

**Tribunale di Milano, 11 giugno 2013,  
Est. Mannucci, imp. C.**

**Il processo.**

Con decreto di giudizio immediato del 25.7.2012, F. C. (dichiarato irreperibile in occasione della notifica dell'avviso di conclusione delle indagini) è stato rinviato al giudizio della prima sezione del Tribunale di Milano per rispondere del reato di cui all'art. 10 *ter* d. l.vo 74/2000, per non avere versato l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2006, pari a 854.940 euro.

Il reato è contestato come commesso in OMISSIS il 27.12.2007, termine previsto per il pagamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo.

Alla prima udienza dibattimentale del 13.5.2013 C. è stato dichiarato contumace, e tale è rimasto anche all'odierna udienza.

Alla medesima prima udienza le parti hanno chiesto l'acquisizione, ai sensi dell'art. 493, comma 3° c.p.p., degli atti contenuti nel fascicolo del P.M., non avanzando ulteriori istanze istruttorie. Il giudice ha acquisito gli atti d'indagine e rinviato per la discussione all'udienza dell'11.6.2013.

All'odierna udienza il giudice ha dichiarato chiusa l'istruttoria dibattimentale e le parti hanno così concluso:

- P.M.: affermazione della penale responsabilità dell'imputato in ordine al reato a lui ascritto e condanna alla pena di 1 anno di reclusione.
- Difesa: assoluzione dell'imputato per non avere commesso il fatto; in subordine condanna al minimo della pena, previa concessione delle attenuanti generiche e dei doppi benefici.

Il giudice, all'esito della camera di consiglio, ha pronunciato sentenza con la lettura del dispositivo.

**La contestazione.**

C. è accusato di non avere versato, quale titolare della Alfa, l'IVA dovuta relativamente al periodo d'imposta 2006, ammontante a circa 855.000 euro.

Il reato è contestato come commesso il 27.12.2007, termine di scadenza per il pagamento dell'acconto IVA per l'anno d'imposta 2007 (espressamente indicato all'art. 10 *ter*).

Nel definire la contestazione è opportuno rilevare che l'avviso di conclusione delle indagini emesso dal P.M. nei confronti dell'imputato indicava una responsabilità concorsuale di C., amministratore della Alfa dal 2001 e fino al 18.12.2007, con N. O., successore dell'imputato nella carica di legale rappresentante, assunta nel dicembre 2007 e mantenuta fino al fallimento. La circostanza è rilevante in quanto il giudice ritiene che a C.

sia contestata la violazione dell'art. 10 *ter* in concorso con O., ancorché la posizione di quest'ultimo sia stata definita (presumibilmente con l'archiviazione) nelle indagini preliminari.

### **Le prove acquisite e l'accertamento del fatto.**

La contestazione a C. trova fondamento nella denuncia dell'AdE dell'1.10.2009.

L'ufficio di OMISSIS dell'AdE comunicò alla Procura della Repubblica di Milano che da un controllo del modello Unico/2007 della società Alfa era emerso che la stessa non aveva versato l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa all'anno d'imposta 2006.

Nella denuncia dà atto che C. era il firmatario della dichiarazione dei redditi modello Unico 2007 ed era legale rappresentante della società, dichiarata fallita il 18.12.2008.

Dalla dichiarazione fiscale del 2007 emerge che C. fu indicato come "rappresentante firmatario della dichiarazione", peraltro presentata in via telematica, nonché rappresentante della stessa dal 31.12.2001 al 18.12.2007.

Dall'analisi della dichiarazione fiscale risulta che l'IVA dovuta, pari a 854.940 euro, non fu versata, né nel termine del 27.12.2007, né successivamente.

In data 14.7.2009 a C. fu personalmente notificato l'avviso di irregolarità.

Sotto il profilo oggettivo è indubitabile la sussistenza del reato contestato.

La società Alfa non versò l'IVA dovuta relativamente all'anno d'imposta 2006, indicata nell'importo di cui alla contestazione nella stessa dichiarazione fiscale.

L'unica questione prospettata dalla difesa concerne la riconducibilità a C. dell'omissione.

E' certo che C. era il legale rappresentante all'epoca della presentazione della dichiarazione fiscale, ma risulta dalla visura camerale acquisita che cessò dalla carica il 3.12.2007, quando fu nominato amministratore N. O.. La modifica della carica di legale rappresentante fu iscritta nei registri della Camera di Commercio il 18.12.2007, cioè meno di 10 giorni prima della scadenza del termine di commissione del reato.

Per questo la contestazione del reato è stata originariamente formulata in concorso nei confronti di C. e O..

Risulta infatti che l'avviso di conclusione delle indagini fu notificato a entrambi gli originari indagati e, all'esito dello stesso, O. chiese di essere sottoposto all'interrogatorio.

In data 26.4.2012 O. rese dichiarazioni finalizzate a escludere la propria responsabilità nella condotta contestata, ammettendo di avere assunto la carica di amministratore della società tra la fine di novembre e i primi giorni di dicembre del 2007 su proposta di F. C.. Questi era l'amministratore "storico" della Alfa, che O. conosceva in quanto da tempo cliente della Beta, da lui stesso detenuta.

O. accettò la proposta di C. in quanto la Alfa era licenziataria di alcuni importanti marchi nel settore dell'abbigliamento, con ottime prospettive commerciali di rilancio dell'attività in quel momento in crisi. Il giorno stesso dell'atto di acquisto delle quote, O. versò 3 milioni di euro quale corrispettivo per l'acquisizione del 20% della società e realizzò alcune operazioni manageriali finalizzate ad ampliare la rete di distribuzione.

Contestualmente ridusse il numero dei dipendenti della Alfa (eccessivo rispetto alle necessità) da 70 a 35, così ponendo le basi per un suo rilancio.

Nel giugno 2008, al momento della presentazione del bilancio dell'anno d'imposta 2007, O. si rese conto tuttavia che la società aveva un debito con l'Erario che sfiorava i 20 milioni di euro; accertò la falsificazione delle dichiarazioni IVA degli anni precedenti al 2007 e verificò l'esistenza di debiti per l'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute d'acconto per circa 6 milioni di euro. A quel punto incaricò uno studio di commercialisti di effettuare la verifica contabile, accertando una situazione di irregolarità "gravissima". Preso atto della situazione, incaricò lo stesso studio di ripresentare le dichiarazioni fiscali per gli anni dal 2004 al 2006 e di predisporre un bilancio di chiusura al fine di chiedere il fallimento.

Con specifico riferimento alla dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2006, O. dedusse che, considerato il brevissimo periodo temporale dall'assunzione della carica alla decorrenza del termine per il pagamento, non poté rendersi conto dell'inadempimento risalente alla precedente gestione.

Si è rievocato il contenuto delle dichiarazioni di O. (la cui posizione è stata evidentemente stralciata dal P.M. con presumibile richiesta di archiviazione) perché le stesse (sulla cui attendibilità non possono essere prospettati dubbi) sono rilevanti al fine di valutare la responsabilità di C..

L'imputato assunse l'amministrazione della Alfa nel 2001 e la gestì fino al dicembre 2007. Le dichiarazioni rese sul punto da O. sono riscontrate dalle annotazioni sulla visura storica camerale acquisita dall'AdE.

C. presentò la dichiarazione fiscale modello Unico 2007 relativa all'anno d'imposta 2006, dal quale risultava l'IVA dovuta pari all'importo oggetto di contestazione.

In prossimità della decorrenza del termine previsto dall'art. 10 *ter* d. l.vo 74/2000, l'imputato cedette la gestione della società a O., che era il legale rappresentante al 27.12.2007.

Con riferimento alla contestazione oggi giudicata, va valutato che il mancato versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione fiscale costituisce una fattispecie penale che si realizza "progressivamente", presupponendo l'accantonamento degli importi dovuti per l'IVA. 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 *ter*.

Ciò che la difesa ha contestato è unicamente l'attribuzione del reato all'odierno imputato, in considerazione della sua cessazione dalla carica prima del 27.12.2007.

Pare al Tribunale che gli elementi sopra detti indichino inequivocabilmente che l'imputato debba rispondere dell'omissione in contestazione, nonostante egli non rivestisse formalmente, alla data di consumazione del reato, la carica di amministratore.

C. è infatti il soggetto che amministrò la società, ricoprendo la carica di legale rappresentante, dal 2001 a quasi tutto il 2007 e alla sua gestione è addebitabile l'IVA dovuta.

Appare del tutto evidente – ad avviso del giudice – che la nomina di un liquidatore “in limine” ai termini per la dichiarazione, pur determinando formalmente la dismissione della qualifica formale di amministratore, non può esonerare lo stesso da responsabilità in concorso con il soggetto che, senza conoscere la situazione di irregolarità della società, aveva assunto la carica meno di un mese prima della scadenza del termine per il versamento dell'imposta.

Nella giurisprudenza di legittimità la configurabilità del concorso di persone nel reato omissivo tributario è affrontata con riguardo all'ipotesi del prestanome e dell'amministratore di fatto della società, ovvero di chi, in prossimità della scadenza del termine previsto per la configurabilità del reato omissivo dismette la carica di amministratore nel tentativo di attribuire a chi subentra la responsabilità per la condotta omissiva.

Il caso qui giudicato è in parte diverso perché C. è stato l'amministratore legale e l'effettivo dominus della società per molti anni (come detto dal 2001 al novembre 2007) ed è stato il responsabile delle “gravissime” (come le ha definite O.) irregolarità fiscali accertate dal nuovo amministratore, tra cui l'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute del sostituto d'imposta.

La sua responsabilità a titolo di concorso, con riguardo al mancato versamento dell'IVA dovuta per l'anno d'imposta 2006, si fonda sulle condotte realizzate a partire dal 2006 e fino al novembre 2007. L'imputato omise di versare mensilmente l'IVA dovuta, realizzò alcune falsificazioni delle dichiarazioni finalizzate a evitare l'accertamento delle irregolarità e dei mancati versamenti delle imposte, cedette la società a un terzo che fino a quel momento era estraneo alla stessa società.

Il suo contributo causale alla realizzazione del reato omissivo, consumato quando O. era legale rappresentante della società, fu decisivo per la realizzazione del reato, atteso che C. contribuì alla progressiva formazione del debito d'imposta che O. non si rese neanche conto essere sussistente alla data di scadenza del 27.12.2007.

Con riferimento alla vicenda qui giudicata vi è un ulteriore profilo che consente di attribuire a C. la responsabilità a titolo di concorso in relazione al reato omissivo contestato.

Nel suo interrogatorio del 26.4.2012 O. riferì infatti che solo nel giugno 2008 si era reso conto che C. aveva falsificato le dichiarazioni fiscali degli anni precedenti al 2007, tra cui quella oggetto di contestazione e che, comunque, non gli aveva prospettato l'esistenza di una situazione debitoria della società nei confronti dell'Erario.

La condotta che O. riferì a C. configura, a parere del giudice, l'inganno che, ai sensi dell'art. 48 c.p., consente di ritenere il soggetto formalmente obbligato al versamento dell'IVA non punibile.

Della fattispecie di cui all'art. 48 c.p. sussistono tutti gli elementi:

⊙ la condotta ingannatoria realizzata da C. nei confronti di O., consistita nel predisporre una situazione contabile falsa che non consentiva al nuovo amministratore di ritenere l'esistenza del debito tributario;

- ⊙ l'errore sul fatto che costituisce il presupposto del reato, cioè l'esistenza del debito IVA relativa all'anno d'imposta 2006;
- ⊙ la non punibilità dell'agente, per carenza del dolo, in relazione all'omesso versamento dell'IVA;
- ⊙ la riferibilità a C. (persona che determinò O. a commettere il reato) dell'omissione.

Ricapitolando, dunque, sussistono tutti gli elementi per affermare – sotto il profilo materiale – la responsabilità penale del C., a titolo di concorso con O. (la cui posizione è stata stralciata e verosimilmente definita con un'archiviazione), per il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto punito dall'art. 10 *ter* d. lgs. 74/2000.

La condotta omissiva contestata è stata, infatti, materialmente commessa dall'*intraneus*, oltretutto dal soggetto che, all'epoca in cui il fatto si è consumato, era tenuto al versamento dell'IVA nella sua qualità di legale rappresentante della Alfa (lo stesso O., appunto): sicché non si pongono nel caso di specie i dubbi di compatibilità con il principio di legalità evidenziati, in dottrina, in riferimento all'interscambiabilità dei ruoli tra l'*intraneus* e l'*extraneus* nell'ipotesi di concorso nel reato proprio.

Non appare, invero, problematica neppure la circostanza che, come evidenziato poc'anzi, l'autore materiale del reato non fosse punibile in applicazione dell'art. 48 c.p., e dunque per difetto di dolo.

Il nostro ordinamento ritiene infatti sufficiente, ai fini del concorso di persone in un reato commesso da altri, che la condotta atipica posta in essere dal partecipe acceda ad un fatto tipico, senza che sia necessario che lo stesso sia anche antigiusuridico, colpevole e/o punibile. Lo dimostra la disciplina dell'art. 119 co. 1 c.p., il quale, stabilendo che “le circostanze soggettive le quali escludono la pena per taluno di coloro che sono concorsi nel reato hanno effetto soltanto riguardo alla persona cui si riferiscono”, implicitamente ammette che si possa configurare un concorso di persone nel reato anche in presenza di cause di giustificazione personali (come l'uso legittimo delle armi di cui all'art. 53 c.p.), di scusanti (come le cause che escludono l'imputabilità previste dagli artt. 85 ss., l'errore determinato dall'altrui inganno di cui all'art. 48 c.p., la forza maggiore di cui all'art. 46 co. 2 c.p., lo stato di necessità determinato dall'altrui minaccia di cui all'art. 54 co. 3 c.p.) o di cause personali di non punibilità (come, ad es., le immunità diplomatiche).

Alla luce della teoria cd. dell'accessorietà minima accolta dagli artt. 110 ss. c.p., a nulla rileva, dunque, che la condotta punita dall'art. 10 *ter* d. lgs. n. 74/2000 sia solo materialmente attribuibile ad O., senza che egli possa essere concretamente chiamato a rispondere del suddetto reato in difetto del momento rappresentativo del dolo.

Quanto al contributo causale della condotta atipica del C. alla realizzazione del fatto di reato, lo stesso si estrinseca, come si è detto, dal mancato accantonamento delle somme necessarie al versamento dell'IVA, nella predisposizione di una rappresentazione contabile falsa e, infine, nella cessione della società (e della carica di amministratore) a soggetto del tutto ignaro dell'esistenza del debito tributario.

### **L'elemento psicologico.**

Il dolo generico di C. è provato sulla base della condotta materiale accertata.

Egli presentò infatti la dichiarazione IVA nella quale era determinato l'ammontare dell'imposta dovuta e omise di versarla fino al dicembre del 2007, non comunicò a O. l'esistenza del debito tributario e, pertanto, concorse consapevolmente alla realizzazione della condotta omissiva.

### **Le pene.**

Passando a determinare il trattamento sanzionatorio, ritiene questo giudice che C. non meriti il riconoscimento delle attenuanti generiche. L'entità dell'imposta evasa è significativo e anche l'atteggiamento tenuto in prossimità della scadenza configura un comportamento che esclude la possibilità di riconoscimento delle attenuanti generiche.

La pena può essere determinata in misura intermedia rispetto ai limiti edittali, considerata l'entità non irrilevante dell'imposta non versata.

La pena va determinata in 1 anno di reclusione.

Segue la condanna di C. al pagamento delle spese processuali e alle sanzioni accessorie previste all'art. 12 d. l.vo 74/2000.

Lo stato di incensuratezza e il fatto accertato consentono il riconoscimento dei benefici della sospensione condizionale della pena e della non menzione.

**p.q.m.**

Visti gli artt. 533, 535 c.p.p.,

**dichiara**

F. C. colpevole del reato a lui ascritto, e lo

**condanna**

alla pena di 1 anno di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali.

Visto l'art. 12 d. l.vo 74/2000,

**applica**

a C. le pene accessorie indicate nell'articolo.

Visti gli artt. 163 e 175 c.p.,



**riconosce**

a C. i benefici della sospensione condizionale e della non menzione della condanna.

Visto l'art. 544, 3° comma c.p.p.

**fissa**

il termine di 60 giorni per il deposito della motivazione.

Milano, 11 giugno 2013

Il giudice