

**Tribunale di Roma, 12 giugno 2013,
Est. Di Nicola, imp. De Oliveira e altri**

Omissis

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con decreto del 24/9/2009 De Oliveira Batistao, Benedetti Marianna, Bonanno Mario, Grasso Vincenzo, Cardinali Antonio, Bevilacqua Emanuele, Gianninoto Giovanni, Po' Loretta, Bacciotti Amanda, Federici Giorgio e Behboud Isabella venivano citati davanti al tribunale di Roma, in composizione monocratica, per rispondere dei reati di cui in epigrafe. Nella contumacia di Benedetti, Bevilacqua, Grasso, Gianninoto, Behboud, Bonanno, Po e Federici, il giudice disponeva la rinnovazione della notifica del decreto di citazione nei confronti di De Oliveira e Bacciotti, sospendendo i termini prescrizionali per Bevilacqua, stante l'impedimento rappresentato dal suo difensore di fiducia.

All'udienza del 2 luglio 2010 il difensore di Bevilacqua, munito di procura speciale, chiedeva definirsi il processo con il rito del patteggiamento e dato atto del consenso del pubblico ministero il giudice rigettava la richiesta delle parti, con allegata ordinanza, disponendo la trasmissione degli atti al Presidente del tribunale, previa declaratoria di astensione.

All'udienza del 16 settembre 2010 il viceprocuratore onorario di udienza dichiarava di aderire all'astensione proclamata dal proprio organismo di categoria, cosicché il processo era rinviato al 31 gennaio 2011.

A detta udienza:

la **difesa di Grasso** depositava documentazione attestante lo stato di salute dell'imputato, tale da meritare una perizia per verificarne la capacità processuale oltre che la capacità di intendere e di volere al momento del fatto;

la **difesa di Cardinali** depositava documentazione finalizzata ad ottenere una decisione di assoluzione ai sensi dell'articolo 129 cpp;

la **difesa di Po'** chiedeva sentenza di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 649 cpp in considerazione della definizione di altri processi concernenti il medesimo fatto contestato in questa sede.

Il tribunale decideva di nominare il perito, ai fini dell'accertamento della capacità dell'imputato Grasso, e riservava all'udienza successiva la decisione sulle altre questioni poste.

Il 28 febbraio 2011 veniva conferito incarico peritale al dottor Roberto Malano con formulazione dei relativi quesiti, e a scioglimento della riserva assunta precedentemente erano stralciate le posizioni:

a) di **Po' Loretta**, per la quale veniva formato autonomo fascicolo processuale ed emessa sentenza di non doversi procedere per essere l'azione penale già stata esercitata;

b) di **Bevilacqua Emanuele** per il quale la difesa avanzava istanza di applicazione della pena per la quale il pubblico ministero prestava il consenso ed il giudice emetteva contestuale sentenza ex art. 444 cpp, tanto da astenersi e trasmettere gli atti il presidente del tribunale per quanto di competenza.

Il 28 marzo 2011 veniva data lettura dell'ordinanza presidenziale con la quale era rigettata la richiesta di astensione del giudice il quale, quindi, apriva il dibattimento, ammetteva le prove e rinviava al 26 maggio 2011.

A detta udienza veniva acquisita la perizia psichiatrica redatta dal Dott. Malano e il tribunale sospendeva il processo per l'imputato Grasso.

Il 14 dicembre 2011 dinanzi al nuovo magistrato era rinnovato il dibattimento e disposto lo stralcio della posizione di Grasso Vincenzo, con formazione di autonomo fascicolo processuale (che si concludeva con sentenza ex art. 129 cpp per morte del reo),

cosicché il dibattimento poteva proseguire con l'esame del teste del PM, D'Amborgio Marco, della Guardia di Finanza di Firenze.

All'udienza del 19 settembre 2012 i difensori dichiaravano di aderire all'astensione proclamata dall'unione delle camere penali cosicché il tribunale, con ordinanza allegata al verbale, sospendeva i termini prescrizionali per l'intero periodo.

Il 9 aprile 2013 venivano esaminati i testi della difesa presenti, Gualandri e Gallucci.

Il 16 aprile 2013 non erano presenti gli altri testi della difesa ammessi, cosicché il tribunale rinviava al 10 maggio 2013, disponendo l'acquisizione del verbale di constatazione della Guardia di Finanza, nella parte in cui costituisce atto irripetibile, nonché degli accertamenti eseguiti dall'Agenzia delle entrate relativi al controllo automatizzato sulla società La Cascina.

All'udienza successiva la difesa di Federici chiedeva l'estromissione dal fascicolo del dibattimento degli accertamenti eseguiti dalla Guardia di Finanza ed il tribunale provvedeva in conformità rilevando trattarsi di una comunicazione notizia di reato e non di un verbale di constatazione. Si procedeva, quindi, all'esame della consulente tecnica della difesa, Dott.ssa Marianna Battistoni, all'esito del quale veniva acquisita la relazione con i documenti ad essa allegati. Era altresì esaminato Deioanno Fabio ed acquisiti i documenti depositati dalla difesa Cardinali.

Nessun imputato si sottoponeva ad esame né risultava avere reso interrogatorio davanti al PM.

Il giudice, conclusa l'istruttoria dibattimentale, all'udienza medesima indicava, ai sensi dell'articolo 511 cpp, gli atti da ritenersi utilizzabili ai fini del decidere e contenuti nel fascicolo del dibattimento.

Concludevano il pubblico ministero e i difensori di Gianninoto, Federici, De Oliveria, Bacciotti, Benedetti.

Il difensore di Bonanno e Behboud chiedeva un breve rinvio per concludere sulle posizioni processuali dei propri assistiti.

Il giudice accoglieva l'istanza e rinviava all'udienza del 12 giugno 2013 nella quale, sentite le conclusioni delle difese mancanti tra cui Cardinali, il PM rappresentava di non avere nel proprio fascicolo alcun documento attestante attività svolte dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate in relazione alle società di Bonanno e Behboud.

All'esito il Giudice dava lettura del dispositivo, riservando il deposito dei motivi.

MOTIVI DELLA DECISIONE

§ 1 Sospensione della prescrizione

Va premesso che i reati contestati agli imputati, sebbene risalenti al settembre del 2005, termine di presentazione della denuncia annuale del modello 770, non sono prescritti in quanto devono essere ulteriormente calcolati:

- 4 mesi e 14 giorni di sospensione della prescrizione per adesione del VPO all'astensione dalle udienze proclamata da Federmot, adesione qualificabile come "impedimento", ex art. 159, comma 1[^], n. 3, cp., determinato dall'esercizio del diritto costituzionalmente tutelato dall'art. 40 Cost.;

- 6 mesi e 19 giorni di sospensione della prescrizione, per astensione dei difensori dalle udienze, come disposto con ordinanza di questo Giudice all'udienza del 19 settembre 2012, cui si rinvia;

- 15 giorni di sospensione della prescrizione su istanza del difensore di Bonanno e Behboud, limitati a questi ultimi.

§ 2 Premessa

Il presente processo prende le mosse da una verifica fiscale svolta dalla Guardia di Finanza di Firenze su alcune società cooperative in ordine al pagamento, come sostituti di imposta,

delle ritenute alla fonte per gli emolumenti erogati nell'anno 2004 ai soci-lavoratori.

Dall'esame del Maresciallo D'Ambogio è risultato che l'attività di indagine si era limitata agli accertamenti presso l'anagrafe tributaria in relazione a chi fosse, per ogni cooperativa oggetto di esame, il firmatario del modello 770 e se le somme dovute, nella qualità di sostituto di imposta, fossero state o meno versate nel termine ultimo del settembre 2005.

La limitatezza dell'attività investigativa, verificata direttamente da questo Giudice per l'impossibilità dell'operante di rispondere a qualsiasi tipo di domanda significativa, era ascrivibile al fatto che la comunicazione della notizia di reato, a dire del teste, era stata inviata da Firenze, per competenza territoriale, alla Procura di Roma con espressa richiesta di delega di indagini per innumerevoli attività, ma ad essa non era seguita alcuna risposta.

La sorprendente, irragionevole e grave inerzia della Procura della repubblica di Roma nel rifiutare alla Guardia di Finanza l'espletamento della richiesta necessaria attività investigativa, oltre che la incomprensibile ragione per cui siano state accorpate in un unico capo di imputazione ben 11 posizioni di differenti società cooperative - alcune delle quali anche con diffusione e radicamento sull'intero territorio nazionale -, tra loro del tutto distinte, tanto da avere imposto un dibattito più lungo e congestionato, ha fatto sì che l'istruttoria si sia concentrata essenzialmente sull'approfondimento delle prospettazioni difensive delle singole società.

Per rendere agevole la comprensione del percorso logico-argomentativo seguito dal Tribunale nella valutazione dell'articolato materiale probatorio depositato dalla difesa ed acquisito nel corso dell'istruttoria dibattimentale compiuta,

anche in considerazione della quantità di imputati e imputazioni tra loro del tutto autonome, si rende necessario procedere prima all'esame complessivo delle prove d'accusa (§ 3), poi all'inquadramento sistematico delle problematiche tecnico-giuridiche poste dai difensori e alla loro risoluzione (§4), infine, alla valutazione delle prove a difesa, avuto specifico riguardo alle singole imputazioni con riferimento a ciascuna società cooperativa (§ 5 e ss).

§ 3 Le prove del PM

Il **teste, operante della Guardia di Finanza, D'Ambrogio Marco**, escusso in dibattimento ha riferito di essersi limitato all'esame della verifica anagrafica tributaria relativa a ciascuna società.

a) La **PLURISERVICE SRL**, società cooperative a responsabilità limitata, con sede a Firenze, era l'unica per la quale erano stati eseguiti effettivi accertamenti (**Capo 1 dell'imputazione**).

Dal 3 marzo al 22 marzo del 2005, data della messa in liquidazione della società, era stato nominato rappresentante legale un cittadino brasiliano, **De Oliveira Batistao**, rimasto come liquidatore, per questo anche firmatario del modello 770 le cui ritenute, per l'anno 2004, risultavano dichiarate ma non versate nella misura di **€ 103.721**.

Al momento della messa in liquidazione, avvenuta a causa e a seguito dell'accertamento della Guardia di Finanza, la società aveva trasferito la propria sede a Roma.

La Pluriservice srl svolgeva servizi di pulizia negli alberghi, aveva circa 400 soci-lavoratori e nel periodo 1998/febbraio 2004 aveva omesso versamenti di ritenute per ben **€ 2.818.759,00**, senza che venisse svolta alcuna indagine su chi ne fosse stato l'amministratore per tutta l'epoca dell'ingente omissione.

Durante l'attività di verifica il De Oliveira non si era mai presentato.

Alla domanda del giudice di chi fosse l'amministratore di fatto della società il teste non è stato in grado di riferire nulla in quanto, per quello che si è sopra precisato, sebbene avesse richiesto la delega al Pm per accertarlo questa non gli era stata conferita.

b) Sulla **BLU SOC. COOP (Capo 2 dell'imputazione)**, società cooperative, con sede a ROMA, Via Capuana 207, l'unico accertamento compiuto era stato l'esame del modello 770, di cui **Benedetti Marianna**, era stata la firmataria in data 29 settembre 2005.

Dall'anagrafe tributaria era risultato che dal 2001 l'amministratore ed il legale rappresentante della cooperative era Tosoni Gianfranco e che la Benedetti era "firmataria solamente dalla dichiarazione a sostituto di imposta" (pag. 18 delle trascrizioni).

L'evasione accertata era stata per l'anno 2004 pari ad € 474.101.

c) Sulla **GENERALE SERVIZI SOCIETA' COOPERATIVA**, con sede a ROMA, Viale A. Ciamarra 196 (**Capo 3 dell'imputazione**), il teste non ha riferito nulla.

d) Sulla **SOCIETA' COOPERATIVA BAGAGLI ALLE STAZIONI DI ROMA GENERALE SERVIZI SOCIETA' COOPERATIVA**, con sede a ROMA, Via Porta San Lorenzo 5, (**Capo 5 dell'imputazione**) l'unico accertamento compiuto era stato l'esame del modello 770, di cui **Cardinali Antonio**, era stato il firmatario il 29 dicembre 2005, cioè oltre il termine di legge del 30 settembre del 2005.

Dall'anagrafe tributaria era risultato che l'amministratore ed il legale rappresentante della cooperative era il Cardinali dal 29 aprile 2005 (solo dagli atti depositati dalla difesa è risultato che il 1 luglio del 2004 fosse stato nominato amministratore, Presidente della cooperative e quindi suo legale rappresentante, vedi *infra* § 5.5.

L'evasione accertata era stata per l'anno 2004 pari ad € 461.545

e) Sulla **CRI SERVIZI ALLE IMPRESE SOCIETA' COOPERATIVA**, con sede a ROMA, Via Antolisei 25 (**Capo 7 dell'imputazione**), l'unico accertamento compiuto era stato l'esame del modello 770, di cui **Gianninoto Giovanni** era stato il firmatario il 30 settembre del 2005, sebbene nominato solo due giorni prima, rappresentante legale e liquidatore della cooperativa, tanto da comprovare che fosse un mero prestanome.

Grazie agli atti depositati dalla difesa è risultato che così non fosse (vedi *infra*).

Nessuna verifica aveva compiuto l'operante circa lo svolgimento di altre attività da parte di Gianninoto all'interno della società, neanche eseguendo una visura della cooperative, dalla quale avrebbe rilevato che egli era stato nominato Presidente da gennaio 2005 (vedi *infra*).

L'evasione accertata era stata per l'anno 2004 pari ad € 272.243.

f) Sulla **FLEGREA SOCIETA' COOPERATIVA**, con sede a ROMA, Via Marchisio 233 (**Capo 9 dell'imputazione**), l'unico accertamento compiuto era stato l'esame del modello 770.

Bacciotti Amanda dal 3 marzo al 22 marzo del 2005, data della messa in liquidazione della società, era stata nominata rappresentante legale; rimasta anche come liquidatrice era risultata firmataria, per questo, del modello 770 in cui le ritenute per l'anno 2004 risultavano dichiarate ma non versate nella misura di **€ 57.513**

Stessi tempi e stesse modalità della società del De Oliveira

g) Sulla **COOPERATIVA DI LAVORO LA CASCINA SOCIETA' COOPERTIVA PER AZIONI**, con sede a ROMA, Via Antolisei 25, stessa sede della CRI SERVIZI (**Capo 10 dell'imputazione**), l'unico accertamento

compiuto era stato l'esame del modello 770, di cui **Federici Giorgio** era stato il firmatario il 30 settembre del 2005.

Dall'anagrafe tributaria risultava che questi fosse legale rappresentante della cooperative dal 29 aprile del 2002.

L'evasione accertata era stata per l'anno 2004 pari ad € 1.689.390

h) Sulla **ARIAL DI ISABELLA BEHBOUD & C. SAS**, con sede a ROMA, Via Schiavonetti 270 (**Capo 11 dell'imputazione**) il teste non ha riferito alcunchè.

§ 4 Questioni generali sull'art. 10 bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Per di affrontare la complessità dei profili problematici sottesi al presente giudizio, ampiamente argomentati dai difensori degli imputati, e stante il parziale disomogeneo orientamento dottrinale e giurisprudenziale al riguardo espresso, è necessaria una preliminare disamina teorica della fattispecie penale di cui ai capi d'imputazione.

Il delitto di "omesso versamento di ritenute certificate" previsto dall'art. 10 bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è stato introdotto dall'art. 1, comma 414, della l. 30 dicembre 2004, n. 311.

Tale dato temporale, non è neutro, ma pone un primo problema sulla compatibilità con il principio d'irretroattività della legge penale dell'eventuale applicazione della nuova fattispecie delittuosa all'omesso versamento di quelle ritenute operate e certificate nell'anno d'imposta 2004, come nei casi oggetto del presente processo.

La soluzione del problema indicato passa attraverso l'esatta individuazione della struttura del delitto di "omesso versamento di ritenute certificate".

§ 4.1 L'illiceità penale dell'omissione relativa al periodo d'imposta 2004

L'art. 10 *bis* del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha introdotto un'ipotesi di reato omissivo proprio, la cui condotta inerte è interamente descritta dalla norma penale, senza necessità di ricorso alla clausola di equivalenza di cui all'art. 40, comma 2, c.p. La condotta penalmente illecita, oltretutto, può essere commessa solo da quel soggetto che riveste la qualifica giuridica di sostituto d'imposta e consiste nel mancato versamento all'Erario o all'ente previdenziale delle ritenute (tributarie o previdenziali, vista l'assenza di specifica indicazione normativa al riguardo) operate dal sostituto d'imposta e successivamente certificate.

Ai fini della problematica prospettata dalla difesa risulta decisiva la previsione di uno specifico arco temporale in cui l'inerzia del sostituto d'imposta assume rilevanza penale. L'art. 10 *bis* dispone nel senso della punibilità del soggetto qualora lo stesso non provveda al versamento delle ritenute entro il termine "tributario" previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (mod. 770 semplificato da presentarsi entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello d'imposta ovvero mod. 770 ordinario da presentarsi entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello d'imposta). Come precisato da una parte della dottrina e della giurisprudenza (cfr. sul punto Cass. Sez. Un., 28 marzo 2013; Cass. Pen., Sez. III, 4 aprile 2012, n. 47606) la norma introduce una netta separazione tra la condotta atta a integrare gli estremi dell'illecito amministrativo (mancato versamento delle ritenute alle singole scadenze mensili, da effettuarsi ai sensi della legge tributaria ogni 16 del mese successivo a quello in cui la ritenuta è stata operata) e quella idonea a perfezionare l'illecito penale. Quest'ultimo, infatti, prescinde dai mancati versamenti periodici, laddove l'art. 10 *bis* pone la sua esclusiva attenzione sull'intero anno d'imposta,

considerando il termine per la presentazione della dichiarazione annuale quale momento idoneo a determinare, in assenza di versamento delle ritenute, un danno penalmente apprezzabile per l'Erario dello Stato. La scelta del legislatore penale, oltretutto, è coerente con l'ordinamento tributario, giacché il termine indicato dall'art. 10 bis non è frutto di alcuna invenzione, ma fissato dallo stesso ordinamento tributario ai fini dell'adempimento di specifici obblighi fiscali gravanti sul sostituto (presentazione del modello 770).

Da quanto premesso consegue che alcuna incompatibilità con il principio d'irretroattività si pone a fronte dell'applicazione della nuova fattispecie delittuosa al mancato versamento delle ritenute operate nell'anno d'imposta 2004. L'art. 10 bis, infatti, non sanziona il mancato versamento delle ritenute alle singole scadenze mensili, ma l'inerzia serbata al momento della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, che per il periodo d'imposta 2004 coincide con il 30 settembre ovvero con il 31 ottobre 2005, date queste successive all'entrata in vigore dell'art. 10 bis medesimo.

La questione si deve ritenere definitivamente risolta dalla posizione assunta da ultimo dalla sentenza della Cassazione, Sez. un., 28 marzo 2013, ric. Romano e ric. Favellato - della quale si dispone della sola informazione provvisoria apparsa sul servizio novità della Corte Suprema di Cassazione - che ha affrontato, nell'ambito di due distinti procedimenti, le seguenti e collegate questioni:

*«Se l'art. 10 bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotto dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 ed entrato in vigore il 1° gennaio 2005, **si applichi anche agli omessi versamenti delle ritenute relative all'anno 2004**, da effettuarsi nel corso del 2004 e non versati alla scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno 2004 (nel caso di specie, 31 ottobre 2005), **oppure** se in tale ipotesi l'illecito debba ritenersi comunque consumato alle singole scadenze del 2004 e*

sia quindi **punibile con le sole sanzioni amministrative** previste dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471».

La Suprema Corte, su conforme parere della Procura Generale presso la Corte di Cassazione, ha dato risposta affermativa alla prima soluzione e si attendono le motivazioni per approfondire il percorso logico-giuridico seguito per approdarvi che non può che essere quello sostenuto dalle sentenze cosiddette Olivieri e Screti (dai nomi dei rispettivi ricorrenti).

La prima sentenza, Sez. 3[^], 26.5.2010, n. 25875, **Olivieri**, m. 248151¹ perviene alla conclusione che la nuova fattispecie vada applicata anche all'ipotesi di omesso versamento delle ritenute fiscali operate dal sostituto di imposta nell'anno 2004, senza che ciò determini una violazione del principio di irretroattività della norma penale.

La seconda sentenza, Sez. 3[^], 12.1.2012, n. 7588, **Screti**, non massimata, (depositata dalla difesa Federici/Gianninoto all'allegato 3 della memoria difensiva) parte dal rilievo che la nuova norma prevede un reato di natura omissiva istantanea, che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione².

¹ "Il reato di omesso versamento, da parte del sostituto d'imposta, delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti si consuma alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale, in quanto è solo con il maturare di tale termine che si verifica l'evento dannoso per l'erario, previsto dalla fattispecie penale, ed è punibile a titolo di dolo generico, richiedendo la mera consapevolezza della condotta omissiva".

²Per l'esplicazione dei termini della questione e la disamina dei diversi indirizzi giurisprudenziali di legittimità sul punto, vedi **Cassazione Sez. 3, Ordinanza n. 47238 del 2012 con la quale la questione viene rimessa alle Sezioni Unite**. Con specifico riguardo alle argomentazioni delle due sentenze citate, del cui ragionamento evidentemente la pronuncia delle Sezioni Unite si è avvalsa, si riporta testualmente parte dell'ordinanza di remissione che si distingue per chiarezza: "In particolare, questa decisione (**Olivieri** ndr) parte dal rilievo che non vi è continuità normativa tra la nuova fattispecie criminosa (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 bis), introdotta o reintrodotta dalla L.30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 414, e le previgenti norme incriminatrici di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 2, convertito nella L. 7 agosto 1982, n. 516. La nuova fattispecie penale si verifica anch'essa, come in genere nei reati omissivi, con il mancato compimento dell'azione richiesta entro la scadenza del termine all'uopo previsto, ma non coincide con quella dell'inadempimento dell'obbligo di versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti prevista dalla normativa tributaria ed alla quale sono connesse sanzioni di natura esclusivamente amministrativa. Ciò perché "diversa è la condotta omissiva e diverso è il termine per l'adempimento: mentre la norma tributaria

si riferisce alle ritenute operate mensilmente e fissa quale termine per il versamento delle stesse all'erario il giorno sedici del mese successivo, l'art. 10 bis, ha ad oggetto le ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta, cui si riferisce la soglia di punibilità fissata dalla norma, e prevede quale termine per l'adempimento quello stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (30 settembre dell'anno successivo), con la conseguenza che col maturare di tale scadenza si verifica l'evento dannoso per l'erario previsto dalla fattispecie penale. Sicché la condotta omissiva propria, che ha ad oggetto il versamento delle ritenute afferenti all'intero anno di imposta, si protrae fino alla scadenza del citato termine, che coincide con la data di commissione del reato, mentre a nulla rileva il già verificatosi inadempimento agli effetti fiscali". Inoltre, sempre secondo la detta sentenza, "la scadenza del termine per il versamento delle ritenute fiscali non fa venir meno l'obbligazione tributaria, sicché è la permanenza di quest'ultima, considerata nel suo complessivo ammontare riferito all'anno di imposta, ad essere configurata come reato in relazione all'ulteriore scadenza fissata per il pagamento"La decisione, in sostanza, si fonda quindi sul presupposto che la condotta prevista dal delitto in questione differisca da quella prevista dalle precedenti disposizioni sanzionatorie amministrative (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 art. 13) in ragione di un differente oggetto delle omissioni (il versamento del totale delle ritenute invece che della quantità mensile delle medesime) e di un differente termine per l'adempimento dell'obbligo medesimo.

Le conclusioni di questa decisione sono state condivise dalla sentenza Sez. 3[^], 12.1.2012, n. 7588, **Screti**, non massimata, la quale parte dal rilievo che la nuova norma prevede un reato di natura omissiva istantanea, che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione e cioè entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello in cui sono state effettuate le ritenute per il modello 770 semplificato o entro il 31 ottobre per il modello 770 ordinario. La sentenza osserva quindi che la nuova norma è applicabile anche alle ritenute effettuate nel 2004 perché, al momento in cui è entrata in vigore, i termini per effettuare il versamento non erano ancora trascorsi e quindi il reato non era ancora consumato. E difatti, poiché si tratta di reato omissivo istantaneo, "la condotta anche per le ritenute relative al 2004 si è verificata interamente sotto la disciplina della nuova legge e quindi non può essere invocato il principio di irretroattività della norma penale. Fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante. Le condotte relative all'effettuazione delle ritenute, al loro accantonamento per il successivo versamento non fanno parte della condotta criminosa che si realizza e consuma in un istante con l'omissione del versamento alla scadenza pattuita. Il diverso termine fissato dalla disciplina tributaria non ha alcuna rilevanza penale anche perché, mentre la norma tributaria si riferisce alle ritenute operate mensilmente e fissa quale termine per il versamento all'erario il giorno 15 del mese successivo, l'art. 10 bis ha ad oggetto le ritenute operate nel corso dell'intero periodo d'imposta, quando superino una determinata soglia". La sentenza osserva poi che alla medesima conclusione si dovrebbe pervenire anche se si facesse rientrare nella struttura della fattispecie criminosa la stessa effettuazione delle ritenute (che invece costituisce un presupposto del reato), perché, quando l'attività criminosa si protrae nel tempo, si deve comunque applicare la norma vigente nel momento in cui la consumazione del reato è cessata anche se diversa e più grave di quella vigente al momento in cui la condotta è iniziata e ciò in quanto il divieto di retroattività della norma penale opera per i fatti già esauriti al momento della sua entrata in vigore e non per quelli che sono ancora in atto. Nella specie, comunque, trattandosi di reato istantaneo, che si consuma nel momento in cui scade il termine per il versamento, si doveva applicare la legge penale vigente in tale momento. La sentenza osserva, infine, che nel caso esaminato non potevano trovare applicazione i principi affermati dalla sentenza Sez. 3[^], 3.11.1999, n. 14160, Di Grisostomo, m. 214917, che aveva risolto in modo diverso il problema

Né puo' ritenersi in questo caso configurabile, per il solo fatto che sia insorto un contrasto giurisprudenziale, un'ipotesi di ignoranza inevitabile, nelle forme e nei limiti fissati dalla Corte costituzionale con la sentenza 24 marzo 1988, n. 364 sull'art. 5 cp.

Infatti, nei casi sottoposti all'esame di questo Giudice, si è di fronte ad imprenditori di grandi cooperative che hanno **scelto** di omettere il versamento dovuto come sostituti di imposta, non essendosi mai posti alcuna questione, né in astratto né in concreto, circa la rilevanza amministrativa o penale dell'omissione stessa.

La loro condotta, fortemente voluta, prescindeva dalla natura dell'illecito.

D'altra parte vige, comunque, il principio secondo cui il cittadino ha il dovere "strumentale" di informarsi e ciò anche con riferimento agli artt. 47, terzo comma cod. pen. e 15 D. Lvo 74 del 2000.

Nella citata sentenza della Corte Costituzionale in relazione al tema si legge "Nelle prescrizioni tassative del codice il soggetto deve poter trovare, in ogni momento, cosa gli é lecito

determinatosi in occasione della modifica apportata al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 2, comma 3, convertito nella L. 7 agosto 1982, n. 516, dalla legge n. 154 del 1991, che aveva inciso su una fattispecie penale già in vigore prorogando il termine di versamento penalmente rilevante che, nella norma originaria, coincideva con quello fissato dalla norma tributaria (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 8) del quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui erano state effettuate le ritenute, mentre con la nuova norma veniva fissato in quello previsto per la dichiarazione annuale del sostituto d'imposta. Sempre secondo la sentenza Screti, invero, la sentenza Di Grisostomo aveva statuito che, nel caso allora esaminato, non poteva essere applicata la nuova disciplina, perché il reato relativo ai versamenti del 1990 si era già consumato con la scadenza del termine fissato prima della modificazione e lo spostamento del termine non poteva incidere su un reato già consumato. Nel caso in esame, invece, al momento dell'entrata in vigore dell'art. 10 bis non si era consumato alcun reato perché gli omessi versamenti mensili erano del tutto irrilevanti ai fini penali. Con l'art. 10 bis, infatti, si è trasformato in illecito penale quello che fino ad allora era un illecito tributario, sicché non si poneva un problema di successione di leggi penali nel tempo perché la norma tributaria non è norma penale, ne' un problema di irretroattività della legge penale perché tutta la condotta era stata posta in essere sotto la vigenza della nuova norma, che prevede un reato di natura omissiva ed istantanea."

e cosa gli é vietato: ed a questo fine sono necessarie leggi precise, chiare, contenenti riconoscibili direttive di comportamento. Il principio di colpevolezza é, pertanto, indispensabile, appunto anche per garantire al privato la certezza di libere scelte d'azione: per garantirgli, cioè, che sarà chiamato a rispondere penalmente solo per azioni da lui controllabili e mai per comportamenti che solo fortuitamente producano conseguenze penalmente vietate; e, comunque, mai per comportamenti realizzati nella <non colpevole> e, pertanto, inevitabile ignoranza del precetto."

Nel caso in esame il precetto penale era chiaro ed univoco perchè con l'art. 10 bis si era trasformato in illecito penale quello che fino ad allora era stato un illecito tributario, tanto da non potersi porre un problema di errore su legge extrapenale.

La scelta degli imputati era, infatti, maturata in un momento nel quale la fattispecie penale era vigente da nove mesi, cioè dal I gennaio 2005, rispetto alla data imposta per l'adempimento non avvenuto, cioè il 30 settembre del 2005, tanto da non rendere invocabile alcuna ignoranza scusabile.

E' utile al riguardo richiamare sul punto anche la motivazione dell' **ordinanza n. 224/2011 della Corte Costituzionale sull'art. 10 ter D.to Leg.vo n.74 del 2000**, che ha ritenuto infondate le eccezioni di incostituzionalità della citata norma nella parte in cui pone gli stessi problemi interpretativi di quella oggetto d'esame.

Va aggiunto che, seguendo sempre l'acuta e completa lettura dell'art. 5 c.p. della citata sentenza della Corte Costituzionale, che offre da sola immediata risposta alle questioni poste dalla difesa, "l'osservazione dell' <istante> in cui si viola la legge penale nell'ignoranza della medesima non può far dimenticare, come s'è avvertito all'inizio, che, <prima> del rapporto tra soggetto e <singola> legge penale, **esiste un ben definito rapporto tra ordinamento e soggetto <obbligato> a non violare le norme**, dal quale ultimo rapporto il primo è

necessariamente condizionato. E' stato osservato e ribadito, esattamente, che un precetto penale ha valore, come regolatore della condotta, non per quello che è ma per quel che appare ai consociati. E la conformità dell'apparenza all'effettivo contenuto della norma penale dev'essere assicurata dallo Stato che è tenuto a favorire, al massimo, la riconoscibilità sociale dell'effettivo contenuto precettivo delle norme.

Oltre alle condizioni relative al rapporto soggetto-fatto, esiste, pertanto, un altro <presupposto> della responsabilità penale, costituito, appunto, dalla <riconoscibilità> dell'effettivo contenuto precettivo della norma."

Poichè nel momento dell'omissione la condotta era sanzionata penalmente non poteva esservi alcuna oggettiva impossibilità di conoscenza del precetto da parte degli imputati, imprenditori esperti di livello nazionale, peraltro circondati da pletore di consulenti ed esperti, come è emerso dalla lettura dei verbali dei Consigli di Amministrazione.

A ciò si aggiunge che l'omissione, fino al 30 dicembre 2004, aveva comunque violato un preciso obbligo tributario, con ciò che ne consegue in termini di "riconoscibilità sociale dell'effettivo contenuto precettivo delle norme".

Non sarà di certo la mera sussistenza di un conflitto giurisprudenziale sull'interpretazione dei limiti temporali di efficacia dell'art. 10 bis, postosi peraltro solo negli ultimi anni, a rendere la norma meno chiara.

D'altra parte, argomentando come propone la difesa degli imputati, si arriverebbe al paradosso che ogniqualvolta vi sia una questione rimessa alla soluzione delle Sezioni Unite si dovrebbe pervenire alla non punibilità per errore scusabile di coloro che hanno violato le norme oggetto di interpretazione difforme.

§ 4.2 L' Elemento soggettivo

Le considerazioni sin qui svolte consentono di superare agevolmente anche le ulteriori criticità, rappresentate dalla difesa, legate all'incidenza, sull'elemento soggettivo, dell'applicazione dell'art. 10 bis alle ritenute operate nel periodo d'imposta 2004.

È stato al riguardo affermato che l'entrata in vigore dell'art. 10 bis in un periodo successivo rispetto alle singole ritenute operate e non versate alle singole scadenze mensili del 2004 elidirebbe l'elemento soggettivo del dolo proprio del delitto di "omesso versamento di ritenute certificate". In particolare, si ritiene che la previsione e la volontà della condotta illecita di cui all'art. 10 bis debbano necessariamente maturare in una fase antecedente rispetto a quella indicata ai fini della rilevanza penale dell'omissione (termine per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta). L'atteggiamento doloso del soggetto dovrebbe quindi essere apprezzato sin dal momento del mancato versamento delle ritenute alle singole scadenze mensili.

Invece, l'art. 10 bis, in adesione al sopra ricordato orientamento del giudice di legittimità, configura un'ipotesi di reato omissivo istantaneo in cui ai fini del perfezionamento (nonché della consumazione) è necessaria e sufficiente un'unica condotta: il mancato versamento delle ritenute al momento della presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta; le ritenute operate mensilmente (e non versate) e la loro certificazione sono solo strumentali all'esatta identificazione dell'oggetto del reato.

Quanto detto porta ad escludere la necessità di una valutazione dell'elemento psicologico del reato sin dal momento del mancato versamento delle ritenute alle singole scadenze, dovendosi al contrario svolgere tale valutazione solo in relazione al termine entro il quale deve essere presentata la dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Ai fini del presente giudizio, pertanto, la previsione e la volontà della condotta illecita devono essere accertate con

riguardo alla data dell'omesso versamento delle ritenute, cioè quando il fatto integrava già gli estremi dell'illecito penale e l'imposta andava versata.

§ 4.3 La crisi di impresa del sostituto di imposta e la sua qualificazione giuridica

Altro profilo problematico posto dalla difesa degli imputati, in qualche misura legato all'elemento soggettivo del delitto di "omesso versamento di ritenute certificate", attiene all'eventuale rilevanza, in termini di non punibilità, della condizione di crisi di liquidità, o più in generale di crisi economica, in cui il sostituto si trova al momento del termine penalmente previsto per il versamento delle ritenute certificate (presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta). Profilo questo che assume rilevanza decisiva ai fini del presente giudizio anche in ragione della messa in liquidazione di gran parte delle società oggetto di esame, e rispetto al quale è maggiormente avvertita una disomogeneità di vedute, principalmente, da ultimo, nella giurisprudenza di merito, anche in ragione della gravità della crisi che attraversa il Paese.

Si ritiene opportuno al riguardo un esame approfondito, come merita il tema, proprio per evitare superficiali prese di posizione giustificazioniste o irrigidimenti formalistici.

Intanto, il problema della rilevanza della crisi economica consegue dalla mancata previsione, nell'ambito dell'art. 10 bis, dell'elemento soggettivo del dolo specifico in quanto la norma non richiede, ai fini del perfezionamento del reato, il perseguimento da parte del sostituto di una finalità evasiva.

Il mancato ricorso alla figura del dolo specifico non esime tuttavia il giudice dal valutare **se e a quali condizioni** una situazione di crisi economica possa eventualmente interferire sul giudizio di responsabilità a carico del sostituto che abbia omesso di versare le ritenute certificate.

Diversi sono al riguardo i possibili approdi ermeneutici prospettabili. Tra le varie ricostruzioni elaborate in sede dottrinale e giurisprudenziale, tre sono quelle che meritano maggiore attenzione.

Prima di procedere alla loro disamina è necessario, tuttavia, sgombrare il campo da un possibile equivoco: **la concreta esistenza di una crisi economica non è di per sé idonea a incidere sull'atteggiamento doloso eventualmente tenuto dal sostituto, nel senso che tale condizione di crisi non rappresenta un elemento alla stregua del quale escludere l'elemento soggettivo del dolo**, come ritenuto, invece, da parte della più recente giurisprudenza di merito allegata dalla difesa Federici/Gianninoto.

Una simile conclusione consegue dal fatto che la consapevolezza e la volontà devono sussistere, ed essere accertate, in relazione al solo legame intellettuale e volitivo che il soggetto pone tra la condotta e quelle che sono le conseguenze dannose della stessa.

Eventuali fattori esterni alla fattispecie penale, quale può essere definita la condizione di crisi economica, possono al più costituire le ragioni che spingono il soggetto a porre in essere la condotta illecita, senza tuttavia escludere, ma anzi avvalorandolo, il legame intellettuale e volitivo sopra richiamato. Del resto, come emerso anche nel presente giudizio, il mancato versamento delle ritenute certificate viene posto in essere proprio per fronteggiare la crisi economica.

L'omesso versamento, infatti, costituisce uno strumento grazie al quale destinare le risorse economiche provenienti dalle ritenute operate all'adempimento di altre obbligazioni inerenti all'attività d'impresa (pagamento dei fornitori e dei lavoratori).

La strumentalità dell'omesso versamento alla sopravvivenza e prosecuzione dell'attività d'impresa è, pertanto, **l'inequivocabile segno di una precisa scelta operata dal**

soggetto, idonea a palesare la consapevolezza e la volontà della condotta omissiva e delle connesse conseguenze lesive.

La crisi economica, in realtà, proprio perché fattore esterno alla fattispecie penale, può assumere rilievo in un diverso contesto rispetto a quello relativo all'accertamento degli elementi strutturali e fattuali del reato (qual' è l'elemento psicologico che sorregge la condotta illecita). Più precisamente, la crisi economica può assumere la valenza di parametro atto a guidare il giudice in quella valutazione di carattere extrafattuale volta a verificare la sussistenza della concreta rimproverabilità della condotta penalmente illecita tenuta.

§ 4.3.1 La crisi di impresa del sostituto di imposta e l'inesigibilità della condotta

Secondo una prima ricostruzione, propugnata da alcuni difensori, la crisi economica costituirebbe una situazione in presenza della quale non sarebbe esigibile dal soggetto una condotta conforme alla pretesa punitiva.

Il richiamo all'inesigibilità non è convincente.

La figura in esame indubbiamente svolge un'utile funzione ricognitiva di molteplici ipotesi scusanti espressamente codificate, ma non è in grado di assurgere a categoria generale dell'ordinamento penale, tale da trovare applicazione al di fuori delle ipotesi normativamente previste. L'assenza di una norma, costituzionale o primaria, che espressamente preveda la categoria dell'inesigibilità della condotta, non ne consente un'applicazione al di là delle singole ipotesi a essa riconducibili, pena la violazione delle esigenze di certezza del diritto e di tutela del principio di eguaglianza. Più in generale, la preclusione a un ricorso generalizzato all'inesigibilità trova giustificazione nel fatto che essa sarebbe chiamata a operare nell'ambito di istituti che hanno una portata ridotta se non eccezionale (imputabilità e scriminanti),

in quanto frutto di una precisa scelta normativa in ordine alla non rimproverabilità di una condotta penalmente sanzionata.

§ 4.3.2 La crisi di impresa del sostituto di imposta e lo stato di necessità

Le considerazioni svolte precludono anche la qualificazione della crisi economica quale peculiare ipotesi di uno stato di necessità.

Data l'assenza del pericolo attuale di un danno grave alla persona, nel contesto dell'art. 10 bis lo stato di necessità potrebbe trovare applicazione solo a fronte di un'applicazione analogica dell'art. 54 c.p. certamente non preclusa dal divieto di analogia di cui all'art. 14 delle preleggi, trattandosi di un'applicazione analogica *in bonam partem*.

La preclusione, in realtà, trova la sua ragione nel fatto che una diversa conclusione si porrebbe in tensione con l'obbligatorietà della legge penale, da cui inevitabilmente consegue il riconoscimento della natura eccezionale di norme quali quelle sullo stato di necessità. In definitiva, l'applicazione analogica di norme di tal fatta condurrebbe agli stessi risultati del riconoscimento dell'inesigibilità come categoria generale dell'ordinamento, con ciò estendendo a dismisura quelle che, al contrario, sono delle delimitate scelte operate dal legislatore in ordine all'assenza di rimproverabilità della condotta illecita tenuta.

§ 4.3.3 La crisi di impresa del sostituto di imposta: caso fortuito o forza maggiore

Escluso il ricorso alle ricostruzioni sopra riportate, la crisi economica in cui versa il sostituto sembra potersi correttamente ricondurre nell'ambito applicativo dell'art. 45 c.p.

Una simile eventualità, tuttavia, deve essere meglio precisata.

L'art. 45 c.p., come noto, esclude la punibilità del soggetto qualora il fatto sia stato commesso per caso fortuito o per forza maggiore (si veda anche l'articolo 6, co.5, D.to Leg.vo n.472/97³).

Non vi è dubbio sul fatto che con le locuzioni "caso fortuito" e "forza maggiore" il legislatore abbia inteso fare riferimento a due realtà fenomeniche distinte, in quanto diversamente idonee a determinare la non punibilità del soggetto.

Nonostante l'incontestata diversità, disomogenei sono i risultati ermeneutici ad oggi espressi circa le concrete modalità di incidenza del caso fortuito e della forza maggiore sull'esclusione della punibilità del soggetto. Più precisamente, secondo la dottrina tradizionale risulta dubbio se il caso fortuito e la forza maggiore incidano sul nesso causale che avvince la condotta e l'evento dannoso o pericoloso ovvero sulla partecipazione psichica del soggetto alla condotta illecita.

Tralasciando il dibattito al riguardo sviluppatosi (non essendo questa la sede idonea), sembra corretto ritenere, secondo quanto sostiene una recente corrente dottrinale, che il caso fortuito espliciti la propria incidenza sul rapporto di causalità, mentre la forza maggiore influenzi la partecipazione psichica del soggetto.

Indubbiamente le due ipotesi sono accomunate dal fatto di porsi alla stregua di due fattori naturalistici estranei alla condotta penalmente illecita del soggetto.

Il caso fortuito, tuttavia, come desumibile dalla stessa terminologia, appare come un elemento che si inserisce in un decorso causale già *in itinere*, rendendo le conseguenze materialmente prodotte come del tutto irregolari e imprevedibili. La condotta del soggetto, pertanto, appare soltanto un elemento di un incrocio causale in cui l'evento dannoso o pericoloso è causalmente riconducibile (secondo il

³ Articolo 6, co.5, D.to Leg.vo n.472/97 concernente le sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie:

"Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore".

concetto di causalità predisposto dall'ordinamento penale) al caso fortuito.

La forza maggiore, al contrario, interferisce sul distinto piano della dominabilità soggettiva, in particolare, assurge a elemento esterno originario, idoneo a determinare una forza irresistibile sull'agire umano. In presenza di un'ipotesi di forza maggiore, pertanto, l'evento dannoso o pericoloso è causalmente riconducibile alla condotta del soggetto agente, la quale tuttavia risulta del tutto condizionata dalla forza irresistibile antecedentemente verificatasi, sicché il soggetto al momento del fatto si trova nella condizione di non poter agire diversamente se non in violazione della norma penale. Al ricorrere di una forza maggiore, quindi, la condotta illecita, pur se materialmente causativa dell'evento dannoso o pericoloso, non è di per sé attribuibile all'agente sotto il profilo dell'appartenenza soggettiva (c.d. *suitas* della condotta).

Con maggiore impegno espositivo, tra la condizione di crisi economica, in cui eventualmente versa il sostituto, e l'evento dannoso proprio del delitto di omesso versamento di ritenute certificate non sembra potersi prefigurare alcun legame causale. Una simile conclusione consegue dal fatto che l'eliminazione mentale della crisi economica non comporta il venire meno dell'evento lesivo, sicché la crisi economica non rappresenta un evento naturalistico che dà origine a un decorso causale prodromico, in caso di mancato intervento del sostituto, al successivo verificarsi dell'evento dannoso. Quest'ultimo, in realtà, trova la sua origine nelle trattenute operate dal sostituto, il quale, pertanto, è in una condizione di assoluta dominabilità oggettiva circa la destinazione delle trattenute medesime.

Sembra allora più corretto qualificare la crisi economica alla stregua di una forza esterna in grado di condizionare la condotta del sostituto di imposta, il quale non avrà alcuna possibilità se non quella di agire illecitamente.

La qualificazione della crisi economica in termini di forza maggiore richiede il concreto accertamento di due condizioni:

a) che la condizione di crisi economica non sia imputabile al sostituto di imposta, venendo altrimenti meno l'imprevedibilità della stessa;

b) che la crisi economica non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto.

È opportuno precisare come anche la giurisprudenza di merito, sinora sviluppatasi su detto secondo punto, abbia ritenuto come la semplice condizione di crisi economica non sia di per sé un elemento idoneo a escludere la punibilità del soggetto, dovendosi concretamente verificare se la condizione medesima sia imputabile a una *mala gestio* imprenditoriale e se il sostituto si sia fortemente attivato al fine di fronteggiare la crisi (cfr. al riguardo Trib. di Milano, Uff. G.I.P., 19 settembre 2012; Trib. di Milano, Uff. G.I.P., 7 gennaio 2013; Trib. di Novara, 20 marzo 2013).

§ 4.3.4 La crisi di impresa del sostituto di imposta come forza maggiore esterna: modalità di accertamento del giudice

Non privo di difficoltà risulta l'accertamento, da parte del giudice, di quali sono gli strumenti che il sostituto di imposta deve assumere per fronteggiare la crisi economica, in vista non tanto della prosecuzione dell'attività d'impresa, ma della reperibilità delle risorse necessarie a consentire il corretto e tempestivo adempimento delle obbligazioni tributarie, e quindi evitare la connessa violazione del precetto penale.

Nello svolgere l'accertamento indicato non può ovviamente prescindere dalla qualità di imprenditore che il debitore tributario eventualmente riveste (come nel presente giudizio), dovendosi pertanto tenere conto anche degli strumenti predisposti dalla normativa inerente l'attività di impresa.

Tra le prospettive che si aprono per comprovare la volontà di adempimento all'Erario vi è di certo la messa in liquidazione della società.

Tale strada, pur costituendo un idoneo strumento per la lecita reperibilità delle risorse necessarie, deve tuttavia considerarsi del tutto residuale e, peraltro, non sempre sufficiente.

Nei casi esaminati nel presente giudizio, invece, la messa in liquidazione delle varie cooperative è dipesa esclusivamente dalla impossibilità di pagare altri tipi di debiti gravanti sulle società, non essendosi neanche ipotizzato, da parte degli imputati, che quelli verso il fisco meritassero un tempestivo adempimento alla stessa stregua di quelli con i fornitori o altri soggetti.

Tra le alternative praticabili per far fronte alla crisi economica, sempre nella prospettiva del pagamento dovuto all'Erario, vi dovrebbe essere quella della dismissione del patrimonio (immobiliare o mobiliare/ personale o sociale).

Al riguardo va precisato che in presenza di società deputate per lo più alla gestione di servizi, e quindi in gran parte dei casi prive di beni materiali, così come nel presente giudizio, la dismissione del patrimonio può benissimo avvenire tramite la cessione onerosa a terzi del ramo o dei rami d'azienda (c.d. "asset") della società medesima.

Tali "asset", infatti, costituiscono un bene autonomo, con uno specifico valore di mercato, tale da consentirne una separata cessione.

E' stata questa la scelta assunta da La Cascina e dalla CRI ma, come si vedrà in seguito, al solo fine di depauperarsi.

Altro bene da poter dismettere potrebbero essere le eventuali azioni o quote societarie di cui la società debitrice possa vantare la titolarità. La partecipazione ad altre compagini societarie rappresenta una massa dell'attivo da iscrivere a bilancio, il che ovviamente ne permette la piena cedibilità a terzi.

Come condivisibilmente affermato anche dal tribunale di Novara con la sentenza del 20 marzo 2013, altro strumento astrattamente idoneo potrebbe identificarsi in un aumento del capitale sociale o più in generale in un esborso economico da parte dei singoli soci con proprio patrimonio personale, anche se non obbligatorio da un punto di vista giuridico. Si tratta di condotte certamente meritevoli, però, da parte del giudice ai fini della valutazione della sussistenza o meno della forza maggiore.

Anche la eventuale richiesta di mutui da parte dell'imprenditore per cercare liquidità utili al versamento, pur parziale, all'Erario potrebbe e dovrebbe essere oggetto di esame ai fini che qui si stanno esaminando, ovviamente per le società che hanno la possibilità di accedere al credito con le banche, come era certamente il caso della Cooperativa La Cascina, con 6000 dipendenti, numerosi immobili ed un volume d'affari nel 2004, epoca dell'evasione, pari a 104 milioni di euro.

Nessuna di queste pur praticabili scelte è stata assunta dai legali rappresentanti ed amministratori delle tre Cooperative La Cascina, CRI e Portabagagli per affrontare non solo la loro crisi economica, quanto il reperimento di liquidità necessarie e fare fronte all'obbligo tributario.

Quanto sin qui detto rende evidente come la crisi economica non possa essere, quindi, di per sé considerata un'ipotesi di forza maggiore, quando risulti la possibilità per la società debitrice di predisporre una serie di misure atte a superare la situazione di crisi medesima, diversa dall'utilizzo dalle somme accantonate e non versate al fisco.

Una simile considerazione, tuttavia, non esclude che la crisi economica non possa presentare caratteristiche concrete tali da renderla una forza irresistibile.

La non punibilità del sostituto, pertanto, potrebbe anche essere invocata sotto questo specifico profilo, purché sia dimostrato in giudizio alternativamente:

a) in caso di mancata attivazione, l'assoluta inidoneità degli strumenti a disposizione a far fronte alle specifiche modalità

con cui la condizione di crisi si è manifestata (basti pensare ad esempio a una crisi assolutamente imprevedibile, determinata da un fatto specifico, sviluppatasi in un arco temporale prossimo alla scadenza del termine penalmente rilevante per il versamento delle ritenute), sicché all'idoneità in astratto non corrisponde un'idoneità in concreto;

b) in caso di concreta predisposizione di misure astrattamente idonee (anche al di fuori di quelle sopra richiamate, purché se ne provi l'idoneità), il sopraggiungere di eventi o circostanze che abbiano concretamente inficiato e precluso il superamento della situazione di crisi.

Le prove addotte dai difensori degli imputati non hanno dimostrato nessuna delle due condizioni perché l'evento dell'illiquidità non solo non era un evento eccezionale, ma poteva in concreto essere previsto ed evitato (v. Cass. 6.10.97, n.9041 e Cassaz. Sez 3 sent. 4529 del 4.12.2007 dep. 20.1.2008 riguardante proprio un caso in cui l'imputato aveva addotto, quale causa di forza maggiore, le difficoltà economiche in cui versava l'impresa) ⁴.

⁴ Al riguardo è utile richiamare il condiviso orientamento della Corte di Cassazione allorché ha dovuto affrontare le medesime situazioni di fatto del dissesto finanziario e delle difficoltà di liquidità invocate dalle imprese per scriminare l'omesso versamento di ritenute previdenziali.

Anche se con riferimento a fattispecie diverse da quella in esame, ma individuando una unicità di ragionamento rispetto al caso sottoposto al nostro esame, la Cassazione ha negato la rilevanza, ai fini dell'esclusione del dolo del reato di cui all'art. 10-bis, della situazione di difficoltà economica o di crisi di liquidità del soggetto obbligato, senza tuttavia prenderne in considerazione le cause.

In riferimento alla precedente ipotesi contravvenzionale: Cass. Sez. III, 18 giugno 1999, n. 11694, Rv 215518; Cass. Sez. III, 24 gennaio 1994, n. 4694, Rv 19779;

in riferimento al reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali (art. 2, d.l. 12 settembre 1983, n. 433): Cass. Sez. III, 19 gennaio 2011, n. 13100, Rv 249917; Cass. Sez. III, 25 settembre 2009, n. 38269, Rv 237827, in un caso in cui il reato è stato ritenuto sussistente sebbene fosse stata successivamente accertata l'insolvenza dell'imprenditore.

Sulla non necessità di una esplicita motivazione sull'esistenza del dolo, una volta accertata la volontarietà dell'omissione, Cass. Sez. III, 15 novembre 2007, n. 47340, Rv 238617.

In particolare, appare opportuno segnalare le seguenti massime:

Sez. 3, Sentenza n. 10120 del 01/12/2010

È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (omesso versamento di ritenute certificate) per asserito contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto, da un lato, è irrilevante che la condotta vietata si realizzi in un momento

§ 4.3.5 Le ragioni del rigore giudiziario nelle modalità di accertamento del giudice della crisi di impresa come causa di forza maggiore esterna

Questa digressione, che non vuole costituire un mero esercizio di stile in quanto tale estraneo alla funzione istituzionale del giudice, si ritiene, invece, essenziale per comprendere perché una diversa argomentazione giuridica e fattuale, estensiva della causa di forza maggiore o della involontarietà dell'omissione indiscriminatamente a tutte le ipotesi di illiquidità o di

diverso dalla dichiarazione e, dall'altro, la previsione di uno specifico reato per il mancato pagamento di un debito per imposte sostitutive dovute dal sostituto, e non anche per il mancato pagamento di un debito Irpef o Iva anche se di importo superiore, trova logica e razionale giustificazione nel profilo di indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione.

Sez. 3, Sentenza n. 38269 del 2007

Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali (art. 2, comma primo bis, del D.L. 12 settembre 1983, n. 463, conv. con modd. in L. 11 novembre 1983, n. 638), è configurabile anche nel caso in cui si accerti l'esistenza del successivo stato di insolvenza dell'imprenditore, in quanto è onere di quest'ultimo ripartire le risorse esistenti al momento di corrispondere le retribuzioni ai lavoratori dipendenti in modo da poter adempiere all'obbligo del versamento delle ritenute, anche se ciò possa riflettersi sull'integrale pagamento delle retribuzioni medesime.

Sez. 3, Ordinanza n. 33945 del 05/07/2001

Il reato di omesso versamento di ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori, di cui all'art. 2 del decreto legge 12 settembre 1983 n. 463, convertito in legge 11 novembre 1983 n. 638, sussiste anche nel caso di successivo stato di insolvenza del datore di lavoro, atteso che questi, quale sostituto d'imposta, ha l'obbligo di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da potere adempiere all'obbligo di versamento, anche se ciò possa riflettersi sull'integrale pagamento dei compensi.

Sez. 3, Sentenza n. 11962 del 16/07/1999

Lo stato di dissesto dell'imprenditore - il quale prosegue ciononostante nell'attività d'impresa senza adempiere all'obbligo previdenziale e neppure a quello retributivo - non elimina il carattere di illiceità penale dell'omesso versamento dei contributi. Infatti, i contributi non costituiscono parte integrante del salario ma un tributo, in quanto tale, da pagare comunque ed in ogni caso, indipendentemente dalle vicende finanziarie dell'azienda. Ciò trova la sua "ratio" nelle finalità, costituzionalmente garantite, cui risultano preordinati i versamenti contributivi e anzitutto la necessità che siano assicurati i benefici assistenziali e previdenziali a favore dei lavoratori. Ne consegue che la commisurazione del contributo alla retribuzione deve essere considerata un mero criterio di calcolo per la quantificazione del contributo stesso.

crisi, pur temporanea, delle imprese, porterebbe ad effetti paradossali:

❖ garantire l'impunità proprio agli imprenditori che ritengano il versamento del sostituto di imposta un costo di impresa sebbene si tratti, come precisato, di un tributo da accontonare periodicamente e versare al destinatario finale Erario;

❖ garantire l'impunità proprio agli imprenditori che non rispettino le regole considerando il fisco solo l'ultimo creditore da liquidare;

❖ garantire l'impunità proprio agli imprenditori che non siano capaci professionalmente di valutare i rapporti costi-benefici delle scelte aziendali e di prevedere per tempo le condotte dovute;

❖ garantire l'impunità proprio agli imprenditori che non rendano chiara e leggibile l'attività di impresa per evitare di adempiere agli oneri fiscali oppure inseriscano questi tra le spese da scegliere **discrezionalmente** se sostenere o meno.

Si tratta, in sostanza, di destrutturare l'alibi, rappresentato dai testi della difesa, dell'alternativa secca e senza scampo tra pagare le imposte e pagare le retribuzioni dei soci lavoratori o dei fornitori.

Rendendo queste condotte di fatto non sanzionate, grazie ad un'elastica forbice interpretativa della crisi di impresa, non v'è chi non veda che si determinerebbe, da un lato, la distorsione anche della concorrenza e del mercato, oltre che della tenuta stessa dei diritti di chi vi opera; dall'altro lato, si permetterebbe l'arretramento dei presupposti basilari di una trasparente attività di impresa di uno Stato di diritto a meri elementi di costo da controbilanciare, a piacimento, secondo la situazione del momento.

In questo quadro, ulteriormente aggravato dalla crisi economico-sociale che investe le democrazie avanzate ed il

sistema nel suo complesso, il rigore giurisprudenziale nella valutazione dell'elemento della forza maggiore, astrattamente causativo dell'inottemperanza agli obblighi tributari e contributivi dell'imprenditore, oltre che della sussistenza dell'elemento psicologico, deve essere massimo, al fine di evitare disparità di trattamento che pregiudichino proprio coloro che rispettano i doveri fiscali, la trasparenza dei bilanci, la correttezza del mercato e della concorrenza e, prima ancora, i diritti di chi opera nell'impresa sostenendo costi rilevanti sotto il profilo non solo economico, ma anche sociale.

§ 5 Le singole società

§. 5.1 La **PLURISERVICE SRL (capo 1): De Oliveira Batistao e la questione dell'amministratore formale cd "testa di legno"**

Dall'esame dell'agente operante è emerso che la **PLURISERVICE SRL**, società cooperativa a responsabilità limitata, aveva omesso il versamento delle ritenute dichiarate per l'anno 2004 nella misura di **€ 103.721**.

La Procura di Roma ha individuato come responsabile dell'omissione **De Oliveira Batistao**, cittadino brasiliano irreperibile, per avere rivestito dal 3 marzo al 22 marzo del 2005, data della messa in liquidazione della società, il ruolo di rappresentante legale e dal 22 marzo 2005 anche di liquidatore e firmatario del modello 770.

L'imputato era certamente una "testa di legno" o "uomo di paglia", espressioni utilizzate per definire l'amministratore legale privo di qualsiasi potere di gestione della società e a lui solo formalmente riconducibile.

Infatti, quel che è emerso dalle limitate e meramente formali indagini espletate è che:

. De Oliveira non aveva alcuna conoscenza della gestione della società, né alcun potere decisionale e si era limitato a sottoscrivere gli atti della società riconducibili in via

esclusiva al legale rappresentante, tra cui il modello 770;

. De Oliveira era stato nominato pochi giorni prima della messa in liquidazione della società e pochi mesi prima della firma del modello 770;

. De Oliveira aveva solo firmato il modello 770 ma non aveva avuto alcun ruolo nella società all'epoca in cui dovevano essere operate le ritenute da parte della cooperativa, ovverosia nel 2004.

Nessun accertamento è stato compiuto dalla Guardia di Finanza in ordine a chi svolgesse il ruolo decisionale all'interno della cooperativa.

Sulla responsabilità dell'amministratore formale per le condotte omissive in questa sede contestate, le condizioni necessarie per escludere la responsabilità dell'amministratore della società che ricopre tale carica solo formalmente, sono la prova di *"essere soltanto un 'uomo di paglia' e di non aver scientemente accettato detta situazione"*⁵.

La contumacia dell'imputato, oltre che la grave carenza investigativa, non hanno consentito di dimostrare nessuna delle due circostanze.

Ciononostante sono proprio i dati oggettivi, sopra rappresentati, che consentono di ritenere che il De Oliveira ha subito le condotte omissive realizzate dagli amministratori della società, rimasti sconosciuti per assenza di indagini sul punto.

Con particolare riferimento alla fattispecie oggetto di esame è proprio la costruzione della stessa ad escludere la responsabilità del De Oliveira. Infatti, il mancato versamento delle ritenute operate dal sostituto d'imposta costituisce una

⁵ Così Cassazione 2.2.1999, Piazza, CED 212734

fattispecie penale che si realizza progressivamente, presupponendo l'accantonamento degli importi da parte del sostituto d'imposta che corrisponda compensi a lavoratori o professionisti. Il mancato accantonamento costituisce il primo elemento della fattispecie omissiva addebitabile all'imprenditore. Questi è, infatti, obbligato a versare le somme accantonate, dapprima periodicamente (e questo è il secondo momento di formazione della condotta omissiva) e, infine, a provvedere al versamento nel termine indicato dall'art. 10 bis. Il liquidatore che interviene nell'amministrazione della società a ridosso della scadenza di quest'ultimo termine non può essere obbligato a versare importi che gli amministratori non hanno accantonato all'epoca in cui hanno corrisposto i compensi e che non hanno versato nei termini mensili previsti, se la società, come nella specie vista la liquidazione in corrispondenza dell'accertamento della Guardia di Finanza, non ha la disponibilità finanziaria per provvedervi (in questi termini del tutto condivisibilmente Trib. Milano, 28.4.2011, Giud. Mannucci, imp. Ranghino su www.penalecontemporaneo.it).

Il profilo che determina l'insussistenza della penale responsabilità di De Oliveira per il reato contestato è, quindi, l'indisponibilità di denaro della società, tanto da determinarne la messa in liquidazione, proprio in coincidenza con la sua nomina. Da ciò consegue, quantomeno sotto il profilo della mera logica, che la nomina da parte degli amministratori effettivi della società di un cittadino brasiliano, peraltro resosi irripetibile, a pochi mesi dalla presentazione del modello 770 era funzionale a lasciare indenni i veri domini della cooperativa; era funzionale a mandare in liquidazione una società con anni di crisi alle spalle; era funzionale alla conclusione di una *mala gestio* risalente già al 1998 viste le protratte omissioni del versamento delle ritenute per somme considerevoli.

Si ritiene, quindi, che nel momento in cui era stato nominato nella gestione liquidatoria della cooperativa il De Oliveira aveva di fronte a sé una situazione che non gli consentiva di adempiere agli obblighi fiscali generati e gestiti da altri.

Va dunque esclusa la sussistenza oggettiva della condotta delittuosa contestata, non potendosi configurare in capo all'imputato un obbligo giuridico di adempiere, che, ai sensi dell'art. 40, comma 2° c.p., definisce la condotta omissiva di reato.

In ogni caso può ipotizzarsi una responsabilità di terze persone in relazione alla violazione accertata, che per la sola carenza grave delle indagini espletate non ha portato all'individuazione dell'effettivo responsabile del reato contestato, per cui ci si deve limitare ad assolvere il De Oliveira per non aver commesso il fatto senza trasmissione degli atti al Pm per procedere nei confronti del dominus stante il decorso, per questi, dei termini di prescrizione del reato.

§ 5.2 **FLEGREA SOCIETA' COOPERATIVA: BACCIOTTI AMANDA (capo 9).**

Per questioni di logica, vista l'identità del ruolo rivestito di "testa di legno" dell'amministratrice di questa società, si ritiene di risolvere negli stessi termini assolutori, sopra esposti per il De Oliveira, anche la posizione di Bacciotti Amanda.

Dall'esame dell'agente operante è emerso che la **FLEGREA SOCIETA' COOPERATIVA** aveva omesso il versamento delle ritenute dichiarate per l'anno 2004 nella misura di **€ 57.513**.

La Procura ha individuato come responsabile dell'omissione **Bacciotti Amanda** per avere rivestito dal 3 marzo al 22 marzo del 2005, data della messa in liquidazione della società, il ruolo di rappresentante legale della società e dal 22 marzo 2005 anche di liquidatrice e firmataria del modello 770.

Certamente significativa sarebbe stata la pista investigativa volta a comprendere come mai due società diverse come la FLEGREA e la PLURISERVICE avessero, **negli stessi giorni**, nominato due legali rappresentanti "teste di legno" e fossero state liquidate.

L'operazione aveva visto certamente un'unica regia rimasta del tutto ignota per le carenze già segnalate.

§ 5.3 BLU SOC. COOP: BENEDETTI MARIANNA imputata priva del potere di firma della dichiarazione (capo 2)

Dall'esame dell'agente operante è emerso che la BLU Soc. COOP, aveva sede a ROMA, in Via Capuana 207 e che **Benedetti Marianna** era stata la mera firmataria del modello 770 nonostante l'amministratore ed il legale rappresentante della cooperativa, per ciò solo tenuto a sottoscrivere il modello 770, fosse Tosoni Gianfranco.

L'evasione accertata era stata per l'anno 2004 pari ad € 474.101.

Si ritiene che l'imputata vada assolta per non aver commesso il fatto in quanto non aveva il potere, sotto il profilo nè formale nè sostanziale, di firmare la dichiarazione.

D'altra parte la Guardia di Finanza non ha svolto alcuna indagine in ordine al ruolo rivestito dalla Benedetti all'interno della cooperativa tale da consentire di individuare, quantomeno indirettamente, un suo ruolo sostanziale.

Del tutto incomprensibilmente non è stata esercitata l'azione penale nei confronti del Tosoni, all'epoca dei fatti amministratore e legale rappresentante della cooperativa, quindi unico soggetto tenuto all'obbligo di legge. Ormai i termini di prescrizione del reato per lui sono decorsi cosicchè non viene disposta la trasmissione degli atti al Pm per procedere nei suoi confronti.

**§ 5.4 GENERALE SERVIZI SOCIETA' COOPERATIVA A RL E ARIAL DI
ISABELLA BEHBOUD & C. SAS: BONANNO MARIO E BEHBOUD ISABELLA
(Capi 3 e 11)**

In relazione a dette società, come scritto nella parte relative alle prove raccolte dal PM, non è emerso nulla.

Infatti, l'operante non è stato in grado di riferire alcunchè nè in relazione alle rispettive compagini sociali, nè rispetto a chi avesse il ruolo di amministratore formale o dominus di fatto all'epoca della firma del modello 770, nè altro.

Il giudice ha anche richiesto al Pm di produrre quantomeno l'accertamento informatico eseguito dall'Agenzia delle Entrate relativamente a dette due società, ma neanche di questo vi era traccia nel fascicolo del Pm, cosicchè non puo' che concludersi con l'assoluzione di Bonanno Mario e Behboud Isabella per non aver commesso il fatto mancando la prova che fossero loro i responsabili dell'omissione.

**§ 5.5 SOCIETA' COOPERATIVA PORTABAGAGLI ALLE STAZIONI DI ROMA:
CARDINALI ANTONIO (Capo 5).**

Anche in merito alla "Società Cooperativa Portabagagli alle Stazioni di Roma" (di seguito *breviter*: Cooperativa) l'unico accertamento compiuto in sede di indagini era stato l'esame del modello 770, di cui **Cardinali Antonio** è stato il firmatario il 29 dicembre 2005 (oltre il termine di legge del 30 settembre del 2005), dal quale, unitamente all'accertamento presso l'Anagrafe tributaria, era emerso che il Cardinali Antonio, nella qualità di legale rappresentante (nonché firmatario della dichiarazione del sostituto d'imposta) della Cooperativa, non aveva versato nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (modello 770) le ritenute alla fonte relative ad emolumenti erogati nell'anno d'imposta 2004 per un ammontare complessivo di € 461.545.

Peraltro, mentre dall'Anagrafe tributaria era risultato che il Cardinali fosse l'amministratore ed il legale rappresentante della Cooperativa solo dal 29 aprile 2005, in realtà, dagli atti depositati dalla difesa, è emerso che già il 1° luglio del 2004 il Cardinali fosse stato nominato amministratore, Presidente della cooperativa e quindi suo legale rappresentante, circostanza confermata anche dai testimoni della difesa, Massimiliano Bovi e Giovanni Pecilli (cfr. pp. 6 e 25 del verbale di udienza del 16.4.2013).

A fronte di queste evidenze, la difesa dell'imputato si è sostanzialmente incentrata sulla prova della situazione di crisi economica che la Cooperativa aveva iniziato ad attraversare già a partire dall'anno 2002 e che la stessa avrebbe cercato di fronteggiare adottando tutte le misure che la dirigenza aveva ritenuto idonee al raggiungimento di tale scopo.

Dalla copiosa documentazione depositata, nonché dall'esame dei testimoni della difesa, è emerso, infatti, che la Cooperativa aveva attraversato un periodo di crisi economica e finanziaria che si era protratto per almeno 6 anni (dal 2002 al 2008), costringendo la direzione aziendale a ricorrere, anche se solo nel 2009 - e quindi in modo tardivo rispetto alla condotta contestata - alla procedura della liquidazione coatta amministrativa, avvenuta con Decreto del Ministro per lo Sviluppo Economico del 2 novembre 2009 (cfr. all. 52 della produzione documentale della difesa Cardinali depositata in data 12.3.2010 - di seguito *breviter*: documenti difesa Cardinali).

Avvisaglie della profonda situazione di malessere della Cooperativa erano, infatti, già sorte a partire dall'anno 2002, come si evince anche dal Verbale di Accordo con le Organizzazioni Sindacali del 30 settembre 2002 (cfr. all. 3 documenti difesa Cardinali), in cui si evidenziava che, a seguito delle mutate esigenze del principale committente della Cooperativa, costituito dal "Gruppo Ferrovie dello Stato" (Grandi Stazioni S.p.a., Trenitalia S.p.a., Metropolis S.p.a.) per il quale la Cooperativa svolgeva servizi di c.d.

"facchinaggio", e della conseguente sensibile diminuzione dei servizi affidati in appalto, la Cooperativa non era in grado di garantire ai soci-lavoratori i precedenti livelli occupazionali, vedendosi così obbligata a far ricorso, dapprima, all'istituto del Contratto di Solidarietà, onde poter scongiurare il ricorso a riduzioni di personale, il che, però, aveva comportato una riduzione della percentuale dell'orario lavorativo del 47,36% (-18 ore settimanali delle 38 ore previste dal Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro); ed, in seguito, all'attivazione di una procedura di mobilità nei confronti di 15 lavoratori, autorizzata dal Consiglio di Amministrazione della Cooperativa nella seduta del 25 gennaio 2003, onde evitare lo stato di decozione della medesima, che aveva portato ad una ulteriore riduzione della percentuale oraria di lavoro del 31,58%, come da Accordo con le OO.SS. del 14.2.2003 (cfr. all. 4 documenti difesa Cardinali).

Successivamente le Società del "GRUPPO F.S." avevano comunicato le dimissioni di ulteriori servizi (Servizio Presidio Varco "Auto al seguito"; Servizi di Accudienza a bordo delle carrozze cucetta; Chiusura dei Ferrotel di Roma e di Cassino), costringendo la Cooperativa ad attivare una nuova procedura di mobilità di 6 lavoratori, autorizzata dal C.d.A. della Cooperativa nella seduta del 20 aprile 2004 e concordata con le OO.SS. in data 14.5.2004 (cfr. all. 8 documenti difesa Cardinali).

Nel corso degli anni si erano poi susseguiti ulteriori Accordi con le OO.SS. di categoria che aveva portato ad un'ulteriore riduzione dell'orario di lavoro settimanale pari al 47,36 % (cfr. Verbale di Accordo con le OO.SS. del 27 ottobre 2003 - all. 5 documenti difesa Cardinali), al rinnovo del Contratto di Solidarietà già in essere, il quale era stato prorogato dapprima sino al 14 febbraio 2005 (cfr. Verbale di Accordo con le OO.SS. del 14 febbraio 2004 - all. 6 documenti difesa Cardinali), in seguito fino al 14 febbraio 2006 (cfr. Verbale di Accordo con le OO.SS. del 14 febbraio 2005 - all. 7 documenti difesa

Cardinali), ed infine fino al 31 dicembre 2006 (cfr. Verbale di Accordo con le OO.SS. del 14 febbraio 2006 - all. 15 documenti difesa Cardinali), fino alla messa in mobilità di altri 5 lavoratori (cfr. Verbale di Accordo con le OO.SS. del del 22 novembre 2006 - all. 9 documenti difesa Cardinali).

Ciononostante, la situazione economica della Cooperativa aveva continuato a peggiorare.

Tale perdurante stato di crisi aveva portato l'assemblea ordinaria dei soci del 4 giugno 2004 a deliberare circa l'impossibilità di erogare ai lavoratori la tredicesima e quattordicesima mensilità per gli anni 2002 e 2003 (cfr. all. 12 documenti difesa Cardinali) e nella successiva assemblea dell'8 ottobre 2004 a comunicare una perdita di circa € 500.000,00 al 31 agosto 2004.

Dalla Relazione del Consiglio di Amministrazione della Cooperativa sulla situazione patrimoniale al 30 novembre 2004 (acquisita al fascicolo per il dibattimento all'udienza del 16.4.2013) e dalla Relazione del Collegio Sindacale del 24 gennaio 2005 si evinceva che le perdite dell'esercizio 2003 erano pari ad € 277.402,15, mentre le perdite al 30 novembre 2004 raggiungevano la cifra di € 794.200,52, consolidandosi debiti per imposte per € 2.808.000, dovute ad una riduzione del fatturato del 30%, come emerge, peraltro, dal Verbale di assemblea ordinaria del 4 febbraio 2005 (cfr. all. 14 documenti difesa Cardinali).

Il Consiglio di Amministrazione nella relazione sulla situazione patrimoniale al 30 settembre 2005 aveva stimato una perdita di € 500.000,00 ed un aumento del debito nei confronti dell'Erario.

Infine, va evidenziato che dal bilancio approvato per l'anno 2005 le perdite al 31 dicembre 2005 ammontavano ad € 496.527,00 (cfr. all. 19 documenti difesa Cardinali) e dagli estratti dei conti correnti risultavano costanti scoperti: - € 1.219.454,00 (cfr. Estratto conto corrente n. 151793 anno 2003 - all. 29 documenti difesa Cardinali); - € 766.554,00 (cfr. Estratto conto

corrente n. 151793 anno 2004 - all. 30 documenti difesa Cardinali); - € 1.180.000,00 (cfr. Estratto conto corrente n. 151793 anno 2005 - all. 31 documenti difesa Cardinali); - € 1.119.680,00 (cfr. Estratto conto corrente n. 151793 anno 2006 - all. 32 documenti difesa Cardinali).

Dall'istruttoria dibattimentale è emerso, in conclusione, che i molteplici motivi della crisi aziendale erano in sostanza riconducibili, da un lato, alla mancanza di redditività di alcune commesse ottenute in appalto e, dall'altro, alla cessazione anticipata di alcune delle più importanti attività che la Cooperativa svolgeva a favore del "Gruppo F.S.", eventi questi non del tutto scevri, però, da profili di responsabilità per *mala gestio* societaria e, in alcuni casi, tutt'altro che imprevedibili, in ragione soprattutto del noto processo di ristrutturazione aziendale che il "Gruppo F.S." aveva avviato già da diversi anni.

Emblematica, sotto questo profilo, è la già citata Relazione del C.d.A. della Cooperativa sulla situazione patrimoniale al 30 novembre 2004, approvata e fatta propria dall'Assemblea ordinaria dei soci del 4 febbraio 2005 (cfr. all. 14 documenti difesa Cardinali). Nella stessa si legge che le cause del decremento del fatturato del 30% e del conseguente aumento della perdita di esercizio, che al 30.11.2004 si quantificava in € 801.218,43, fossero da individuarsi nei seguenti fattori:

- 1) diminuzione del volume di affari della cooperativa;
- 2) diminuzione del margine di contribuzione delle commesse;
- 3) aumento degli oneri finanziari;
- 4) stanziamento in bilancio di minusvalenze pregresse sulle immobilizzazioni materiali mai contabilizzate in precedenza;
- 5) rigidità strutturale del costo della manodopera.

Sulle prime due cause di crisi evidenziate dal C.d.A. si è incentrato anche l'esame dei due testi della difesa Cardinali.

Sia il teste Massimiliano Bovi, sia il teste Giovanni Pecilli, infatti, all'udienza del 16.4.2013, hanno individuato le cause

che hanno determinato lo stato di crisi economica della Cooperativa nei seguenti eventi:

1) improvvisa cessazione delle attività di pulizia degli stabili in cui erano ubicati i Ferrotel di Roma e di Cassino (pagg. 8-9 e 27 del verbale di udienza del 16.4.2013 e all. 1 e 2 documenti difesa Cardinali);

2) mancato rispetto da parte della SAES s.r.l. degli Accordi Nazionali che prevedevano - in qualità di impresa aggiudicatrice di una gara per un appalto in precedenza gestito dalla Cooperativa - l'assunzione immediata alle proprie dipendenze del personale della Cooperativa già occupato nello svolgimento di servizi di manutenzione, carica, trasporto e installazione di batterie ai treni, essendo la SAES s.r.l. la società subentrante nel suddetto appalto, vicenda da cui è scaturito anche un contenzioso civile (pagg. 9-10 e 27-28 del verbale di udienza del 16.4.2013 e all. 35,35a e 35b documenti difesa Cardinali);

3) mancati introiti dovuti agli inadempimenti contrattuali da parte del Sig. Giovanni Peduto e, successivamente, dell'Associazione Russky Klub - Associazione Culturale Italo Russa, a cui, con differenti e successivi contratti di affitto di ramo di azienda, era stato concesso in gestione il ramo d'azienda denominato "Ai Rugantini", corrente in Roma e avente ad oggetto attività commerciale destinata all'esercizio di ristorazione (pagg. 10-11 e 30 del verbale di udienza del 16.4.2013 e all. 37,38 e 39 documenti difesa Cardinali);

4) diseconomie derivanti dall'appalto di gestione dei "carrellini self-service" presso la Stazione Termini di Roma e perdita dell'appalto di "manipolazione tessuto non tessuto" (T.N.T.), ossia del cambio delle lenzuola all'interno dei treni notte (cfr. pagg. 12-13 e 31 del verbale di udienza del 16.4.2013).

In presenza di questi e di altri fattori, che costituiscono ordinari rischi di impresa per il solo fatto di operare nel mercato, e che hanno progressivamente ridotto la liquidità aziendale molto al di sotto dei livelli minimi di operatività,

la Cooperativa, all'epoca amministrata e rappresentata dal Cardinali, si è limitata a porre in atto strumenti solo astrattamente idonei a fronteggiare la crisi economica in corso, ma concretamente inadeguati al raggiungimento di tale scopo e, soprattutto, aventi come unica finalità quella di garantire la prosecuzione dell'attività d'impresa, e con essa il pagamento degli stipendi dei soci-lavoratori, e non anche quella della reperibilità delle risorse necessarie a consentire il corretto e tempestivo adempimento delle obbligazioni tributarie, e quindi evitare la connessa violazione del precetto penale.

A questa conclusione è agevole pervenire anche attingendo dal materiale probatorio acquisito agli atti del processo su iniziativa della difesa Cardinali.

Alla pagina 5 della Relazione del C.d.A. della Cooperativa sulla situazione patrimoniale al 30 novembre 2004, si legge, infatti, che **"i debiti fiscali rappresentano il vero problema finanziario della cooperativa, avendo la stessa finanziato negli anni precedenti la gestione economica negativa attraverso il mancato pagamento delle imposte"** (cfr. all. 14 documenti difesa Cardinali), prassi che si è evidentemente ripetuta nell'anno 2005 in relazione all'anno d'imposta 2004, anno in cui, come già evidenziato, si era verificato un ulteriore decremento del fatturato e un conseguente aumento della perdita d'esercizio.

Inoltre, gli stessi testimoni della difesa Cardinali all'udienza del 16.4.2013 riferivano che, a fronte della mancanza di liquidità in cui verteva la Cooperativa, la dirigenza preferiva pagare le retribuzioni ed i contributi ai soci-lavoratori, piuttosto che pagare le somme che erano dovute all'Erario a titolo di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti. In particolare, il teste Bovi Massimiliano alla domanda della Giudice: *"chi era il soggetto che faceva le valutazioni costi-benefici, che decideva paghiamo i lavoratori e non paghiamo l'Iva o altro"* rispondeva *"il signor Cardinali"* (cfr. pagg. 20 e 21 del verbale di udienza del 16.4.2013).

Entrambi i testimoni hanno, altresì, confermato che nell'anno 2004 la Cooperativa aveva effettuato ritenute alla fonte per un importo pari ad € 461.545 che avrebbe dovuto versare all'Erario entro il 30 settembre 2005, termine ultimo previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta e che, invece, la Cooperativa aveva deciso di utilizzare "per pagare sia gli stipendi ai lavoratori, sia per supplire ai diversi ammanchi che arrivavano dai mancati appalti", nonché per pagare qualche fornitore (cfr. pagg. 22-23 e 35-36 del verbale di udienza del 16.4.2013).

Nel corso dell'istruttoria dibattimentale si è, pertanto, formata in modo incontrovertibile la prova che la Cooperativa, nella persona del suo amministratore e rappresentante legale Antonio Cardinali, ha scelto di fronteggiare lo stato di decozione anche omettendo di versare le ritenute alla fonte relative agli emolumenti erogati nell'anno di imposta 2004, utilizzandoli per pagare debiti ordinari.

Ciò detto, non resta che evidenziare il fatto - determinante ai fini del riconoscimento della penale responsabilità dell'imputato - che **la crisi economica così delineata**, per quanto in parte addebitabile a fattori non sempre facilmente prevedibili ed in alcuni casi anche marginalmente connessi ad ipotesi di *mala gestio* societaria, **non può, tuttavia, essere invocata, come richiesto dalla difesa, quale causa di forza maggiore tale da escludere la responsabilità del Cardinali quale sostituto d'imposta per il reato di omesso versamento di ritenute certificate.**

Nel delineare gli elementi strutturali della fattispecie di "Omesso versamento di ritenute certificate", si è già avuto modo di evidenziare al § 4.3 che, nell'ambito dell'art. 10 bis del D.L.vo. n. 74/2000, la condizione di crisi economica non è di per sé sufficiente a escludere la punibilità del sostituto d'imposta, quando non si provi la non imputabilità della crisi economica al sostituto e l'assenza di misure idonee a fronteggiarla.

Nel caso di specie, il suddetto doppio accertamento da parte del Giudice, in concreto ha dato esito negativo, nel senso che è provato che la condizione di crisi economica in cui si è venuta a trovare la Cooperativa Portabagagli alle Stazioni di Roma allo scadere del termine di legge previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (30 settembre 2005) - in occasione della quale la Cooperativa, nella persona del suo legale rappresentante, avrebbe dovuto versare le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti - non fosse del tutto imprevedibile, in quanto la stessa era già iniziata nell'anno 2002 e già negli anni precedenti al 2005 la Cooperativa aveva finanziato la gestione economica negativa attraverso il mancato pagamento delle imposte.

Inoltre, non si può certo escludere che la condizione di illiquidità in cui versava la Cooperativa nell'anno 2005 non fosse imputabile anche alla *mala gestio* imprenditoriale, rintracciabile nelle diseconomie rinvenienti dalla gestione di alcuni servizi per conto del committente "GRUPPO F.S.", come è avvenuto nel caso del servizio di gestione dei cc.dd. "carrellini self-service" della Stazione Termini.

Né tantomeno può affermarsi che il sostituto d'imposta si sia correttamente attivato al fine di fronteggiare concretamente la crisi economica, in vista, non tanto della prosecuzione dell'attività d'impresa, ma della reperibilità delle risorse necessarie a consentire il corretto e tempestivo adempimento delle obbligazioni tributarie, e quindi evitare la connessa violazione del precetto penale. In particolare, la Cooperativa:

a) non ha provveduto a dismettere il proprio patrimonio immobiliare, certamente rappresentato da due cespiti, costituenti altrettanti rami d'azienda, quali il ristorante "Ai Rugantini" e l'agenzia di viaggi "World Travels One", entrambi correnti in Roma;

b) non ha proceduto ad un aumento del capitale sociale, né, tantomeno, ha imposto ai suoi soci un esborso economico, se non nei limiti di esigue ed occasionali riduzioni stipendiali dovute

al ricorso ad istituti quali il Contratto di solidarietà e la mobilità, misure, peraltro, il cui costo è a carico prevalentemente della finanza pubblica;

c) non ha proceduto, in una data antecedente allo scadere del termine penalmente rilevante per il tempestivo adempimento del debito tributario, alla messa in liquidazione della compagine societaria (poi avvenuta ma per cause diverse dal mai avvenuto pagamento delle imposte evase), che, pur precludendo la sopravvivenza della stessa società, avrebbe quantomeno consentito la lecita reperibilità delle risorse necessarie all'adempimento di tutte le obbligazione contratte, senza oltretutto determinare un indebito privilegio di una categoria di creditori (fornitori o lavoratori) a discapito di altre categorie (Erario dello Stato o enti previdenziali).

In conclusione può affermarsi che la punibilità del Cardinali, in qualità di rappresentante legale della Cooperativa Portabagagli alle Stazioni di Roma, si fonda essenzialmente sulla concreta inidoneità degli strumenti da lui predisposti al fine di far fronte alla condizione di crisi economica in cui la Cooperativa si era venuta a trovare, strumenti tra i quali rientrano, nel caso di specie, per l'appunto, anche l'omesso versamento delle ritenute certificate, posto in essere proprio per fronteggiare la crisi economica.

La strumentalità dell'omesso versamento alla sopravvivenza e prosecuzione dell'attività d'impresa è, pertanto, l'inequivocabile segno di una precisa scelta, operata dalla Cooperativa nella persona del suo rappresentante legale, idonea a palesare la consapevolezza e la volontà della condotta omissiva e delle connesse conseguenze lesive.

Antonio Cardinali deve essere, pertanto, dichiarato colpevole del reato ascrittogli, ritenendosi integrata la fattispecie di reato sotto il profilo oggettivo e soggettivo.

Visti gli artt. 133 e 133 bis cp, considerata l'entità dell'evasione in relazione ad un solo anno di imposta, ma ritenuto anche che le somme non versate sono servite

essenzialmente per pagare i soci lavoratori tanto da meritare l'applicazione delle attenuanti generiche, l'imputato va condannato alla pena che si stima equo determinare in mesi sei di reclusione così calcolata: pena base mesi nove di reclusione ridotta ex art. 62 bis cp a mesi sei di reclusione.

Dalla condanna consegue per legge il pagamento delle spese processuali.

Ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000 si applicano le seguenti pene accessorie per il periodo corrispondente alla pena principale:

- a) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- b) incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo;
- c) interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria.

Non sono previsti, invece, limiti temporali per l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria.

Consegue alla condanna anche la pubblicazione di estratto della sentenza sul sito on line del Ministero della Giustizia, visto il richiamo all'art. 36 che al comma 4 cp prevede questa nuova modalità.

Non si ritiene di concedere al Cardinali il beneficio della sospensione condizionale della pena in quanto lo stesso è rimasto contumace, tanto da non fornire elementi di fatto tali da consentire una prognosi favorevole circa la futura astensione dalla commissione di altri reati o della sua estromissione da qualsiasi attività gestionale di aziende, e vista la sua attività di imprenditore che ha ritenuto di risolvere la protratta crisi economica della propria azienda evadendo le imposte, senza porsi minimamente il problema della illiceità di detta condotta.

§ 5.5 La costituzione di società per azioni interamente controllate

Prima di esaminare singolarmente le posizioni della Cooperativa di lavoro La Cascina e della CRI Servizi alle Imprese Soc. Copp. a.r.l., è opportuno affrontare il tema della costituzione di società per azioni interamente controllate, operazione da queste poste in essere nel periodo della maturazione dell'accantonamento poi non versato.

I difensori hanno, infatti, sostenuto che questo fosse l'unico strumento di salvataggio delle aziende.

Si ritiene, al contrario, che detta operazione compri il dolo degli imputati nel sottrarre capitali ai debiti tributari nella sola logica, pur legittima ma da sola non sufficiente, della salvaguardia dell'attività di impresa.

Non è un caso che le difese non abbiano dimostrato o documentato se le controllate abbiano realizzato utili e la loro destinazione.

Anche in astratto la costituzione di società interamente controllate cui conferire interi rami d'azienda non necessariamente determina un incremento degli utili e comunque non assicura la loro percezione a favore della controllante potendo, ad esempio, essere gli stessi destinati a riserva delle controllate in una logica di sottrazione di risorse.

Invece la costituzione di società controllate può al più rilevare, sempre ai fini della non punibilità del sostituto di imposta della controllante, in un'ottica di successiva cessione onerosa a terzi delle quote o delle azioni.

Del resto dai verbali dei Consigli di Amministrazione e delle Assemblee dei soci risulta che la finalità sottesa alla costituzione delle controllate fosse solo questa, cioè il reperimento di capitali di rischio da soggetti terzi (soci non lavoratori) proprio in ragione della natura di cooperative di lavoratori delle controllanti.

L'eventualità da ultimo richiamata indubbiamente, ai fini che qui interessano della non punibilità della condotta in considerazione della qualificazione come forza maggiore della

cirsi di liquidità, richiede tempestività operativa, tale non ritenendosi la costituzione di controllate in prossimità della scadenza del termine penalmente rilevante per il versamento delle ritenute certificate, come avvenuto nella specie.

Una simile circostanza, infatti, preclude in via di fatto o comunque rende notevolmente disagiata una successiva cessione delle quote o delle azioni.

Le considerazioni svolte conducono a privilegiare, qualora davvero si volesse adempiere all'obbligazione tributaria ed i tempi siano ristretti, un'immediata cessione a terzi dei rami d'azienda, piuttosto che intraprendere la tortuosa strada della creazione di controllate, come nel caso in esame.

Nel caso delle società La Cascina e CRI nessuna prova è stata addotta dalle difese circa la strumentalità dell'operazione di cessione al pagamento dei debiti tributari o al miglioramento delle condizioni economiche della controllante al fine di provvedervi, cosicché non può che ritenersi che la devoluzione "gratuita" da parte delle capogruppo di fruttiferi rami d'azienda, in un'esclusiva ottica di salvaguardia dell'attività di impresa, sia avvenuta anche con la contestuale sottrazione di capitali all'adempimento dei debiti tributari.

§ 5.6 CRI SERVIZI ALLE IMPRESE SOCIETA' COOPERATIVA: GIANNINOTO GIOVANNI (Capo 7)

Appurato e non contestato l'omesso versamento delle ritenute operate nel 2004 da parte di Giovanni Ginninoto, nella sua qualità di legale rappresentante della cooperativa CRI Servizi alle imprese a r.l. (da ora in poi CRI), è necessario valutare la concreta punibilità dell'omissione medesima alla luce della prospettazione difensiva secondo la quale essa andrebbe esclusa in ragione del fatto che allo scadere del termine utile per il versamento delle ritenute relative al periodo d'imposta 2004 (30 settembre 2005) la CRI versava in una situazione di crisi

economica tale da precludere una condotta conforme all'art. 10 *bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Prima di procedere all'esame della questione indicata, va preliminarmente precisato (per una maggiore linearità espositiva) quello che è divenuto nel tempo il concreto assetto societario della CRI. Quest'ultima era deputata all'erogazione (specie a favore di pubbliche amministrazioni a seguito di appalto pubblico) di una serie di servizi quali quelli di pulizia, disinfestazione, derattizzazione e facchinaggio, tutti riconducibili a uno specifico ramo d'azienda denominato "Global Service". Per il tramite di altro ramo d'azienda, denominato "Residenze universitarie", la CRI si occupava della gestione di queste.

I due rami d'azienda nel 2004 hanno costituito oggetto di conferimento a favore di due nuove società (Global CRI s.r.l. e G.R.U. s.r.l.), costituite rispettivamente nell'agosto e nell'ottobre 2004 e le cui quote erano interamente detenute dalla CRI. Al di là di queste attività di servizi, la CRI operava anche nel settore della ristorazione (sempre a favore principalmente di pubbliche amministrazioni) per il tramite della distinta società Ristorazione Italiana s.p.a., interamente partecipata dalla stessa CRI.

Ciò premesso, dalla testimonianza resa in udienza da Michele Gallucci, all'epoca dei fatti consulente della CRI e componente del Consiglio di Amministrazione de La Cascina (vedi verbali del CdA allegati 3 e ss della difesa di Gianninoto), emerge come nell'anno 2004 la CRI avesse cominciato a subire la negativa incidenza di una crisi economica, le cui principali cause sarebbero state riconducibili, sulla base di quanto risulta dal verbale dell'assemblea dei soci tenuta il 30 aprile 2004 (all. 2 della memoria depositata dalla difesa di Giovanni Gianninoto), alla difficoltà di ottenere l'incasso dei crediti e alla incapacità del modello cooperativo ad accedere ai finanziamenti bancari.

Sempre dalla testimonianza resa da Michele Gallucci e dal verbale dell'assemblea dei soci sopra richiamato, risulta che su proposta dell'allora Presidente del Consiglio dei Amministrazione della CRI l'assemblea dei soci avesse deliberato in data 20 aprile 2004 a favore di un piano di ristrutturazione aziendale. Tale piano era nel senso di un'ottimizzazione dell'attività svolta dalla cooperativa e di un rapido reperimento di risorse finanziarie, da realizzare in particolare tramite:

a)dismissione delle partecipazioni nella Ristorazione Italiana s.p.a.

b)costituzione di una o più società cui cedere i due rami d'azienda propri della CRI ovvero la diretta cessione a terzi dei rami d'azienda medesimi.

A tal fine l'assemblea dei soci, sempre in data 20 aprile 2004, aveva attribuito all'organo amministrativo ogni potere per provvedere alternativamente alla cessione dei rami d'azienda o alla costituzione di società cui conferire i rami d'azienda.

In virtù dei poteri conferiti il CdA della CRI aveva proceduto nell'agosto e nell'ottobre 2004 alla costituzione di due distinte società (Global CRI s.r.l. e G.R.U. s.r.l.), interamente partecipate dalla CRI. La sottoscrizione delle quote partecipative era avvenuta tramite il conferimento dei due rami d'azienda propri della CRI, che sulla base di perizia stimata presentavano un valore complessivo rispettivamente di € 900.000,00 per quanto riguarda il ramo d'azienda Global Service e di € 225.000,00 per quanto riguarda il ramo d'azienda Residenze Universitarie. Il conferimento così realizzato era andato a coprire l'intero capitale sociale delle due costituenti società (capitale sociale della Global CRI s.r.l. pari a € 900.000,00; capitale sociale della G.R.U. s.r.l. pari a € 225.000,00).

Dal verbale del CdA del 20 ottobre 2004 (all. 4 della memoria depositata dalla difesa di Giovanni Gianninoto) emerge che l'organo amministrativo avesse dato atto di come l'attuazione

del progetto di ristrutturazione industriale stesse procedendo in maniera corretta e di come il completo risanamento societario avrebbe dato i suoi frutti solo nel breve-medio periodo.

Nell'ottobre 2004, come confermato dal teste Michele Gallucci, si era verificato un evento che aveva portato ad un aggravamento della condizione di crisi economica.

In particolare, la Ristorazione Italiana s.p.a. (interamente partecipata dalla CRI) si era vista risolvere un appalto, da poco aggiudicato dal Comune di Roma, a fronte di un inadempimento alla stessa Ristorazione Italiana s.p.a. imputabile per l'avvenuto ritrovamento in un panino sigillato di un insetto. Il CdA della CRI, pertanto, in data 30 maggio 2005, come risulta dal relativo verbale (all. 6 della memoria difensiva presentata dalla difesa di Giovanni Gianninoto), aveva constatato la negativa incidenza della risoluzione contrattuale, vista la connessa e necessaria svalutazione delle partecipazioni azionarie della CRI alla Ristorazione Italiana s.p.a. e della conseguente impossibilità fattuale di dismettere le partecipazioni medesime. La risoluzione del contratto ad opera del Comune di Roma, più in generale, avrebbe determinato, secondo quanto affermato dal teste Michele Gallucci, non solo l'aggravamento della crisi economica, ma anche la concreta impossibilità per il CdA della CRI di proseguire nel piano di ristrutturazione industriale.

All'assemblea del 30 giugno 2005, così come risulta dal relativo verbale (all. 7 della memoria depositata dalla difesa di Giovanni Gianninoto), i soci della CRI avevano conferito mandato al CdA affinché si attivasse per reperire finanziamenti esterni tramite la dismissione di "asset" o di attività aziendali.

All'assemblea straordinaria convocata per il 28 settembre 2005, il Presidente del CdA Giovanni Gianninoto, Presidente e legale rappresentante della CRI a far data dall' 1 gennaio 2005, aveva dato, tra l'altro, atto dell'impossibilità di procedere alla dismissione indicata, a causa della ristrettezza dei tempi e

della concomitante pausa estiva. L'assemblea dei soci nonostante ciò aveva deliberato nel senso della diligente esecuzione del mandato attribuito al CdA. Sempre alla medesima assemblea i soci avevano rigettato la proposta dell'organo amministrativo circa un loro personale apporto economico, tanto da deliberare lo scioglimento della società e la sua messa in liquidazione.

Secondo la prospettazione della difesa, le risultanze probatorie così delineate dovrebbero condurre ad un giudizio di non punibilità dell'imputato, dal momento che l'omesso versamento delle ritenute operate nell'anno 2004 avrebbe la sua ragione nella situazione di crisi economica in cui la CRI si era venuta a trovare. Tale situazione, oltretutto, sarebbe stata adeguatamente fronteggiata, avendo la CRI attuato tutte quelle misure (predisposizione di un piano di ristrutturazione aziendale e costituzione di due controllate) a tal fine astrattamente idonee, ma che in concreto si erano rivelate infruttuose, sì da escludere una dominabilità soggettiva della propria condotta. In definitiva, la crisi economica che aveva colpito la CRI rappresenterebbe, ad avviso della difesa, un'ipotesi di forza maggiore tale da escludere ai sensi dell'art. 45 c.p. la punibilità di Giovanni Gianninoto.

Le conclusioni prospettate non possono trovare accoglimento.

Come già sopra precisato, la forza maggiore è tale qualora presenti il carattere dell'irresistibilità e della non riferibilità all'agente.

Nessuna esaustiva prova al riguardo è stata fornita.

Non risulta provata, in primo luogo, la presenza di circostanze tali da precludere già in astratto il ricorso a misure idonee a far fronte alla crisi economica che ha investito la CRI. Tale crisi, infatti, si è determinata in un periodo (quello del 2004) piuttosto distante dal termine penalmente rilevante per il versamento delle ritenute certificate, sicché vi erano concreti margini di manovra per fronteggiarla.

Sempre agli stessi fini, a nulla rileva la sopravvenuta risoluzione del contratto aggiudicato dal Comune di Roma in

favore della controllata Ristorazione Italiana s.p.a. (interamente partecipata dalla CRI). Tale risoluzione, infatti, ha certamente determinato un aggravamento della condizione di crisi, ma non ne ha totalmente precluso una sfera di controllo da parte della CRI, dal momento che i proventi ricavabili dall'esecuzione del contratto rappresentavano il sessanta per cento dell'intero fatturato della stessa CRI.

Né si può ritenere rilevante, per invocare la causa di forza maggiore, che all'emergere della situazione di crisi la CRI aveva predisposto un piano di ristrutturazione aziendale volto a elidere il deficit patrimoniale verificatosi.

Dubbia in primo luogo risulta la scelta operata dal CdA della CRI circa la costituzione di due controllate cui conferire a titolo sostanzialmente gratuito due fruttiferi rami d'azienda. Il conferimento dei rami d'azienda, infatti, rappresenta l'adempimento dell'obbligo discendente dalla sottoscrizione delle quote di partecipazione alle costituite controllate da parte della CRI, quale esclusiva titolare delle stesse. Il conferimento, pertanto, in alcun modo ha determinato un'immediata liquidità a favore della CRI, dal momento che le quote di partecipazione acquisite, pur confluendo nel patrimonio della stessa, non sono immediatamente utilizzabili ai fini dell'adempimento delle obbligazioni assunte (tra cui quelle tributarie). La costituzione delle controllate, in realtà, potrebbe essere apprezzata solo in vista di una successiva cessione onerosa a terzi delle quote di partecipazione. Come già precisato sopra, il positivo apprezzamento di una simile operazione, tuttavia, è condizionato alla tempestività con cui la cessione delle quote venga concretamente deliberata e realizzata.

A sostegno della correttezza della scelta imprenditoriale, oltretutto, non può essere invocata la possibilità per la CRI di acquisire gli utili eventualmente prodotti dalle due controllate. A parte il fatto che da quanto risulta dai verbali dei consigli di amministrazione una simile ipotesi non è stata

minimamente considerata come fondante la scelta di costituire due controllate, nessuna prova è stata data in giudizio circa un effettivo incremento degli utili e di una loro eventuale destinazione a ripianare il decremento patrimoniale della CRI. Deve, pertanto, ritenersi che le due controllate abbiano prodotto utili in misura pari a quelli già imputabili ai due rami d'azienda conferiti, sì da rendere del tutto superflua la scelta imprenditoriale, e che tali utili non siano stati comunque destinati all'adempimento dei debiti tributari gravanti sulla CRI.

Da quanto sin qui evidenziato risulta, pertanto, palese come sarebbe stata maggiormente idonea, ai fini della valutazione dell' invocata forza maggiore, un'immediata cessione onerosa di uno dei due rami d'azienda che avrebbe consentito la certa acquisizione degli emolumenti necessari al successivo adempimento dell'obbligo tributario. Deve oltretutto tenersi conto che ai fini del versamento delle ritenute certificate sarebbe stata necessaria la cessione del solo ramo d'azienda di minor valore economico (Residenze Universitarie il cui valore è stato stimato al momento del conferimento in € 225.000,00), considerato che le somme dovute a titolo di ritenute certificate ammontavano a € 273.000,00.

Al di là del giudizio relativo alla bontà delle scelte imprenditoriali operate per far fronte alla situazione di crisi, priva di fondamento ai fini della non punibilità risulta la qualificazione della risoluzione del contratto tra la Ristorazione Italiana s.p.a. e il Comune di Roma in termini di evento sopravvenuto tale da rendere prive di qualsiasi efficacia le misure concretamente adottate.

Indubbiamente la risoluzione del contratto, comunque imputabile a un inadempimento da parte della Ristorazione Italiana s.p.a., ha aggravato la situazione di crisi economica già in corso, ma non assurge a evento sopravvenuto che preclude il concreto reperimento di risorse necessarie all'adempimento dei debiti tributari. Essa, con ogni probabilità, ha determinato

l'impossibile prosecuzione del piano di ristrutturazione industriale concretamente predisposto, ma di certo non ha eliso la possibilità di percorrere altre strade atte a consentire l'adempimento dei debiti tributari nel termine penalmente rilevante. In definitiva, la risoluzione contrattuale ha inciso sulla concreta possibilità di proseguire nell'attuazione del piano, atto sostanzialmente alla salvaguardia e alla prosecuzione dell'attività di impresa, ma non ha di fatto escluso il possibile ricorso ad altre scelte imprenditoriali idonee a consentire il versamento delle ritenute operate, di cui non vi è prova.

Del resto, dal verbale dell'assemblea dei soci del 30 giugno 2005 sopra richiamato (all. 7 della memoria difensiva depositata dalla difesa di Giovanni Gianninoto), risulta che il Presidente del CdA, odierno imputato, aveva richiamato l'attenzione dei soci su due possibili alternative per fronteggiare l'aggravarsi della crisi economica:

- a) apporto personale dei soci nelle forme di un contributo straordinario
- b) reperimento di finanziamenti esterni tramite la cessione onerosa delle quote di partecipazione alle controllate neocostituite.

L'assemblea dei soci, escluso un personale apporto, aveva deliberato nel senso di un reperimento esterno di finanziamenti, dando apposito mandato al CdA per provvedere alla dismissione delle quote di partecipazione alle controllate.

La scelta, tuttavia, andava considerata infruttuosa, vista e considerata la ristrettezza dei tempi e la concomitante pausa estiva, così come affermato dal Presidente del CdA della CRI all'assemblea straordinaria dei soci tenuta il 28 settembre 2005. La scelta di cedere a titolo oneroso le quote di partecipazione alle controllate seppure poteva costituire una misura idonea a fronteggiare la situazione di crisi era stata intempestiva da parte dell'organo amministrativo della CRI, presieduto dall'imputato.

Infatti, l'aggravamento della situazione di crisi si era verificato nell'ottobre 2004, il che avrebbe richiesto, nelle more del ricorso presentato avverso la risoluzione del contratto dinnanzi ai competenti organi giudiziari, un'immediata predisposizione di idonee misure, tra cui la cessione delle quote di partecipazione detenute. Una simile scelta, tuttavia, era maturata solo in data 30 giugno 2005, vale a dire a circa 9 mesi di distanza dalla risoluzione del contratto e dal connesso aggravamento della situazione di crisi. Anche a voler prendere in considerazione come data di partenza quella dell'1 gennaio 2005, data di entrata in vigore dell'art. 10 *bis*, il giudizio sull'intempestività non muta, avendo avuto la CRI a disposizione comunque 9 mesi (1 gennaio 2005 - 30 settembre 2005) per attivarsi al fine di reperire, tramite cessione delle quote, le risorse necessarie ad assolvere al debito tributario.

La tardiva scelta sulla cessione delle quote delle controllate ha conseguentemente reso intempestivo anche il ricorso al residuale strumento della messa in liquidazione, la quale, peraltro, non è avvenuta per ripianare i debiti tributari ma si è verificata solo alla data del 28 settembre 2005 (2 soli giorni prima della scadenza del termine penalmente rilevante per il versamento delle ritenute certificate), così come risulta dal relativo verbale dell'assemblea dei soci (all. 8 della memoria depositata dalla difesa di Giovanni Gianninoto).

In conclusione, la crisi economica che ha investito la CRI non è in alcun modo qualificabile alla stregua di una forza maggiore, data l'assenza del requisito dell'irresistibilità. La situazione sarebbe stata agevolmente fronteggiabile tramite il ricorso a idonee misure che, tuttavia, o non son state predisposte o sono state predisposte in maniera tardiva, sicché la loro concreta inutilità non è riconducibile a fattori esterni imprevedibili, ma ad una precisa scelta imprenditoriale miope, oltre che illecita.

Giovanni Gianninoto deve essere, pertanto, dichiarato colpevole del reato ascrittogli, ritenendosi integrata la fattispecie di reato sotto il profilo oggettivo e soggettivo.

Visti gli artt. 133 e 133 bis cp e stante l'ammontare della somma evasa ma considerata la particolare situazione che aveva determinato il venire meno dell'appalto con il Comune di Roma tale da meritare l'applicazione delle attenuanti generiche, l'imputato va condannato alla pena che si stima equo determinare in mesi sei di reclusione così calcolata: pena base mesi nove di reclusione ridotta ex art. 62 bis cp a mesi sei di reclusione.

Dalla condanna consegue per legge il pagamento delle spese processuali.

Ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000 si applicano le seguenti pene accessorie per il periodo corrispondente alla pena principale:

- a) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- b) incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo;
- c) interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria.

Non sono previsti, invece, limiti temporali per l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria.

Consegue alla condanna anche la pubblicazione di estratto della sentenza sul sito on line del Ministero della Giustizia, visto il richiamo all'art. 36 che al comma 4 cp prevede questa nuova modalità.

Non si ritiene di concedere al Gianninoto il beneficio della sospensione condizionale della pena in quanto lo stesso è rimasto contumace, tanto da non fornire elementi di fatto tali da consentire una prognosi favorevole circa la futura astensione dalla commissione di altri reati o della sua estromissione da qualsiasi attività gestionale di aziende, e vista la sua attività di imprenditore che ha ritenuto di risolvere la crisi

economica della propria azienda evadendo le imposte, senza porsi minimamente il problema della illiceità di detta condotta.

**§ 5.7 COOPERATIVA DI LAVORO LA CASCINA SOCIETA' COOPERATIVA PER
AZIONI: FEDERICI GIORGIO (Capo 10)**

§ 5.7.1 Il materiale probatorio

L'unico accertamento compiuto dalla Guardia di Finanza, come sopra scritto, è consistito nell'esame del modello 770, di cui **Federici Giorgio** era stato il firmatario il 30 settembre del 2005.

Dall'anagrafe tributaria risultava che questi fosse legale rappresentante della cooperativa dal 29 aprile del 2002, oltre che Presidente della stessa.

L'evasione accertata era stata per l'anno 2004 pari ad € 1.689.390

All'udienza del 9/4/2013 veniva sentito il teste a difesa, Gualandri Marco, il quale riferiva quanto segue:

- La Cascina, società cooperativa per azioni con 6000 dipendenti, è una holding capogruppo di società che operano nel settore della ristorazione collettiva e del global service; il gruppo è costituito anche dalle controllate operative Vivenda s.p.a. e La Cascina Global Service s.r.l.;
- nel periodo compreso fra il 2001 ed il 2003 la cooperativa La Cascina subiva una grave crisi finanziaria riconducibile a due cause principali: i ritardi con cui la P.a., principale cliente della società, provvedeva ai pagamenti e l'aumento dei costi di produzione. Pertanto, con assemblea del 30/6/2003, veniva predisposto un piano quinquennale finalizzato al riassetto del gruppo ed al rilancio delle attività dello stesso. In particolare, si deliberava la dismissione di attività

collaterali, con conseguente valorizzazione della principale attività di ristorazione. Quindi, si procedeva (nel 2004 e nel 2006) alla costituzione di società di capitali, controllate dalla capogruppo, Cooperativa La Cascina, e partecipate dalla stessa rispettivamente al 70% e al 100%;

- nonostante la predisposizione del suddetto piano di riassetto, La Cascina non riusciva ad ottenere, in tempi brevi, i risultati sperati. I ricavi, infatti, scendevano da 170 a 127 milioni di Euro. Si rendeva necessario, quindi, operare delle scelte imprenditoriali che si traducevano nella volontà di dare continuità all'azienda, affrontando *"prima le esigenze a breve termine e poi le esigenze a medio e lungo, a breve significava pagare il personale piuttosto che i debiti verso l'Inps"*. Infatti, posto che La Cascina, relativamente al fisco, era in una posizione debitoria e creditoria aspirava ad una compensazione e cercava di ottenerla dialogando con i vertici dell'Agenzia delle Entrate.

All'udienza del 10/5/2013 veniva acquisita agli atti la consulenza tecnica redatta dalla dottoressa Oriana Battistoni, all'esito del suo esame nel corso del quale venivano rappresentate le condizioni di illiquidità de La Cascina per giungere alle conclusioni finali a sostegno della tesi difensiva di omesso versamento di quanto dovuto determinato *"soltanto da forza maggiore"*.

In particolare era esposto che:

- nel periodo compreso fra il 1995 ed il 2000 la Cooperativa di Lavoro La Cascina s.p.a. effettuava rilevanti investimenti in settori diversi da quello tradizionalmente svolto i quali, non sortendo i risultati sperati, determinavano una situazione di difficoltà economica successivamente aggravata: *"dall'enorme ritardo con il quale la Pubblica Amministrazione provvede al riconoscimento e al pagamento dei servizi in regime d'appalto"* e

“dall’aumento dei costi operativi, in particolare dei costi per gli acquisti di derrate e forza lavoro”;

- a partire dal 2003, allo scopo di emergere dalla situazione di difficoltà economica e finanziaria, la Cooperativa procedeva alla ridefinizione delle proprie attività e ne avviava una riorganizzazione che conduceva, da un lato alla creazione di due nuove società di capitali: Vivenda s.p.a. e La Cascina Global Service s.r.l., in cui venivano conferite le singole imprese; dall’altro alla diversificazione dei servizi offerti (Allegati 3-8);

- dalla medesima data (2003), nell’intento di regolarizzare la propria posizione debitoria nei confronti del fisco, la società:

- ❖ in data 16/6/2003 presentava condono per omessi versamenti (ai sensi dell’articolo 9 bis l. 289/2002) per regolarizzare i debiti relativi ai tributi IRAP e ritenute dichiarati e non versati fino al 30/6/2001 (Allegato 11);

- ❖ in data 31/5/2004 reiterava la presentazione del condono per regolarizzare i tributi IRAP e ritenute, dichiarati e non versati fino al 31/12/2003 (Allegato 12);

- ❖ nel corso del 2005 iniziava a valutare la possibilità di presentare domanda di transazione fiscale ex articolo 3, comma 3 D.L. 138/2002;

- ❖ in data 3/4/2007 presentava presso l’Agenzia delle Entrate proposta di compensazione dei debiti tributari con i crediti di forniture e servizi nei confronti della stessa Pubblica Amministrazione (Allegato 13). Conseguentemente, Equitalia Gerit s.p.a. (con raccomandata del 7/8/2007, Allegato 14) richiedeva l’elenco dei crediti maturati e maturandi, nonché degli immobili di proprietà della Cooperativa (Allegati 15-16) e procedeva al pignoramento dei crediti e ad iscrizione di ipoteca sugli immobili (Allegati 17-18);

- ❖ in data 14/2/2008 La Cascina presentava agli Uffici Finanziari proposta di transazione fiscale ex articolo 182 bis e ter L.F. Quindi, si addiveniva alla stipula della transazione stessa in data 26/2/2009 (Allegato 19).

Con specifico riferimento alla condotta di omesso versamento delle ritenute operate nell'anno 2004 per complessivi Euro 1.689.390,00, l'organo amministrativo della società, nella persona di Federici Giorgio:

- ❖ indicava nei Modelli 770 tutte le ritenute effettuate;
- ❖ deliberava con assemblea del 30/6/2003 un piano quinquennale di riassetto del gruppo (Allegato 6);
- ❖ predisponeva la vendita di cespiti e partecipazioni le cui trattative si concludevano nel 2005 e 2006;
- ❖ versava una parte delle ritenute operate nel 2004, dopo aver provveduto alla retribuzione dei propri dipendenti,;
- ❖ costituiva nel 2004 la società di capitali Vivenda s.p.a. nell'intento di attrarre capitali di soggetti terzi.

All'udienza del 12/6/2013 veniva depositata memoria difensiva nella quale, dopo un sintetico riepilogo circa la posizione processuale di Federici Giorgio, si illustravano i ricavi della società dal 2002 al 2005.

La tesi difensiva, circa l'impossibilità dell'adempimento da parte del Federici per la grave crisi economica che aveva investito la società, non può essere accolta per i motivi di seguito indicati che, per ragioni di migliore comprensione, vengono esplicitati separatamente.

§5.7.2 La non imputabilità della crisi al ritardato pagamento dei crediti della pubblica amministrazione

Sulla base degli elementi di fatto emersi si ritiene di potere escludere che la situazione di illiquidità che ha investito la Cooperativa di Lavoro La Cascina s.p.a. possa essere qualificata in termini di imprevedibilità ed imputabilità ai soli ritardi della P.A. nei pagamenti dovuti, come prospettato dalla difesa.

Dagli atti acquisiti emerge, infatti, che l'iniziale situazione di crisi economica e finanziaria è eziologicamente riconducibile a soluzioni imprenditoriali, rivelatesi successivamente errate, adottate nel periodo compreso fra il 1995 ed il 2000.

E' la stessa consulenza difensiva che sostiene che il ritardo con cui la P.A. provvedeva ai pagamenti determinava esclusivamente "un appesantimento della gestione finanziaria ed economica della cooperativa" (così pag. 11).

Dette conclusioni risultano confermate dall'analisi della tabella riepilogativa dei crediti della Cooperativa (Allegato 9 della produzione documentale del Federici) in cui sono specificamente indicati:

-i crediti vantati dalla Cooperativa, nei confronti della P.A. e dei privati, nel periodo compreso fra il 30/6/2000 e il 30/6/2006;

-i giorni medi di incasso.

Ora, premesso che nella tabella allegata dalla difesa manca l'indicazione dei giorni medi di incasso relativa proprio all'anno 2004 concernente il processo, dalla considerazione complessiva dei dati in essa riportati si evince che i crediti della P.A. venivano incassati dalla società mediamente in 158 giorni, cioè in circa 5 mesi, cioè in un lasso di tempo che, sebbene sintomatico di una innegabile ma anche notoria disfunzione dell'apparato amministrativo, era comunque prevedibile da parte di un imprenditore come il Federici, normalmente parte nei contratti d'appalto stipulati con la P.A.

Peraltro, si rileva che l'incidenza del ritardo nel pagamento dei crediti da parte dell'amministrazione tende a perdere rilevanza, in ordine alla situazione di crisi, qualora si consideri che dalla tabella citata risulta un ammontare tendenzialmente costante dei crediti.

Quest'ultimo dato è indicativo del fatto che, man mano, quantomeno di semestre in semestre, **la società riusciva comunque a recuperare il credito più antico vantato nei confronti della P.A.**

Si pensi, al riguardo, che al 30 giugno 2004 La Cascina vantava:

crediti verso la pubblica amministrazione pari ad € 22.214.380,

crediti verso privati pari ad € 13.883.868

fondi pari ad € 3.434.943,

ma nell'anno precedente, cioè al 30 giugno 2003, vantava il triplo dei crediti verso la P.A. e il doppio dei crediti verso privati cosicché, considerato il termine di adempimento di circa cinque mesi da parte dei debitori - come indicato dalla difesa -, nel 2004 La Cascina avrebbe dovuto ricevere, complessivamente dai creditori, € 83.000.613 765 (inclusi i fondi), di cui ben € 62.992.334,00 dalla sola P.A.

In base a quanto descritto si ritiene di poter affermare che:

- l'inadempimento dell'obbligazione tributaria non è riconducibile in via esclusiva alla mancanza di liquidità derivante dall'inadempimento di pubbliche amministrazioni;
- in ogni caso, posta la già rilevata prevedibilità dei ritardi nell'incasso di quanto dovuto dalla P.A., oltre che il recupero dei crediti già maturati, non ricorre nel caso di specie quel carattere di eccezionalità ed imprevedibilità che vale a connotare l'invocata esimente della forza maggiore.

Né può valere, per giungere a diverse conclusioni, la giurisprudenza di merito depositata dalla difesa, concernente tutte pronunce emesse non da giudici del dibattimento ma da giudici delle indagini preliminari (dei Tribunali di Milano e di Firenze) che, con motivazioni piuttosto sintetiche sia in fatto che in diritto, danno conto solo dei crediti verso la P.A. vantati dalle società appartenenti agli imputati, ma non anche del volume di affari delle stesse, delle operazioni compiute dalle società negli anni precedenti e successivi all'evasione di imposta, di tutte le operazioni eseguite dai rispettivi imputati nell'epoca in cui il debito tributario si era formato, della consistenza patrimoniale sia delle società che dei loro legali rappresentanti, ecc., così non consentendo la necessaria valutazione in concreto:

a) dei requisiti di eccezionalità ed imprevedibilità che qualificano la forza maggiore, a tal fine non essendo sufficiente la mera presenza di crediti vantati dalla società, pur consistenti, nei confronti della P.A.;

b) dell'attivazione/attivabilità di strumenti alternativi per adempiere l'obbligo tributario da parte degli imputati.

§ 5.7.3 L'inidoneità, in concreto, delle misure adottate per fronteggiare la crisi economica e finanziaria

La consulenza tecnica depositata ripercorre in modo analitico e dettagliato le attività poste in essere da La Cascina per fronteggiare lo stato di crisi. Tuttavia, si rileva che in essa si fa riferimento, prevalentemente, da un lato ad iniziative deputate ad affrontare il debito con l'erario riferibile ad un momento storico diverso rispetto a quello di cui all'imputazione; dall'altro, ad attività realizzate solo in un periodo successivo al momento di consumazione del reato (30 settembre 2005).

In particolare, avuto riguardo agli strumenti azionati per raggiungere una soluzione con il fisco che potesse essere idonea a ridurre il debito tributario accumulato, ci si riferisce:

- ai condoni presentati in data 16/6/2003 e in data 31/5/2004, relativi, rispettivamente, a tributi e ritenute dichiarati e non versati fino al 30/6/2001 e al 31/12/2003, esulanti dalla fattispecie contestata all'imputato (allegati 11 e 12), ma dimostrativi del fatto che, **pur quando la società era in attivo, come negli anni menzionati, con ricavi superiori ai costi, non pagava le imposte dovute**, tanto da dover fare ricorso ai condoni;
- alla proposta di compensazione e alla transazione stipulata ai sensi dell'articolo 186 bis e ter L.F., risalenti rispettivamente al 3/4/2007 e al 26/2/09, quindi, successive alla consumazione del reato in oggetto (allegati 13-19).

Invece, in relazione alle attività poste in essere nel periodo di cui al capo di imputazione se ne rileva la loro intempestività ai fini di reperire immediata liquidità, utile ad adempiere all'obbligazione tributaria.

Infatti, nonostante lo stato di crisi si fosse già manifestato nel 2000, solo a partire dal 2003 l'organo amministrativo della società aveva iniziato a vagliare la necessità di predisporre un piano di riassetto del gruppo.

Con assemblea del Consiglio di Amministrazione del 22/5/2003 (Allegato 3), la Cooperativa aveva predisposto un primo progetto di costituzione di società per azioni in cui conferire la "Divisione Ristorazione Collettiva" e con successiva assemblea dell'11/6/2003 aveva deliberato un piano quinquennale (che sarà definitivamente approvato in data 30/6/2003, Allegato 6), finalizzato al raggiungimento del riequilibrio finanziario (Allegato 4).

Con specifico riguardo alle operazioni programmate dalla Cooperativa, dall'analisi del verbale di assemblea del 19/6/2003 (Allegato 5) emerge che la società aveva deliberato una serie di attività straordinarie (cessioni di rami d'azienda, dismissione di beni e partecipazioni, costituzione di s.p.a., pagina 136 del bollato) volte a garantire un risultato tangibile dal punto di vista degli introiti solo sul lungo periodo, quindi, non idonee, in concreto, ad evitare il determinarsi dell'accumulo di un ingente debito nei confronti dell'erario.

La conclusione cui perviene questo Tribunale trova conforto, oltre che nella deposizione della teste Battistoni, la quale ha testualmente affermato che *"già nel 2001 era chiaro, per chi fa un minimo di analisi dei propri budget a venire, che le prospettive non sarebbero state rosee"*, anche nella consulenza tecnica, lì dove si legge: *"ovviamente, attese le dimensioni del gruppo e la necessità principale di salvaguardare i numerosi posti di lavoro riferibili al gruppo stesso, il piano non poteva che prevedere operazioni straordinarie (cessioni, fusioni, scorpori, etc.) complesse che tecnicamente non potevano*

oggettivamente realizzarsi in tempi brevissimi" (pag. 30 punto a).

L' assoluta inidoneità delle operazioni programmate, poi, si manifesta laddove si consideri che solo nel 2005 e nel 2006, ossia in un periodo in cui il reato ascritto al Federici era già consumato, si concludevano le vendite che garantivano introiti alla società.

Peraltro, confrontando il dato che risulta dalla consulenza tecnica secondo cui *"il fatturato complessivo de La Cascina è passato da 127 milioni di Euro del 2004 a 197,7 milioni di Euro del giugno 2008"* (p. 11), con quanto riportato nella memoria difensiva depositata in data 12/6/2013 in cui si legge che nel 2004 e nel 2005 la società presentava una perdita rispettivamente pari ad Euro 6.916.467 ed Euro 749.709 (p. 10), emerge in modo evidente come le operazioni programmate nel 2003 siano state finalizzate esclusivamente a garantire la continuità dell'attività imprenditoriale, senza prendere in alcuna considerazione la necessità di reperire nel più breve tempo possibile la liquidità necessaria a fronteggiare il debito nei confronti del Fisco.

La stessa dottoressa Battistoni nella sua deposizione ha affermato, infatti, che l'organo amministrativo della società, nonostante avesse preso atto della situazione di grave illiquidità, si era risolto a non cedere immediatamente perché altrimenti *"la società sarebbe stata costretta a svendere"*.

Né si ritiene, per le medesime ragioni, che possa valere ad integrare misura idonea a fronteggiare la crisi la creazione di una nuova società di capitali, sia pure partecipata dalla capogruppo.

Infatti, nonostante la costituzione della Vivenda s.p.a., società di capitali costituita dalla Cooperativa La Cascina nel 2004 e partecipata al 70%, fosse finalizzata ad attrarre partner finanziari interessati ad acquisire partecipazioni di minoranza, ciò si realizzerà solo nel 2005 quando entrerà nel capitale

della nuova società Invitalia s.p.a. (Società a partecipazione statale) con una partecipazione del 30%.

Si ribadisce, perché significativo ai fini valutativi, che non sono stati depositati né l'atto costitutivo della Vivenda spa, né altri atti utili ad accertare chi ne facesse parte e con quali poteri; così come nulla è stato dimostrato dalla difesa di quale fosse la misura in cui detta operazione di cessione avesse inciso sulla capogruppo o per assolvere i propri obblighi tributari o, quantomeno, per non impoverirla.

Le considerazioni fin qui svolte impongono una precisazione.

Valutare l'idoneità concreta delle misure adottate dall'imprenditore per fronteggiare lo stato di crisi economica non significa, come pure sostenuto da una parte minoritaria della dottrina, oltre che dai difensori degli imputati, tramutare da dolosa in colposa la responsabilità penale ex articolo 10 bis D.Lgs. 74/2000. Piuttosto, rappresenta la corretta applicazione dei principi e criteri elaborati dalla giurisprudenza in tema di dolo eventuale (compatibile con il dolo generico che connota la fattispecie in esame).

In particolare, il presupposto dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria è rappresentato dal versamento di una certa somma di denaro. Infatti, solo intervenuto il pagamento assoggettato a ritenuta sorge nel sostituto d'imposta l'obbligo di versamento.

Partendo da questo dato, la Corte di Cassazione (già durante la vigenza dell'abrogata L. 516/82) ha più volte affermato che nel momento in cui è chiamato ad effettuare i pagamenti l'imprenditore deve agire in modo tale da potere successivamente adempiere ai propri obblighi tributari, che sorgono in quello stesso istante, anche se possono essere adempiuti in un momento successivo.

L'imprenditore, quindi, deve porsi al riparo dal rischio di trovarsi, alla scadenza del termine previsto per il versamento delle ritenute, nell'impossibilità di adempiere.

Peraltro, il legislatore, in sede di formulazione della fattispecie incriminatrice, ha ritenuto opportuno prevedere la soglia minima dell'omissione punibile superiore a € 50.000,00.

Ebbene, nella valutazione e nell'accertamento processuale dell'accettazione del rischio di omettere il versamento, assumono fondamentale rilievo proprio le manovre programmate e concretamente attuate dall'imprenditore.

La responsabilità penale, quantomeno a titolo di dolo eventuale, infatti, deve essere affermata in tutti i casi in cui dal processo emerga, come nel caso di specie, che l'accettazione del rischio non deriva da imprudenza, ma piuttosto da una precisa scelta imprenditoriale.

Quanto sin qui affermato trova conforto nel fatto che La Cascina aveva provveduto a pagare solo in parte le ritenute operate nel 2004, convogliando il resto degli introiti verso la soddisfazione di altri debiti; quindi l'omissione non era causalmente riconducibile ad un evento eccezionale, ma era la conseguenza di una consapevole scelta imprenditoriale.

Questa conclusione è corroborata dalla deposizione del teste Gualandri, il quale ha affermato che *"sostanzialmente è stata fatta una scelta che mirava a soddisfare le esigenze più a breve, che significava personale, fornitori e tributi correnti"*. Scelta imprenditoriale, che, peraltro, risulta anche in contrasto con la gerarchia dei crediti privilegiati delineata dall'articolo 2752 c.c.

Federici Giorgio deve essere, quindi, dichiarato colpevole del reato ascrittogli, ritenendosi integrata la fattispecie di reato sotto il profilo oggettivo e soggettivo.

Visti gli artt. 133 e 133 bis cp, considerato l'ammontare assai rilevante dell'omissione ma anche che l'importo di cui all'imputazione è stato ricompreso nella transazione fiscale prevista dall'articolo 182 ter L.F. e che per detta transazione la società cooperativa La Cascina sta provvedendo regolarmente al pagamento delle rate concordate sono concedibili le attenuanti generiche e l'imputato va condannato alla pena che si

stima equo determinare in un anno di reclusione così calcolata: pb un anno e otto mesi di reclusione ridotta ex articolo 62 bis cp.

Dalla condanna consegue per legge il pagamento delle spese processuali.

Ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000 si applicano le seguenti pene accessorie per il periodo corrispondente alla pena principale:

- a) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- b) incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione;
- c) interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria.

Non sono previsti, invece, limiti temporali per l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria.

Consegue alla condanna anche la pubblicazione di estratto della sentenza sul sito on line del Ministero della Giustizia, visto il richiamo all'art. 36 che al comma 4 cp prevede questa nuova modalità.

Si ritiene di concedere al Federici il beneficio della sospensione condizionale della pena nella prognosi favorevole che si asterrà dal commettere altri reati, vista non solo l'attivazione successiva per l'adempimento di quanto dovuto, ma anche considerato che una parte del debito era stato versato regolarmente al momento della scadenza tributaria, a riprova che, diversamente dagli altri imputati, non utilizzava l'evasione come strumento gestionale.

La complessità delle questioni e il numero delle società esaminate determina la riserva sul deposito dei motivi in 40 giorni.

P. Q. M.

Omissis