

RISCOSSI € 276
Avv. F. SANTANGELO
per diritti con apposizione di
marche su originale
Pc, 21-6-2013



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

L'anno 2015 il giorno 11 del mese di Marzo il
Giudice dell'udienza preliminare Dr. Giuseppe BERSANI ha pronunciato
la seguente

SENTENZA

nel procedimento penale a carico di :

L

Difensore di fiducia e procuratore speciale: avv. Francesco
SANTANGELO del Foro di Piacenza

libero - presente

Sentenza N°

79/15

TRIBUNALE
PENALE
DI
PIACENZA

N. 2442/14
GIP

N. 3869/14
PM

IMPUTATO

A) del reato di cui all'art. 10 bis. D. Lgs. 74/2000, 81 cpv, c.p., perché, in
esecuzione di un medesimo disegno criminoso, in qualità di legale
rappresentante della società "L. S.R.L.", con sede in Piacenza,

, non versava le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata
ai sostituiti ammontante a euro 123.597,77 dovuta in base alla
dichiarazione annuale relativa all'anno di imposta 2012, entro il termine per
il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo
(20.09.2013).

In Piacenza, in data 20.09.2013

B) del reato di cui all'art. 10 ter, in relazione all'art. 10 bis. D. Lgs. 74/2000,
81 cpv, c.p., perché, in esecuzione di un medesimo disegno criminoso, in
qualità di legale rappresentante della società "L. S.R.L.", con sede in

, non versava l'imposta sul Valore Aggiunto,
ammontante a euro 344.322,17, dovuta in base alla dichiarazione annuale
relativa all'anno di imposta 2012, entro il termine per il versamento
dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27.12.2013).

In Piacenza, in data 27.12.2013



Con l'intervento del Pubblico Ministero Dr. Antonio COLONNA, le parti
hanno concluso come segue:

Il Pubblico Ministero ha chiesto l'assoluzione perché il fatto non sussiste per
difetto dell'elemento soggettivo.

Il difensore si è associato alla richiesta del PM.

Svolgimento del processo

Con decreto del 28 novembre 2014 il Pubblico Ministero chiedeva il rinvio a giudizio dell'odierno imputato L. [redacted] per rispondere dei reati indicati in epigrafe.

All'udienza dell'11 marzo 2015 l'imputato confermava l'istanza di rito abbreviato.

Il GUP, ritenuto ammissibile il rito, disponeva procedersi con le forme del rito abbreviato ed invitava le parti alle conclusioni.

All'esito il GUP si ritirava per la decisione.

Motivi della decisione

L'imputato L. [redacted] deve essere mandato assolto dai reati ascritti non essendo stato provato, oltre ogni ragionevole dubbio, il dolo del reato contestato.

La nuova fattispecie di "Omesso versamento di IVA", di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000 - introdotta nel nostro ordinamento dal d.l. 4.7.2006 n. 223, conv. in l. 248/06, *entrato in vigore lo stesso 4 luglio 2006* - punisce, con la reclusione da sei mesi a due anni, "chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo" - ossia entro il 27 dicembre dell'anno successivo a quello cui l'IVA si riferisce (cfr. art. 6 co. 2 l. 405/90 e Cass., sez. III, 14.10.10, Mazzieri, Rv 248626), sempre che il mancato versamento superi l'ammontare di cinquantamila euro.

Non vi è dubbio alcuno in ordine alla sussistenza dei reati contestati dal punto di vista oggettivo, essendo stato provato che - effettivamente - l'imputato Libelli Graziano ha omesso di versare le ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti di imposta (art. 10 bis) nonché l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa all'anno 2012 (art. 10 *ter*)

Va peraltro evidenziato, come sopra già osservato che il reato di omesso versamento dell'IVA (art. 10 *ter* D.Lv. 10 marzo 2000 n. 74) così come quello di omesso versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, si consumano nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento relativo al periodo di imposta

successivo, non essendo sufficiente un qualsiasi precedente ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste (Sez. 3, n. 38619 del 14/10/2010 - dep. 03/11/2010, Pg in proc. Mazziari, Rv. 248626).

Nel caso concreto -- alla luce della citata interpretazione giurisprudenziale -- il reato si deve ritenere consumato per entrambe le fattispecie contestate.

Va peraltro evidenziato che, come risulta dalla documentazione prodotta dal difensore, la società "Libelli srl" di cui Libelli Graziano era legale rappresentante, ha presentato domanda di ammissione al concordato preventivo in data 25 ottobre 2012 (cfr. doc 1 prod. difesa) e quindi in data anteriore a quello di scadenza del termine ultimo per il versamento individuato rispettivamente nel mese di settembre e nel mese di dicembre 2013; successivamente la società veniva ammessa al concordato preventivo in data 9 novembre 2012 e successivamente veniva omologato l'accordo di ristrutturazione in data 13 maggio 2013 (cfr. doc. 6 prod. difesa).

Occorre pertanto domandarsi se l'avvenuta presentazione della domanda di concordato preventivo scrimini il comportamento omissivo dell'imputata o se invece sia penalmente irrilevante.

Per fare ciò occorre prendere le mosse dai presupposti per l'ammissione al c.p.: come è noto il presupposto per l'ammissione al concordato preventivo è lo "stato di crisi", concetto che ricomprende al suo interno lo "stato di insolvenza".

A tal fine va ricordato che l'art. 160 l. fall. indica quale presupposto oggettivo del concordato preventivo lo "stato di crisi" senza offrire una definizione (peraltro non rinvenibile neanche in altre norme), ma precisando (a seguito della integrazione operata dall'art. 36 D.L. 30 dicembre 2005, n. 273, convertito con modificazioni dalla L. 23 febbraio 2006, n. 51) che esso comprende anche lo "stato di insolvenza", così lasciando l'interprete in una situazione di incertezza interpretativa. Da parte della dottrina si è osservato che "i principi costituzionali sanciti dagli artt. 42 e ss. Cost. comportano che in tanto il creditore dissenziente può essere assoggettato alla falcidia concordataria, con una sostanziale riduzione del suo credito, in quanto il presupposto che consente di derogare alla legge del contratto sia chiaramente definito. E per altro verso la mancata definizione della crisi comporta che non sia chiaro se essa comprenda o meno l'insolvenza,

legittimando l'interpretazione (in cui non crediamo) per cui in tale secondo caso dovrebbe farsi luogo al fallimento. Ancora l'omessa definizione della crisi può comportare difficoltà per quanto concerne gli effetti della consecuzione delle procedure concorsuali, vicenda che, com'è noto, non è disciplinata dalla legge fallimentare e che è stata ricostruita in via interpretativa dalla giurisprudenza e che poggia sull'identità del presupposto oggettivo del fallimento e del concordato preventivo secondo la vecchia disciplina e sull'affermazione che la temporanea difficoltà di adempiere, che ai sensi dell'art. 187 l.fall. costituisce il presupposto dell'amministrazione controllata, non differisca ontologicamente dall'insolvenza e costituisca soltanto un diverso e minor grado del medesimo fenomeno.

In dottrina, a sostegno dell'opinione che ravvisava la sostanziale identità dei presupposti oggettivi del fallimento e del concordato preventivo, si è affermato che la legge di riforma non ha modificato le norme che - secondo un consolidato orientamento dottrinale e giurisprudenziale - disciplinano la *consecutio* tra concordato preventivo e fallimento, in particolare gli artt. 162, 173, 179 e 186 l.f.

Tale argomentazione non appariva convincente alla luce del chiaro dato normativo e dell'utilizzo di un termine diverso, oltre che dalla diversa finalità dell'istituto rispetto al passato.

Si deve, tuttavia, dare atto che non era chiaro in che cosa consistesse lo "stato di crisi": come sopra osservato il Legislatore non ha provveduto alla definizione normativa, disattendendo una recente tendenza inaugurata in altri settori dell'ordinamento, caratterizzato dall'uso di termini tecnici ed esplicativi delle varie fattispecie considerate.

Da parte della dottrina si è cercato di riempire questo "vuoto normativo" evidenziando come la situazione di "crisi" potesse risiedere anche in altre circostanze temporanee o durature, tali da indurre l'imprenditore a ristabilire un equilibrio economico o finanziario; la situazione di crisi poteva essere collegata anche a difficoltà legate all'approvvigionamento dei prodotti o delle materie prime, e quindi a situazioni od eventi che potevano influenzare repentinamente il costo delle forniture di alcuni prodotti o materie prime in assenza di copertura rispetto al rischio.

Si è anche fatto riferimento al possibile contenzioso relativo alla proprietà delle azioni o delle quote sociali o un giudizio civile sulla titolarità di alcuni beni aziendali determinanti per il processo produttivo.

Si tratta di situazioni che, nella loro eterogeneità, possono sicuramente integrare lo "stato di crisi".

Contraria all'individuazione nel concetto di "stato di crisi" di una fattispecie più ampia dello stato di insolvenza era invece quella dottrina secondo cui tale assunto, pur suggestivo ed autorevolmente sostenuto, appariva in realtà non condivisibile, per la presenza d'alcuni ostacoli insuperabili.

Secondo tale dottrina, la prima ragione ostativa doveva essere individuata nel fatto che "... il ricorso al presupposto della crisi è poco soddisfacente già sul piano strettamente interpretativo. Mentre l'insolvenza è un concetto noto ed approfondito nella dottrina e nella giurisprudenza che mantiene la concretezza di definizione e la determinatezza applicativa che deriva da un'applicazione decennale, quello della crisi è ancora un elemento vago che contiene una sua precisa connotazione solo nel campo dell'economia aziendale".

Aggiunge il citato autore: "Né mi sembra molto più precisa e tecnicamente esatta la definizione di "pericolo d'insolvenza" cui talora si è fatto riferimento. Non sarebbe ermeneuticamente corretto agganciare l'applicazione della procedura fallimentare ad un presupposto dal contenuto quantomai vago e in ogni caso tale ricorso comporterebbe non pochi problemi applicativi e molte possibilità di abusi. La seconda ragione, certamente la più importante, riguarda gli effetti del c.p., o almeno i più importanti, che sono dalla legge predisposti e tarati sulla base dell'insolvenza e non invece sulla constatazione d'una mera crisi e della conseguente esigenza di recupero d'efficienza dell'impresa. La novella non ha modificato le norme che stabiliscono gli effetti del concordato preventivo, sicché la relativa disciplina è rimasta quella antecedente, che appunto era rapportata all'applicazione ad imprese insolventi. Si pensi alla sospensione del corso degli interessi, alla sospensione delle azioni esecutive, al regime speciale della compensazione e delle obbligazioni in solido. Tali conseguenze sono evidentemente adeguate e appropriate in relazione ad

imprese che devono far fronte a situazioni di vera e propria insolvenza e risultano correlate anche alla "par condicio", mentre sarebbero sconnesse e prive di senso, sino al limite del dubbio di costituzionalità rispetto all'ipotesi del mero risanamento dell'impresa in crisi ma non insolvente. L'effetto principale del concordato, il suo strumento più efficace, è quello di obbligare alcuni dei creditori, i dissenzienti rispetto alla proposta, ad accettare un contenuto economico non voluto, di solito perché relativo ad una percentuale troppo bassa. Anche l'effetto esdebitatorio, dunque non sarebbe funzionale al risanamento d'una crisi che non consiste in qualche forma d'insolvenza". Osserva ancora il citato autore, come comporti forti rischi "...anche l'ipotesi di ritenere che la crisi consiste in una sorta d'insolvenza "allargata", tale da ricomprendere sia l'insolvenza come già la conosciamo, sia fenomeni meno gravi dell'incapacità ad adempiere, non ancora totalmente esteriorizzati - come potrebbe avvenire ad esempio nel caso del ricorso a ristrutturazione delle scadenze dei pagamenti con oneri maggiorati - ma tali da creare comunque difficoltà all'impresa. In tal caso l'accesso al concordato consentirebbe comunque ad imprenditori poco onesti di approfittarne per abbattere in modo consistente i propri debiti".

L'indeterminatezza della nozione di "stato di crisi" di cui si è dato contro riportato una parte del dibattito dottrina e - che in sede di prima applicazione del "nuovo concordato preventivo" - aveva dato luogo a pronunce della giurisprudenza di merito orientate ad escludere l'ammissibilità della procedura in situazioni di vera e propria insolvenza e ad una contrapposizione di correnti interpretative in dottrina, ha reso necessario un intervento successivo del Legislatore, con l'introduzione di un ulteriore comma (il secondo) all' art. 160 l. fall., il quale stabilisce ora chiaramente che "... Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza".

Si è pertanto affermato in modo indiscutibile da parte del Legislatore che lo "stato di crisi" include le situazioni di insolvenza rilevanti eventualmente ai fini della dichiarazione di fallimento.

Così delineato l'ambito in cui si è venuta a trovare la società di cui l'imputato Libelli Graziano era legale rappresentante, e cioè uno stato di insolvenza riconosciuto dal Tribunale di Piacenza, essendo stata la predetta

società ammessa al concordato preventivo (la stessa debitrice ha poi optato per la procedura dell'accordo di ristrutturazione ex art. 182 bis l.f. successivamente omologato), se tale stato di insolvenza possa scriminare la condotta commessa dall'indagato.

Da parte della giurisprudenza è emerso un orientamento contrario a tale soluzione, affermando che la difficoltà finanziaria non può scriminare dal punto di vista soggettivo, soprattutto nei casi in cui il contribuente decida di pagare alcuni creditori omettendo di versare quanto dovuto all'Erario (cfr. Tribunale di La Spezia 06/12/2012 n. 784) in cui l'imputato si era trovato nella necessità, a fronte del mancato introito dei propri crediti verso terzi, di far fronte ad altri pagamenti, quali quelli per gli stipendi dei dipendenti).

In tale prospettiva si era affermato che "...la scelta di pagare i dipendenti piuttosto che il fisco e la circostanza di mancare di liquidità a causa del mancato pagamento da parte dei propri debitori costituiscono fatti che non possono integrare la sostanza di cause di forza maggiore oggettivamente impeditive dell'adempimento tributario e scriminanti della condotta di reato" (cfr. Trib. La Spezia cit.). Si è anche evidenziato da parte della giurisprudenza di merito come (cfr. sentenza del Tribunale di Milano del 9.11.10 "appare assolutamente irrilevante il fatto che la società non disponesse, alla data prevista per il versamento dell'IVA relativa all'anno 2005, della liquidità sufficiente a far fronte all'adempimento di tale obbligo, non potendosi configurare lo stato di insolvenza quale causa scriminante in materia di omesso versamento dei tributi erariali").

Nello stesso senso della giurisprudenza di merito si è espressa anche la Corte di Cassazione (cfr. Cass. Sez. 3, Sentenza n. 11694 del 18/06/1999, Tiriricco), da parte della quale si era affermato che è obbligo dell'imprenditore ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da poter adempiere al proprio obbligo tributario, anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare. Ne consegue che l'imprenditore il quale decida, in presenza di una situazione economica difficile, di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti e di pretermettere il versamento delle imposte all'erario, non potrà addurre a propria discolta l'assenza dell'elemento psicologico del reato.

In tale contesto interpretativo si colloca altra giurisprudenza secondo cui "il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato, e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto): volontarietà che nel caso di specie non sussiste, causa la crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare l'imputato in conseguenza, anche, delle condotte di soggetti terzi inadempiti nei suoi confronti; crisi che lo ha posto in una condizione di "illiquidità" che nel caso di specie lo rende, pur se inadempiente al pagamento dell'Iva, non perseguibile penalmente (cfr. Cup tribunale di Firenze, Belsito, 27 luglio 2012). In altra occasione (cfr. Tribunale di Milano, ufficio G.I.P., 7 gennaio 2013, est. Castelli) si è affermato che non sussiste il dolo del reato di omesso versamento di ritenute certificate in capo al sostituto di imposta che non abbia potuto adempiere all'obbligazione tributaria perché la società di cui è legale rappresentante affronta una mancanza di liquidità dovuta a gravi e non prevedibili inadempimenti da parte di Enti pubblici, pur essendosi egli attivato per il recupero di quei crediti ed avendo effettuato i versamenti dovuti non appena in grado di farlo.

Si è ancora precisato (cfr Tribunale di Milano, ufficio G.I.P., 19 settembre 2012, Giud. Domanico) che se l'inadempimento dell'obbligazione tributaria dipende da mancata disponibilità di denaro a causa di gravi inadempimenti da parte di amministrazioni pubbliche debtrici, è integrata la forza maggiore che, in mancanza di prova contraria, esclude il dolo del reato di omesso versamento di ritenute certificate.

In tale prospettiva vi è anche altra giurisprudenza (di matrice tributaria), la quale ha affermato che "...non è punibile chi ha omesso il versamento dell'imposta per causa di forza maggiore, con la conseguenza che le sanzioni tributarie amministrative irrogate con l'atto di recupero del tributo vanno annullate, allorché, come nella specie, la contribuente società abbia dimostrato in giudizio di non aver potuto onorare le scadenze previste per la liquidazione IVA e per il saldo del Modello Unico e di aver dovuto attivare una procedura di mobilità dei propri dipendenti nel periodo d'imposta in contestazione, in ragione del proprio improvviso ed imprevedibile stato di

crisi determinato dalla perdita dell'unico cliente che, a sua volta, in ragione della crisi mondiale del tessile, aveva perso quasi tutta la sua clientela, ed in definitiva, quindi, un fatto esterno e indipendente dalla propria volontà e capacità aziendale che esclude la responsabilità del contribuente per l'inadempimento tributario, analogamente a ciò che si verifica nel campo penale e civile, avendolo determinato in modo inevitabile a compiere un atto non voluto (Cfr. Comm. trib. prov.le Lecce, sez. I, 23/07/2010, n. 352, in *Giur. merito* 2010, 11, 2883; nello stesso senso CTP Lecce, 12 ottobre 1994, n. 107, la Comm. Trib. di II grado di Lecce, sez. IV, che precisò che «l'impossibilità economica», deve essere considerata esimente dalle sanzioni (soprattasse e pene pecuniarie) non solo per l'art. 97 d.P.R. n. 602 del 1973, quale esimente tipica delle imposte dirette, ma anche per gli artt. 55-3-5 l. n. 4 del 7 gennaio 1929, richiamati espressamente dall'art. 75 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, quale «causa di forza maggiore» ovvero causa di esclusione della colpevolezza, poiché non imputabile al trasgressore, e, quindi, della responsabilità ex art. 55 l. n. 4 del 7 gennaio 1929»; Comm. Trib. di II grado di Lecce, 12 maggio 1993, n. 67, la quale in relazione ad analoga questione concluse che «per quanto concerne la soprattassa occorre approfondire il discorso fino alla colpa, la quale può anche essere presunta, ma mai affermata, quando, come nel caso di specie, sia fornita la prova della incolpevolezza», chiarendo «la portata della forza maggiore come principio fondamentale, estensibile a tutto il diritto tributario».

In dottrina si è evidenziato come tale ultima pronuncia costituisce una concreta applicazione dei principi generali dell'illecito tributario amministrativo contenuti nel d.lg. n. 472 del 1997 ed, in specie, del quinto comma dell'art. 6, secondo il quale «non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore», che pone interrogativi ben più radicali sui limiti del dovere di concorso tributario e sulla possibilità, almeno in alcuni casi, di eccettuare alla generale irrilevanza giuridica della attuale disponibilità di liquidità per adempiere al versamento dell'imposta dovuta in base alla capacità contributiva, specie allorché l'esigibilità di essa prescinda da criteri di cassa.

Va anche ricordato, entrando nello specifico del caso concreto - caratterizzato dalla presentazione da parte della società di cui l'imputato L. [redacted] era legale rappresentante, di un concordato preventivo - come il Legislatore ha di recente potenziato gli strumenti per la risoluzione della crisi di impresa, modificando in tal senso istituti già esistenti (il concordato preventivo nel cui ambito si colloca la transazione fiscale di cui all'art. 182 ter l.f.) e prevedendone altri (i piani attestati e gli accordi di ristrutturazione per il quale ha poi definitivamente optato la società debitrice), tutti finalizzati ad evitare il fallimento e la conservazione del "bene azienda".

La presenza nell'ordinamento istituti che consentono di includere quello tributario tra i debiti da ristrutturare o suscettibili di una proposta e di un accordo transattivo (cfr. l'art. 182-ter l. fall.), come modalità sempre più flessibili di adempimento del debito fiscale (dilazione dei pagamenti), consente di dare adeguato riscontro ad un'esigenza particolarmente avvertita nei momenti di crisi del sistema economico (si pensi al potenziamento dell'efficacia del concordato preventivo con la possibilità di presentare il c.d. "concordato in bianco" e sospendere tutte le forme di esecuzione per un termine massimo di 4 mesi ai sensi dell'art. 168 l.f. prevista dal c.d. "decreto correttivo" dell'estate del 2012) in cui la diffusa insolvenza ed il circolare deficit di liquidità degli operatori economici può rendere davvero intollerabili le pratiche conseguenze dello iato fisiologico al meccanismo tipico dell'imposta sul valore aggiunto: l'anticipazione dell'imposta da versare all'Erario, ancorché non sia ancora stata riscossa dal committente, nei casi in cui il momento di esigibilità del tributo non coincida con quello del pagamento della fattura.

Nel caso di specie l'imputato L. [redacted] - pur omettendo di versare l'IVA alla scadenza stabilita e le ritenute operate ai sostituiti - ha ciò fatto perché stava cercando di utilizzare uno degli strumenti offerti dal Legislatore per ovviare alla crisi di impresa presentando la domanda di concordato preventivo.

Si è pertanto in presenza di un soggetto che non solo non ha cercato di sottrarsi al pagamento dovuto all'Erario, ma ha presentato ben prima della scadenza di tali adempimenti, la proposta di concordato preventivo.

Nel caso di specie, pertanto, ad avviso di questo Giudice, la condotta dell'imputato L [redacted] deve essere scriminata, quanto meno dal punto di vista soggettivo proprio in considerazione del fatto che al momento della scadenza del versamento la società "L [redacted] s.r.l." si trovava già in stato di insolvenza tanto che - per tale ragione - ha presentato la domanda di concordato preventivo, poi ammessa dal Tribunale di Piacenza, e successivamente formalizzata in accordo di ristrutturazione ai sensi dell'art. 182 bis l.f.

A quanto sopra esposto consegue l'assoluzione dell'imputato Libelli Graziano con la formula perché il fatto non sussiste.

P.Q.M.

Letti gli artt. 438 e 530 c.p.p.

Assolve

L [redacted] dai reati ascritti perché il fatto non sussiste.

Indica il termine di giorni trenta la motivazione della sentenza.

Piacenza, 11 marzo 2015

Depositato in Cancelleria

Ogg. 15 - 3 - 15

IL DIRETTORE AMMINISTRATIVO

(*Donatella Magnani*)



IL GUP
Dott. Giuseppe Bersani

A handwritten signature in black ink, appearing to read "G. Bersani", written over the typed name.