

N. 1077/20 R.G.N.R.  
N. 184/23 R.G.



**REPUBBLICA ITALIANA**  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

**TRIBUNALE DI PESARO**  
IN COMPOSIZIONE MONOCRATICA PENALE

**Il Giudice, Dott.ssa Michela Versini**

alla pubblica udienza del 20/02/2024, ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

nei confronti di :

[redacted] nata [redacted] a [redacted] IVI residente via della [redacted], difesa dall'avv. Arturo Pardi del Foro di Pesaro, difensore di fiducia

**LIBERA ASSENTE**

**IMPUTATO**

a) Del reato p. e p. dall'art. 3 D.Lgs 74/2000 perché, in qualità di legale rappresentante della società "[redacted]" con sede a [redacted] (PU) via Einaudi, 114/1 al fine dei evadere l'imposta sul valore aggiunto, avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indicava, nelle dichiarazioni annuale relative a detta imposta, per l' anno 2015, con un' I.V.A. evasa pari Euro 56.963,32 e I.R.E.S. per € 65.862,00, superiori a Euro 30.000,00 e gli elementi passivi fittizi sottratti all'imposizione per € 239.500,00 superiore al 5 per cento degli elementi attivi indicati in dichiarazione (€ 1.722.713,00 \* 5% = € 86.135,65).

In Fano (Pu) il 07/09/2016, data di presentazione della dichiarazione Modello IVA 2016 relativo al periodo di imposta 2015.

b) Del reato p. e p. dall'art. 3 D.Lgs 74/2000 perché, in qualità di legale rappresentante della società "[redacted]" con sede a [redacted] via Einaudi, 114/1 al fine dei evadere l'imposta sul valore aggiunto, avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indicava, nelle dichiarazioni annuale relative a detta imposta, per l' anno 2017, con un' I.V.A. evasa pari Euro 30.229,70 e I.R.E.S. per € 42.241,000, superiori ad

N. 132 SENT.

del 20/02/2024

DEPOSITATA IL  
20/5/2024

**IL CANCELLIERE**

Avviso deposito con estratto ex art. 548 CPP comunicato al P.G.

il

N. Reg.Com.Atti

Avviso deposito con estratto ex art.548 CPP notificato a

il

**IRREVOCABILE il**

Pesaro \_\_\_\_\_

TRASMESSO ESTRATTO ESECUTIVO IL

N. R.ES.P.M.

N. CAMP.

SCHEDA IL

Euro 30.000,00 e gli elementi passivi fittizi sottratti all'imposizione per € 158.000,00 superiore al 5 per cento degli elementi attivi indicati in dichiarazione (€ 1.746.976,00 \* 5% = € 87.348,80).

In Fano (Pu) il 10/10/2018, data di presentazione della dichiarazione Modello IVA 2018 relativo al periodo di imposta 2017.

Con l'intervento del Pubblico Ministero [redacted], come da delega esibita, dell'avv. Arturo Pardi del Foro di Pesaro, difensore di fiducia dell'imputato

Il P.M. chiede, ritenuta la continuazione, la condanna alla pena di anni tre di reclusione

Il difensore dell'imputata chiede l'assoluzione con qualsiasi formula, in subordine, minimo della pena.

### MOTIVAZIONE

[redacted], in qualità di legale rappresentante della [redacted] era rinviata a giudizio, per rispondere dei due reati sopra riportati, all'esito dell'udienza preliminare del 14.03.2023.

All'udienza del 26.05.2023, assente l'imputata, veniva dichiarato aperto il dibattimento ed erano ammessi i mezzi di prova richiesti dalle parti.

All'udienza del 28.11.2023, stante il mutamento della persona del giudice, era disposta la rinnovazione della dichiarazione di apertura del dibattimento ed era confermata, su conforme richiesta delle parti, l'ordinanza di ammissione dei mezzi di prova; si procedeva, quindi, all'esame dei testimoni [redacted]

[redacted] chiesti dal Pubblico Ministero, con l'acquisizione degli avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Pesaro per gli anni di imposta 2015 e 2017 emessi nei confronti della [redacted]

All'udienza del 20.02.2024, veniva acquisita una dichiarazione scritta dell'imputata, nulla opponendo il P.M., e si procedeva alla audizione del consulente tecnico della difesa [redacted] dei testi a scarico [redacted]

[redacted] esaurita l'istruttoria e dichiarata l'utilizzabilità degli atti acquisiti al fascicolo del dibattimento, le parti procedevano alla discussione, rassegnando le rispettive conclusioni così come in epigrafe trascritte.

All'esito della Camera di Consiglio, si pronunciava la presente sentenza, dando lettura del dispositivo e riservando un termine di giorni novanta per il deposito della motivazione.

Ritiene il giudicante che le emergenze processuali non consentano di affermare con certezza la responsabilità dell'imputata per i reati in contestazione.

[redacted] quale legale rappresentante della società [redacted] di avere indicato nelle dichiarazioni annuali relative agli anni di imposta 2015 e 2017 elementi passivi fittizi, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, avvalendosi di documenti falsi ed altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento ed indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Come emerge dai documenti, ai quali hanno fatto riferimento anche i testi [redacted] funzionari presso l'Agenzia delle Entrate di Pesaro, il procedimento penale trae origine da una verifica fiscale svolta dall'Agenzia delle Entrate per il periodo di imposta 2017 nei confronti della [redacted] società della quale l'imputata è legale rappresentante e che svolge attività di vendita al dettaglio di articoli di pelletteria e valigeria.

Nell'anno 2017, l'attività di articolava in tre punti di vendita e la società effettuava anche consistenti vendite on line, sia attraverso propri siti internet, sia attraverso siti di e-commerce.

I funzionari dell'Agenzia delle Entrate, escussi in dibattimento, hanno riferito di avere analizzato le scritture contabili della società, tenute dallo studio del dott. [redacted], e di avere riscontrato alcune rilevazioni di costi, a fronte di corrispondenti uscite di cassa, non conformi alla pratica ragionieristica, in quanto un acquisto dovrebbe avere come contropartita una variazione finanziaria passiva sul conto "debiti v/fornitori" e non direttamente un'uscita di cassa; alla loro esplicita richiesta di fornire le fatture di acquisto, l'imputata non era stata in grado di produrre documentazione contabile utile per attestare la regolarità delle operazioni contestate.

Hanno aggiunto che altri elementi dai quali avevano desunto l'intento di inserire costi non sostenuti al fine di ottenere un risparmio di imposta erano rappresentati: dalla ripetitività degli importi, sempre in "cifra tonda" e quasi sempre dello stesso identico importo; dalla data delle registrazioni, sempre a fine mese; dalla causale "varie" utilizzata, scorretta rispetto alle regole di ragioneria.

I testi hanno poi dichiarato che la stessa analisi era stata fatta anche per l'anno di imposta 2015 ed hanno quantificato l'importo evaso relativamente a tale periodo in € 122.825,32, mentre con riguardo al periodo di imposta 2027 in complessivi € 72.470,70.

Nella dichiarazione datata 19.02.2024 a firma dell'imputata, prodotta dalla difesa ed acquisita in atti, la [REDACTED] ha sostenuto che le voci di costo inserite nelle scritture contabili erano reali, per quanto forfettarie; ha spiegato che in quegli anni le attività da svolgere erano numerose poiché la società gestiva 4 negozi ed un sito di vendite on line, per cui ella effettuava diversi viaggi in varie regioni d'Italia per effettuare gli ordinativi di merce presso i fornitori o partecipava a fiere, pagando i costi di trasporto (carburante, pedaggio autostradale, vitto e alloggio) per lo più in contanti prelevati dagli incassi dei punti vendita; ha affermato che ella richiedeva le ricevute per le annotazioni contabili, ma che spesso non riusciva a portarle allo studio del commercialista, adducendo che non aveva un dipendente che si occupasse della tenuta della contabilità interna; ha quindi dichiarato che anche le dipendenti dei vari negozi capitava che venissero pagate in contanti quando superavano la quantità di ore prevista nel contratto; ha concluso sostenendo che, avendo ella iniziato con un piccolo negozio e una bancarella di mercato, probabilmente aveva sbagliato a gestire quella attività in modo familiare/artigianale, ammettendo di essersi resa conto che la gestione contabile era stata imprecisa.

[REDACTED], commercialista e consulente tecnico della difesa, ha parlato di una gestione contabile "confusionaria", nel senso di una imprecisione nel consegnare i documenti contabili, tant'è che spesso "dicevano di sostenere dei

*costi di cui avrebbero prodotto i documenti contabili che poi non producevano, per la confusione interna che avevano a livello amministrativo".*

Il consulente ha precisato che si trattava comunque di costi che la società aveva realmente sostenuto, tant'è che a seguito della verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate gli avevano consegnato delle fatture reali, ovvero fatture autentiche, che però non erano state registrate in quanto non le avevano a suo tempo portate presso il suo studio di contabilità (*"perché sono dei confusionari"*); ha aggiunto di avere avuto modo di riscontrare anche l'esistenza di costi non dedotti ma deducibili, ovvero pagamenti per i dipendenti e/o spese di viaggi per lavoro, che *"spesso non venivano riportati in contabilità oppure di cui la società smarriva il documento giustificativo"*.

 sentite come testi a discarico ed entrambe dipendenti dell'imputata, hanno confermato che talvolta il pagamento dello stipendio o delle ore di straordinario avveniva in contanti e che la società non aveva un dipendente che si occupasse della contabilità.

 figlio dell'imputata, dopo avere premesso che all'epoca dei fatti era socio al 35% della  della quale però non si occupava in quanto ancora studente universitario, ha riferito che ciò che contestava a sua madre era una sorta di superficialità nella gestione dei contabilità, nel senso che la madre aveva circa una quarantina di fornitori, presso i quali si recava personalmente per gli ordinativi ed i ritiri della merce con il furgone aziendale, oppure si recava alle varie fiere, o ancora sosteneva spese per pranzi e viaggi, utilizzando i soldi della cassa e poi non consegnando le registrazioni allo studio del commercialista.

Ebbene, così riassunte le emergenze istruttorie, si impongono alcune preliminari considerazioni.

Come è noto, il reato di cui all'art. 3 d.lgs 74/2000 è caratterizzato da una struttura bifasica: da un lato, infatti, si richiede che il contribuente presenti una dichiarazione fiscale non veritiera; dall'altro lato, tale condotta dev'essere necessariamente preceduta da attività fraudolente di supporto, che possono assumere tre diverse conformazioni tra loro alternative, nel senso che, affinché il reato possa dirsi integrato, è necessario e al tempo stesso sufficiente che

ricorra una sola di tali condotte prodromiche alla presentazione di una falsa dichiarazione.

La prima condotta rilevante consiste nel compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente: trattasi del caso in cui il contribuente faccia figurare il compimento di un negozio giuridico diverso, per esempio con riferimento al prezzo, da quello realmente concluso tra le parti (operazione oggettivamente simulata), oppure del caso in cui faccia figurare che l'operazione è intercorsa tra soggetti diversi da quelli reali, il che generalmente accade quando si fa ricorso al meccanismo dell'interposizione (operazione soggettivamente simulata).

La seconda condotta menzionata dall'art. 3 consiste nell'utilizzo di documenti falsi. Deve trattarsi, ovviamente, di documenti diversi da quelli menzionati dall'art. 2 (ossia fatture e documenti aventi analoga rilevanza), purché a essi sia riconosciuto un rilievo probatorio analogo a quello delle fatture, le quali – si rammenta – se non sono contestate costituiscono un valido elemento di prova delle prestazioni eseguite e del credito che su di esse si fonda. A titolo meramente esemplificativo, la giurisprudenza include tra i documenti rilevanti ai sensi dell'art. 3 le note di variazione IVA, le autofatture, i titoli di accesso emessi dalle imprese operanti nel settore dello spettacolo, le ricevute emesse dai lavoratori autonomi occasionali, etc.

Terza e ultima condotta rilevante consiste nell'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria: trattasi di una formula di chiusura in cui il legislatore ha inteso includere tutte quelle condotte, non espressamente menzionate dalla norma incriminatrice, le quali assumano una concreta valenza ingannatoria tale da rendere meno agevoli le attività accertative dell'amministrazione finanziaria.

Diversamente dall'art. 2, l'art. 3 subordina la punibilità delle condotte ivi previste al superamento di una doppia soglia di punibilità: da un lato, infatti, ciascuna imposta evasa dev'essere superiore a €30.000; dall'altro lato, gli elementi attivi sottratti all'imposizione devono superare il 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero devono

ammontare a più di €1.500.000; con riferimento, invece, ai crediti e alle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, il loro ammontare dev'essere superiore al 5% dell'imposta stessa o ad €30.000.

Relativamente all'elemento soggettivo, è richiesto il dolo specifico consistente nella finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto: qualora, dunque, le condotte di cui all'art. 3 fossero realizzate per altri fini (per esempio per non far emergere parte degli utili, così da indurre un socio di minoranza a svendere la propria quota), il reato in parola non dovrebbe ritenersi integrato.

Con specifico riguardo alla terza e ultima condotta prevista dall'art. 3 Dlgs 74/2000, contestata all'odierna imputata, la S.C., pur confermando che la "falsa rappresentazione" può realizzarsi anche in forma omissiva (Sez. 3, n. 1200 del 02/12/2011; Sez. 3, n. 2292 del 22/11/2012), ha comunque precisato che tale condotta deve essere in ogni caso accompagnata da un "quid pluris" di natura commissiva, grazie al quale si passa dall'area di competenza della dichiarazione infedele a quella della dichiarazione fraudolenta e tale ulteriore elemento si identifica nel terzo componente della catena criminosa, ossia l'utilizzo da parte del contribuente di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento.

Con il termine "mezzi" si vuole indicare, non tanto l'oggetto materiale, ma piuttosto una condotta od un insieme di condotte predisposte per uno scopo. Il predicato "fraudolenti", invece, richiama una condotta di frode, e non una semplice intenzione soggettiva dell'agente, di modo che il comportamento materiale del contribuente deve essere idoneo a trarre in inganno gli organi competenti, facendo sembrare la realtà difforme da come sarebbe in concreto. Fra i "mezzi fraudolenti", rilevanti ai fini dell'applicabilità della norma, rientra l'ipotesi dell'utilizzazione di falsa documentazione, ovviamente diversa dalle fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, considerati dall'art. 2 del medesimo decreto. La falsità, che può essere tanto materiale che ideologica, inoltre, deve riguardare documenti aventi direttamente od indirettamente rilevanza fiscale.

Orbene, applicati tali principi al caso di specie, ritiene il giudicante che, ancor prima dell'elemento soggettivo, non sia stata raggiunta la prova certa della sussistenza dell'elemento oggettivo richiesto dalla norma incriminatrice in contestazione.

Al di là della annotazione dei costi non conformi alla pratica ragionieristica, infatti, non è stata raggiunta la prova né che la società [REDACTED] non abbia effettivamente sostenuto i costi indicati, né che l'imputata abbia creato una documentazione alterata al fine di convalidare le falsità rappresentative contenute nelle scritture contabili.

L'omissione dichiarativa è consistita semplicemente nella mancata indicazione delle fatture di acquisto, peraltro immediatamente scoperta dalla Agenzia delle Entrate, ma non vi è prova che i costi indicati non siano stati realmente sostenuti, né è possibile confondere l'ostacolo all'accertamento sulla falsa registrazione nelle scritture contabili con la mera mancata produzione delle fatture di acquisto.

Alla luce di tutto quanto sopra, difettando sia la prova certa della presentazione di una dichiarazione mendace, sia della realizzazione di una attività ingannatoria prodromica all'evasione, che necessariamente richiede un "quid pluris" rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, il compimento di una condotta connotata da particolare insidiosità, derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile, consistenti nel compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ritiene il giudicante che [REDACTED] debba essere assolta perché il fatto non sussiste.

**P.Q.M.**

Visto l'art. 530 comma 2 c.p.p.,

assolve

[REDACTED] dai reati a lei ascritti perché il fatto non sussiste

Indica il termine di giorni 90 per il deposito della motivazione.

Pesaro, 20 febbraio 2024

Il Giudice  
Michela Versini