisa e non prevedibile crisi di liquidità alla quale non ha potuto porre rimedio – cercando, senza esito, di ricorrere a

finanziamenti o di compiere altre operazioni dirette ad ottenere liquidità proprio al fine di pagare il debito tributario -, manca il necessario dolo non avendo egli voluto l'evento dato dal mancato pagamento al momento della scadenza del termine previsto dalla norma penale.

In proposito – e ciò rappresenta circostanza dirimente ad escludere qualsivoglia rimproverabilità del reato ascritto quanto meno dal punto di vista psicologico -, basti ricordare che per ripianare l'esposizione debitoria dell'impresa, pur non essendone obbligato dalle disposizioni civilistiche – che in caso di s.r.l. prescrivono un'autonomia patrimoniale perfetta tra società e soci -, ha ritratto liquidità anche erogando finanziamento infruttifero con denari personali e familiari.

P.Q.M.

Visto l'art. 530 c.p.p. assolve dal reato ascrittogli in rubrica perché il fatto non costituisce reato.