

Trib. Milano, 6.7.2011, Giud. Mannucci (imp. P.)

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUNALE DI MILANO

Il processo.

Con decreto di citazione diretta dell'8.9.2010, emesso a seguito di opposizione al decreto penale di condanna, Massimo P [REDACTED], legale rappresentante della [REDACTED] [REDACTED] s.r.l., è stato rinviato al giudizio della prima sezione del Tribunale di Milano per rispondere del reato di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. 74/2000 per non avere versato le ritenute operate quale sostituto d'imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata, relative al periodo di imposta 2005, pari a euro 81.283. Il reato è contestato come commesso in Milano il 30.9.2007, termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno 2006.

Alla prima udienza dibattimentale del 29.11.2010 il difensore dell'imputato ha eccepito la tardività della notifica del d.c.g. rispetto al termine di comparizione.

All'udienza del 17.1.2011 P [REDACTED] è stato dichiarato contumace, contumacia revocata alla successiva udienza del 31.3.2011, alla quale l'imputato ha partecipato per rendere l'esame.

All'udienza del 17.1.2011 sono state ammesse le prove richieste dalle parti (esame dei testi del P.M. e della difesa, esame dell'imputato e acquisizione della documentazione prodotta dalle parti).

All'udienza del 31.3.2011 è stata svolta l'istruttoria dibattimentale.

All'odierna udienza, è stato esaminato l'ultimo teste della difesa, il giudice ha dichiarato chiusa l'istruttoria dibattimentale e le parti hanno concluso come da intestazione.

La contestazione.

P [REDACTED] è accusato di non avere versato, quale legale rappresentante della [REDACTED] [REDACTED] s.r.l., le ritenute del sostituto d'imposta per circa 80.000 euro, operate sui compensi corrisposti e certificati, relativi all'anno d'imposta 2006.

Il reato è contestato come commesso il 30.9.2007, termine di scadenza per la presentazione annuale del modello 770 relativo all'anno 2006.

Le prove acquisite e l'accertamento del fatto.

La contestazione a P [REDACTED] trova fondamento nella deposizione del teste Delfino e nella documentazione acquisita all'odierna udienza, attestante l'entità delle ritenute operate nell'anno in contestazione.

La prova del mancato pagamento emerge dalla documentazione prodotta dal P.M. e dalle dichiarazioni di Delfino, funzionario dell'Agencia delle Entrate che rilevò nel 2009 l'omissione di versamento da parte della società di cui P [REDACTED] era legale rappresentante. Il teste ha confermato che dal controllo automatizzato operato sull'anagrafe tributaria e relativo al modello 770 presentato nel settembre 2007 (attestante quanto trattenuto dal sostituto d'imposta), controllo incrociato con quanto risultava versato dal contribuente, fu accertato il mancato versamento di circa 80.000 euro¹.

Il funzionario dell'Agencia delle Entrate ha soggiunto che la procedura è automatizzata e si basa esclusivamente sulle indicazioni contenute nella dichiarazione. A seguito della verifica dell'omesso versamento, l'ufficio notificò a P [REDACTED] una comunicazione di irregolarità e la società iniziò a effettuare i pagamenti rateizzati².

La difesa non ha contestato gli elementi di fatto introdotti dall'accusa, ammessi dallo stesso imputato, il quale ha riferito di avere avuto contezza del problema solo verso la metà del 2009, quando l'AdE gli comunicò l'omesso versamento³.

Sotto il profilo oggettivo sussistono gli elementi di fatto che configurano la condotta delittuosa contestata. P [REDACTED] presentò la dichiarazione modello 770 ma non versò l'importo dovuto, il cui ammontare è superiore a 50.000 euro.

Il fatto configura il reato di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. 74/2000, superando l'importo non versato i limiti indicati di sanzionabilità penale.

L'elemento psicologico.

La questione su cui l'imputato ha incentrato la propria difesa concerne la sussistenza dell'elemento psicologico del reato.

La difesa ha introdotto nel dibattimento alcune testimonianze che hanno confermato la ricostruzione dell'attività della società [REDACTED] descritta dall'imputato.

Così P [REDACTED] ha ricostruito la struttura della società e il suo ruolo nell'ambito della stessa.

La [REDACTED] aveva 200 collaboratori e un fatturato annuo di circa 10 milioni di euro; per questo la sua organizzazione escludeva il legale rappresentante dalla gestione contabile delle scadenze e dei pagamenti. L'ufficio contabilità, congiuntamente con il consulente del lavoro, era addetto alla verifica delle scadenze e al pagamento dei contributi⁴.

Quando l'imputato si rese conto dell'inadempimento oggi contestato, chiese ai propri dipendenti addetti alla contabilità le ragioni dello stesso, S [REDACTED] e G [REDACTED]⁵, si giustificarono facendo riferimento alla mancanza di liquidità⁶.

A specifica domanda del P.M., P [REDACTED] ha ribadito di non essersi mai occupato dei pagamenti, essendo gli uffici del tutto autonomi nelle decisioni di pagamento⁷.

¹ Delfino, u. 31.3.2011, p. 4-5..

² Delfino, p. 5.

³ P [REDACTED], u. 31.3.2011, p. 9.

⁴ P [REDACTED], pp. 8-9.

⁵ P [REDACTED], p. 11.

⁶ P [REDACTED], p. 9.

⁷ P [REDACTED], p. 10.

Nel controesame l'imputato ha ribadito che S [redacted] e G [redacted] in assoluta autonomia provvedevano ai pagamenti; ha soggiunto che era a conoscenza solo in termini generali che le ritenute dovevano essere pagate mensilmente, precisando di non avere proceduto in quello o in altri casi alla verifica della regolarità dei pagamenti, in quanto l'ufficio operava in modo automatizzato attraverso l'invio telematico degli F24⁸.

Al termine del controesame l'imputato ha ammesso che probabilmente in quel periodo c'era crisi di liquidità, circostanza che l'ufficio contabile gli comunicò, senza però fare riferimento al mancato pagamento delle ritenute⁹.

Il consulente del lavoro Rotondo ha confermato che solo verso il mese di giugno/luglio 2009 l'AdE comunicò a lui e a P [redacted] il mancato pagamento delle ritenute, precisando che i suoi rapporti per quegli adempimenti erano intrattenuti esclusivamente con l'ufficio contabilità, composto da S [redacted] e G [redacted] con P [redacted] il teste ebbe solo rapporti di tipo "strategico", relativi cioè al personale da assumere o da licenziare¹⁰. Nel controesame Rotondo ha descritto le modalità di compilazione dei modelli 770 e degli F24 mensili, che trasmetteva direttamente all'ufficio contabilità, senza discuterne con P [redacted]¹¹. Rotondo ha infine escluso che la società [redacted] avesse avuto altri problemi di quel tipo per gli anni successivi¹².

Il quadro della struttura organizzativa della società è stato completato dal teste G [redacted] che ha confermato cosa avvenne nel 2007 al momento della presentazione del 770. In quel periodo la società soffriva di una crisi di liquidità e lui e S [redacted] decisero di posticipare alcuni pagamenti, tra cui quello relativo alle ritenute¹³. Il teste ha confermato che P [redacted], presidente della società, svolgeva attività direzionale e non si occupava delle scadenze e dei pagamenti, tanto che, quando giunse l'avviso dell'AdE che contestava l'omesso versamento "...non è stato proprio tenero...". A seguito di quella vicenda, sia lui, sia S [redacted] furono trasferiti ad altro ufficio¹⁴.

E' chiaro che la decisione di omettere il versamento delle ritenute contributive fu assunto autonomamente e in via esclusiva dagli impiegati dell'ufficio contabilità della [redacted], senza che il legale rappresentante fosse anche solo a conoscenza della circostanza.

Tale affermazione si fonda, oltre che su una valutazione logica delle condizioni organizzative di un'azienda di circa 200 collaboratori, anche sulle specifiche affermazioni di Rotondo e G [redacted]

P [redacted] era a conoscenza della crisi di liquidità dell'azienda, ma non intervenne nella definizione delle priorità di pagamento, che furono assunte in via autonoma da S [redacted]

⁸ F [redacted], p. 11.

⁹ F [redacted], p. 11.

¹⁰ Rotondo, u. 31.3.2011, pp. 15-16.

¹¹ Rotondo, p. 17.

¹² Rotondo, pp. 18 e ss.

¹³ G [redacted] u. 6.7.2011, p. 4.

¹⁴ G [redacted] p. 5-6.

Tale circostanza è stata confermata dalla descrizione che G [REDACTED] ha fatto della reazione di P [REDACTED] al momento in cui apprese che era stato omesso il versamento delle ritenute, con conseguenze nei suoi confronti anche sotto il profilo penale.

Il teste ha definito *“non proprio tenera”* la reazione dell'imputato, il quale decise di affidare altri incarichi ai due dipendenti dell'ufficio responsabile.

Infine, l'inconsapevolezza di P [REDACTED] è confermata dalla condotta successiva alla contestazione, avendo l'imputato provveduto a chiedere una regolarizzazione rateale del debito tributario, che fino all'odierna udienza ha regolarmente adempiuto.

Il punto è che una giurisprudenza di legittimità, richiamata dal P.M. d'udienza, ritiene il legale rappresentante responsabile a titolo di dolo eventuale della condotta a cui era obbligato ad adempiere, ancorché non fosse a conoscenza specifica dell'inadempimento. Quella giurisprudenza è maturata in casi diversi da quello qui giudicato, relative a figure di legali rappresentanti *“testa di legno”*, ritenuti responsabile delle omissioni realizzate dall'amministratore di fatto in presenza di alcuni requisiti.

Questo giudice si è recentemente occupato di valutare, in un processo per la stessa fattispecie oggi giudicata, la questione della responsabilità dell'amministratore *“testa di legno”*, rispetto alla quale la Corte di Cassazione ha espresso alcuni principi rilevanti anche nel caso di P [REDACTED].

Va preliminarmente rilevato che la materia del penale fiscale è raramente oggetto di pronunce di legittimità per la frequente estinzione per prescrizione dei reati di questo tipo.

Sul tema della responsabilità dell'amministratore *“testa di legno”* per le condotte omissive a lui imposte, vi sono alcune sentenze risalenti agli anni '90, che definiscono le condizioni necessarie per escludere la responsabilità del legale amministratore della società che solo formalmente ricopra tale carica. La più significativa è del 1999 e afferma in modo sintetico ma preciso un principio rilevante per valutare la responsabilità *“dell'uomo di paglia”*¹⁵. Pur rigettando il ricorso di un imputato condannato per la contravvenzione di omessa presentazione della dichiarazione IVA, la Corte indicò i presupposti di esonero della penale responsabilità del legale rappresentante, nella necessità di dimostrare di *“essere soltanto un 'uomo di paglia' e di non aver scientemente accettato detta situazione”*.

Nelle poche righe della motivazione testualmente riportate sono espressi due importanti principi:

- il legale rappresentante che voglia esonerarsi dalla responsabilità deve dimostrare di essere un *“uomo di paglia”*;
- e non deve avere consapevolmente accettato il rischio che l'amministratore di fatto realizzi le condotte illecite configuranti i reati tributari.

Quella pronuncia è significativa perché definisce implicitamente una categoria particolare di *“testa di legno”*, cioè colui che non ha accettato il rischio che l'amministratore di fatto realizzi condotte delittuose nell'ambito della gestione societaria.

¹⁵ Così è definita la *“testa di legno”* in C. 2.2.21999, Piazza, CED 212734.

Passando a verificare i principi esposti rispetto al caso qui giudicato va osservato che l'imputato era il legale rappresentante della società, ma che non si occupava della gestione contabile dei pagamenti, affidati in via autonoma ai dipendenti addetti all'ufficio contabilità.

Uno dei presupposti espressi nella sentenza sopra richiamata sono stati oggetto dell'istruttoria introdotta dalla difesa, che ha provato in modo adeguato che P██████, nella sua veste di responsabile dell'attività di direzione della società, non si occupava dei pagamenti, ma era certo che i propri dipendenti vi provvedessero tempestivamente. Tanto ciò è vero che, quando accertò che vi era stato un inadempimento relativo alle ritenute operate sui compensi elargiti ai collaboratori, P██████ reagì severamente nei confronti dei dipendenti responsabili dell'omissione, trasferendoli ad altro ufficio. Inoltre, l'imputato chiese immediatamente la possibilità di adempiere il debito tributario, pur se attraverso una rateizzazione.

Nel caso qui giudicato non risulta vi sia stata da parte dell'imputato la cosciente accettazione della situazione illecita. L'accettazione del rischio è la caratteristica tipica della categoria del dolo eventuale e si attaglia perfettamente, per escluderlo, alla situazione qui giudicata, nella quale P██████ *"non accettò alcun rischio"* di realizzazione di reati da parte dei propri dipendenti, essendo convinto della corretta gestione da parte loro dei pagamenti.

Pronunce più recenti forniscono, per diverse tipologie di reato, principi importanti per escludere il dolo per reati commessi nell'ambito di amministrazione di società, indicando sempre, per configurare il concorso dell'amministratore che non sia personalmente responsabile della condotta, *"la rappresentazione della probabilità del fatto illecito"*¹⁶.

Le pronunce da ultimo richiamate sono interessanti quanto le prime, perché definiscono l'elemento psicologico del reato contestato, quello del dolo generico nella sua forma eventuale. La sentenza del 1999 si riferiva, infatti, a una condotta contravvenzionale punita a titolo di colpa, eppure anche in quel caso la Corte affermò che la *"testa di legno"* non era punibile se non aveva scientemente accettato la situazione d'illiceità realizzata dall'amministratore di fatto. In un caso di reato omissivo doloso, la rappresentazione della possibilità (per la giurisprudenza da ultimo citata persino della probabilità) del fatto illecito è indispensabile per attribuire la responsabilità penale a chi non è personalmente responsabile della condotta omissiva.

Per concludere, anche con riguardo alle fattispecie introdotte dagli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d. l.vo 74/2000, la Corte di Cassazione, individuando l'elemento soggettivo del reato ha affermato che *"...si deve, però, osservare su tale ultimo punto, che l'elemento psicologico richiesto dalla norma, a differenza di quanto generalmente previsto per i reati tributari, è il dolo generico e cioè la consapevolezza della condotta omissiva."*¹⁷

¹⁶ Così C. 5.11.2008, Ferlatti, CED 241852. Analogamente, pur con riferimento a reati di evento, la responsabilità *"presuppone la rappresentazione dell'evento, nella sua portata illecita, desunta da segnali perspicui e peculiari, e la volontaria omissione nell'impedirlo, sì che possa affermarsi che egli abbia quanto meno accettato il rischio di verifica dello stesso"* (C 10.2.2009, Cacioppo e altri, CED 243023, e, in termini analoghi, 4.5.2007, P.M. in proc. Amato, CED 237251).

¹⁷ C 26.5.2010, Olivieri, CED 248151.

Ritiene il giudice che la difesa P [REDACTED] abbia provato che tale rappresentazione non si sia realizzata, che tale consapevolezza non sia intervenuta e, pertanto, l'imputato va mandato assolto per carenza del dolo.

p.q.m.

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

assolve

Massimo P [REDACTED] dall'imputazione a lui ascritta perché il fatto non costituisce reato.

Visto l'art. 544, 3° comma c.p.p.

fissa

il termine di 90 giorni per il deposito della motivazione.

Milano, 6 luglio 2011

Il giudice