

### Fatto e diritto

Con decreto emesso ex art. 555 c.p.p. in data 26 marzo 2010, il P.M. in sede citava dinanzi a questo Tribunale, nel proc. pen. in oggetto, M.A.R., in atti generalizzato, imputato del delitto di cui all'art. 10-ter DLgs. 74/2000, meglio specificato in rubrica.

Alla odierna udienza, nella contumacia dell'imputato, le parti concludevano come da verbale di udienza.

All'esito della camera di consiglio, il Tribunale emetteva sentenza di assoluzione nei confronti dell'imputato, in relazione alla contestazione ascritta, con la formula "*perché il fatto non costituisce reato*", pubblicando il provvedimento previa lettura del dispositivo.

Evidenziata la piena utilizzabilità degli atti acquisiti, non emergendo prove inutilizzabili perché patologiche in quanto assunte "*contra legem*", né nullità che inficino atti processuali, osserva il Tribunale che, all'esito della istruzione dibattimentale [produzione documentale del P.M.], la penale responsabilità dell'imputato in ordine al delitto ascritto non può essere affermata per le ragioni che si espongono.

Preliminarmente, è necessario evidenziare che sussiste la competenza per territorio di questa A.g., in via sussidiaria individuata, ex artt. 18 comma 1 DLgs. 74/2000, 8 c.p.p., nel luogo dove il reato è stato accertato (essendo non applicabile il criterio del luogo della consumazione del reato, in quanto trattasi di reato omissivo e il versamento degli acconti IVA può avvenire presso qualsiasi concessionario delle imposte, dunque in qualsiasi parte del territorio dello Stato).

La fattispecie incriminatrice contestata nel presente procedimento penale è stata introdotta nell'ordinamento giuridico ad opera dell'art. 35 comma 7 d.l. 4.7.2006 n. 223, conv. in L. 4.8.2006 n. 248, e punisce la condotta omissiva dell'imprenditore, il quale, dopo avere (auto)dichiarato il reddito annuale imponibile ai fini IVA, abbia omesso di versare all'erario l'imposta dovuta, entro il termine stabilito dalla legge, coincidente con quello per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (nel caso di specie, sulla base della normativa tributaria, da individuarsi nel giorno 27 dicembre 2006). Nel caso di specie, l'imputato, nella qualità di legale rappresentante di [Omissis] s.r.l., ha omesso di versare l'acconto IVA pari ad Euro 131.050,00 dovuta sulla base della sua stessa autodichiarazione relativa all'anno di imposta 2005. Non è stata fornita dall'Accusa la prova delle modalità di presentazione della dichiarazione IVA [se espletata mediante sistema telematico o meno]. Nel dubbio, dovrà essere prescelta la forma più favorevole all'imputato, dunque quella della presentazione non per via telematica [all'epoca dei fatti possibile in alternativa, anche per la possibilità di depositare il modello unico, comprensivo della dichiarazione dei redditi].

Trattasi, al di là del dato letterale, di un delitto proprio e di mano propria o a soggettività ristretta, laddove richiede che la condotta materiale sia posta in essere personalmente - nel caso di specie - dal legale rappresentante della società. Dal punto di vista materiale si tratta di un reato omissivo proprio a termine, istantaneo, che si consuma contestualmente alla scadenza del termine per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo a quello della dichiarazione annuale (il ritardato versamento rileva ex art. 13 DLgs. 74/2000).

In particolare, ad avviso di questo Tribunale, il delitto in contestazione ha natura di delitto di pura condotta [formale] piuttosto che di evento materiale, dovendosi ritenere che nei reati omissivi propri un evento in senso naturalistico non esista. Ne consegue che l'omissione è parte integrante della condotta, che difetta un nesso di causalità, che

l'elemento psicologico del dolo generico dovrà investire esclusivamente, ma interamente, l'articolazione del reato sotto l'aspetto materiale. Ed invero, la condotta presa in considerazione dalla fattispecie di reato presenta una particolarità: essa sembra svolgersi in due momenti, il primo dei quali, quello del deposito della (auto)dichiarazione annuale IVA, a contenuto commissivo-attivo, l'altro, quello finale del versamento dell'acconto, puramente omissivo. A ben guardare, non manca chi afferma che la prima parte della condotta (omessa dichiarazione) integri piuttosto un presupposto del reato, in difetto del quale la fattispecie di cui all'art. 10-ter DLgs. 74/2000 lascerebbe spazio ad altra figura criminosa (art. 5 DLgs. *cit.*, in presenza del superamento della soglia di punibilità), trattandosi di un adempimento comunque obbligatorio, anche in assenza di redditi; ma in contrario deve essere osservato che l'obbligatorietà dell'adempimento non è necessariamente sinonimo di sussistenza di un reato (se non si supera la soglia di punibilità, l'omessa dichiarazione è rilevante solo dal punto di vista tributario), ed inoltre si dimentica che i presupposti del fatto sono elementi o antecedenti logico-giuridici, positivi o negativi, anteriori alla esecuzione del fatto di reato, necessari per la sua sussistenza ma indipendenti dalla condotta del reo.

Nel caso dell'art. 10-ter DLgs. 74/2000, la condotta attiva di (auto)dichiarazione annuale è atto dell'imprenditore, sebbene obbligatorio dal punto di vista tributario e, per il legislatore penale (e a differenza di quello tributario), non costituisce un mero dato formale, ma si riempie di contenuto, laddove è necessario che in essa il contribuente indichi come dovuta una imposta il cui ammontare superi certe soglie individuate dal legislatore. Sotto altro ma connesso profilo, sebbene l'elemento psicologico del delitto ascritto all'imputato sia il dolo generico, questo non esclude che oggetto del momento rappresentativo e volitivo del reo debba essere l'intero fatto di reato descritto dalla norma, siccome comprensivo del momento commissivo così come di quello omissivo della condotta mista ivi descritta.

Isolare il secondo momento, facendo leva sulla natura istantanea del reato, che si consuma all'atto della scadenza del termine per il versamento dell'acconto, incentrando sul segmento omissivo della condotta l'intera offensività della fattispecie, determina un "*vulnus*" del principio di colpevolezza così come accolto dall'art. 27 comma 1 Cost. e fatto proprio dalla giurisprudenza costituzionale, con la sola esclusione delle condizioni estrinseche di punibilità [Corte Cost. 368/1988; 1085/1988].

In altre parole, si vuol dire che, sin dal momento dell'autodichiarazione annuale e fino alla omissione penalmente rilevante del pagamento degli acconti IVA, la condotta dell'imputato deve essere sorretta dalla piena consapevolezza del rischio della sanzione penale, quale conseguenza della condotta complessiva imposta all'obbligato con l'Erario. Ne consegue che, nel caso in cui il legislatore introduca nell'ordinamento una fattispecie di reato fino a quel momento inesistente e mai esistita, il principio di colpevolezza può dirsi rispettato soltanto se l'intera condotta descritta risulti sorretta, perlomeno nei suoi elementi iniziale e finale (il dolo intermedio si presume), dalla piena consapevolezza che, così agendo, il soggetto attivo rischia di incappare nelle sanzioni penali ivi previste. Quanto appena detto, è rilevante nel caso di specie, dove l'imputato risulta avere presentato la dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2005 prima che la norma dell'art. 10-ter DLgs. 74/2000 entrasse in vigore, mentre la successiva scadenza del 27.12.2006 ricade sotto la vigenza della nuova fattispecie.

E' appena il caso di dire che la rivalutazione, sul punto, della precedente giurisprudenza di questo Tribunale, è figlia delle riflessioni indotte dalla recentissima ordinanza Corte Costituzionale n. 319 del 20.10.2010, la quale, seppure senza entrare nel merito della questione, sollecita il giudice "*a quo*" ad una interpretazione dell'art. 2 comma 1 c.p. compatibile con il dato costituzionale, alla stregua del diritto vivente. Né può obiettarsi che, anche in assenza dell'art. 10-ter DLgs. 74/2000, l'obbligato inadempiente verso il fisco sarebbe comunque incappato nelle relative sanzioni tributarie, sicchè egli avrebbe dovuto in ogni caso modulare la propria condotta in modo tale da rendere possibile, alla scadenza, gli adempimenti di legge, accantonando le necessarie riserve.

Ed infatti, a prescindere dalle questioni sollevate dalla difesa, relative alla impossibilità di

ordinaria, ex L. 472/1997, le seconde risultano garantite a livello costituzionale, ai sensi dell'art. 27 commi 1 e 3 Cost., il quale pretende che l'intero fatto di reato sia rimproverabile al suo autore e sia da questi dominabile e controllabile. Il principio di personalità dell'illecito penale, così inteso, impone, con riferimento applicativo al caso di specie, che il cittadino contribuente sappia sin dal primo momento della propria condotta attiva, presa in considerazione dalla fattispecie di reato, che non ottemperando agli obblighi tributari, in presenza del superamento di una determinata soglia di punibilità, verrà punito. Questo, lo metterà nelle condizioni di valutare l'opportunità di accantonare immediatamente una somma di denaro congrua per far fronte agli obblighi tributari, nella consapevolezza piena delle conseguenze penali in caso contrario.

Se, al contrario, la normativa incriminatrice sopravviene tra il momento del deposito della dichiarazione annuale IVA e il termine per il pagamento dell'imposta, va da sé che il contribuente non viene posto nelle condizioni di sapere che, non accantonando tempestivamente quanto dovuto, rischierà non già una semplice sanzione amministrativa, quanto piuttosto una pena affittiva di natura criminale; e non sarà stato posto nelle condizioni di autodeterminarsi in senso conforme alla legge penale, ovvero di scegliere consapevolmente di trasgredire il precetto penale, andando incontro alle relative e più gravi conseguenze per la propria persona, anche anella prospettiva dell'art. 13 e dell'art. 25 comma 2 Cost..

In altre parole, e per concludere, una interpretazione dell'art. 2 c.p. difforme da quella qui patrocinata, collide inevitabilmente con gli artt. 25 comma 2 e 27 commi 1 e 3 Cost., perché il fatto di reato verrebbe addossato all'imputato in assenza di un chiaro e completo monito rivolto dal legislatore ai consociati, rappresentando la sanzione penale una sorta di "sorpresa" non preventivabile al principio della condotta di autodichiarazione (con superamento della soglia di punibilità) divenuta [successivamente] penalmente rilevante, siccome agganciata unicamente al fatto omissivo del mancato pagamento entro il termine perentorio stabilito dalla legge. In presenza di condotta mista, parte rilevante dal punto di vista amministrativo-tributario, parte rilevante in sede penale, non vi può essere dubbio che, al di là di assai sterili accenti formalistici, quale quello incentrato sul dato della consumazione del reato, soprattutto se di natura omissiva, l'intera fattispecie concreta debba avere avuto luogo sotto il vigore della norma penale incriminatrice.

Si consideri, sotto questo profilo, che anche il primo segmento della condotta, relativo alla autodichiarazione, contiene adesso importanti elementi costitutivi del reato, rappresentando le soglie di punibilità un aspetto strutturale del fatto, basate sulla stessa dichiarazione del contribuente, che non possono di certo essere lasciate ad un "limbo" privo di rilevanza penale [come nel caso di specie, dove l'autodichiarazione è stata presentata quando l'art. 10-ter DLgs. 74/2000 non era vigente]. Ritenendo diversamente, si finisce con il punire il reo per un fatto che non era almeno in parte penalmente rilevante nel momento in cui la condotta è stata tenuta, ed ancor più per aspetti della condotta di sicura pregnanza ed offensività, che tuttavia ricadono al di fuori della norma incriminatrice quanto al *tempus commissi delicti*. Infine, non può essere di ostacolo alla interpretazione come sopra patrocinata, la ordinanza Corte Costituzionale n. 224 del 19.7.2011, che ha rigettato la questione di legittimità costituzionale della fattispecie incriminatrice oggetto del presente procedimento penale sotto l'assai limitato e distinto angolo visuale dell'art. 3 Cost., stante il ristretto tempo per il versamento concesso al contribuente negli anni d'imposta 2005-2006. Per le sue esposte ragioni, l'imputato deve essere mandata assolta dal delitto a lui ascritto per difetto di colpevolezza, con la formula corrispondente.

**P.Q.M.**

Letto l'art. 530 c.p.p.;

Assolve M.A.R. dal delitto a lui ascritto, perché il fatto non costituisce reato.