

28667-20



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Aldo Aceto
Giovanni Liberati
Emanuela Gai
Ubalda Macrì
Fabio Zunica

- Presidente -
- Relatore -

Sent. n. sez. 977
UP - 9/9/2020
R.G.N. 6975/2020

ha pronunciato la seguente

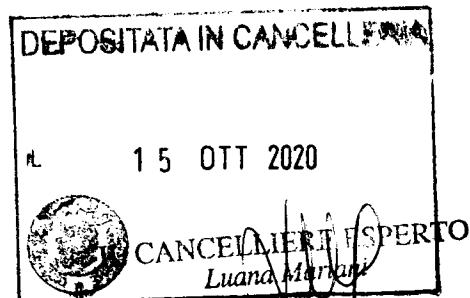
SENTENZA

sul ricorso proposto da
(omissis) , nato a :

(omissis)

avverso la sentenza del 29/10/2019 della Corte d'appello di Trieste

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Giulio Romano, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 29 ottobre 2019 la Corte d'appello di Trieste, provvedendo sulla impugnazione proposta da (omissis) nei confronti della sentenza del 8 febbraio 2017 del Tribunale di Udine, con la quale lo stesso era stato dichiarato responsabile del reato di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000 (ascrittogli per avere, quale amministratore della S.r.l. (omissis) omesso di versare le ritenute relative agli emolumenti corrisposti ai dipendenti nell'anno 2012 per complessivi euro 165.809,49; commesso il (omissis)), con la conseguente condanna alla pena di quattro mesi di reclusione, l'applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12 d.lgs. 74/2000 e la confisca delle somme di denaro o dei beni nella sua disponibilità fino alla concorrenza di euro 125.809,00, ha ridotto l'ammontare di tale confisca all'importo di euro 116.000,00, sospendendone l'efficacia in pendenza del termine per il pagamento delle somme che l'imputato si era obbligato a corrispondere ratealmente alla Agenzia delle Entrate dal 8/2/2017 al 1/6/2020, confermando nel resto la sentenza impugnata.

La Corte d'appello, nel disattendere il primo e il secondo motivo d'impugnazione, ha, anzitutto, escluso l'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. 74/2000, non essendo intervenuto l'integrale pagamento del debito tributario derivante dal reato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento del giudizio di primo grado, come richiesto da tale disposizione; è stata esclusa anche l'erroneità della mancata sospensione del giudizio di primo grado (per tre mesi, prorogabili di ulteriori tre mesi), in quanto il pagamento rateale del debito tributario si sarebbe concluso successivamente a tale termine (il 1/6/2020, data di pagamento dell'ultima rata concordata), e anche la configurabilità di una causa di forza maggiore (in quanto la scelta di istituire una sede secondaria in (omissis) costituiva una decisione imprenditoriale dagli esiti non imprevedibili). In accoglimento del terzo motivo d'appello è stato ridotto, tenendo conto dei pagamenti effettuati, l'ammontare della confisca per equivalente disposta nei confronti dell'imputato, sospendendone l'efficacia nelle more del pagamento delle rate residue che l'imputato si era impegnato a corrispondere alla Agenzia delle Entrate dal 8/2/2017 al 1/6/2020.

2. Avverso tale sentenza l'imputato ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

2.1. In primo luogo, ha eccepito, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., la violazione degli artt. 2 e 322 *ter* cod. pen., 321 cod. proc. pen. e 12 *bis* d.lgs. 74/2000, non potendo applicarsi la confisca per equivalente

prevista da tale ultima disposizione all'omesso versamento di imposte relative al periodo gennaio - dicembre 2012, anteriore alla introduzione della norma, da parte del d.lgs. n. 158 del 2015, entrato in vigore il 22 ottobre 2015.

Ha, inoltre, evidenziato che l'imposta non versata, pari a complessivi euro 165.809,49, si era ridotta, al momento della celebrazione del giudizio di appello, per effetto dei versamenti eseguiti dall'imputato, alla minor somma di euro 99.488,77, inferiore alla soglia di rilevanza penale di euro 150.000,00, con la conseguenza che non avrebbe potuto essere affermata la configurabilità del reato contestatogli.

Per la medesima ragione, stante l'intervenuto accordo circa il pagamento rateale del debito tributario, risultavano erronee l'esclusione della applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. 74/2000 e anche della sospensione del processo prevista dal terzo comma della medesima disposizione, anche in funzione della applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 13 *bis* d.lgs. 74/2000.

2.2. Con un secondo motivo ha lamentato, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione, nella parte relativa alla affermazione della configurabilità del delitto di omesso versamento di ritenute in relazione al periodo d'imposta 2012, a causa della mancata dimostrazione della esecuzione delle ritenute, che all'epoca della condotta contestata doveva risultare dalle certificazioni rilasciate ai soggetti sostituiti, alla luce della modifica estensiva apportata alla disposizione dall'art. 7 del d.lgs. n. 158 del 2015, per effetto della quale doveva ritenersi che per le condotte antecedenti al settembre 2015 la prova dell'elemento costitutivo del reato doveva emergere non solo dalla dichiarazione modello 770 ma anche attraverso la dimostrazione dell'avvenuto rilascio ai soggetti sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate sulle retribuzioni dal datore di lavoro quale sostituto d'imposta, nel caso in esame mancante, con la conseguente insufficienza della prova del reato contestato.

2.3. Con il terzo motivo ha lamentato, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., l'errata applicazione degli artt. 45 cod. pen. e 10 *bis* d.lgs. 74/2000, a causa della indebita esclusione della configurabilità di una causa di forza maggiore scriminante, costituita dalla improvvisa e imprevedibile crisi di liquidità che aveva colpito l'impresa amministrata dal ricorrente, conseguente all'importante investimento effettuato da parte della (omissis) nel 2012 (che aveva aperto una sede in (omissis)), come riferito dal teste (omissis), che aveva impedito alla società di provvedere a tutti i pagamenti, unitamente alla crisi economica che aveva colpito la società, che aveva iniziato la propria attività solo due anni prima, nel 2010, e aveva chiuso il bilancio 2012 con una perdita di

euro 222.191,00, situazione che aveva anche costretto i soci a trasformare la società in società in accomandita semplice.

I costi sostenuti per l'apertura della nuova sede erano stati imprevedibilmente elevati e per farvi fronte la società aveva ridimensionato tutta la propria struttura, riducendo i costi di funzionamento (diminuendo i compensi degli amministratori, inglobando il direttore sanitario della struttura di ^(omissis) ^(omissis) nell'organico della sede principale e collocando in cassa integrazione un rilevante numero di dipendenti), cosicché avrebbe dovuto essere ritenuta applicabile la causa di non punibilità di cui all'art. 45 cod. pen., in quanto l'omesso versamento delle ritenute era derivato da una conclamata crisi di liquidità dell'impresa amministrata dall'imputato.

2.4. Infine, con un quarto motivo, ha lamentato, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b) et e), cod. proc. pen., la violazione dell'art. 131 *bis* cod. pen. e la mancanza di motivazione in ordine alla applicazione della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto prevista da tale disposizione, riguardo alla quale la Corte d'appello aveva del tutto omesso di prendere posizione, nonostante la applicabilità di tale causa di non punibilità anche a reati per i quali sia prevista una soglia di punibilità.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso non è fondato.

2. Il primo motivo, mediante il quale sono state lamentate la violazione dell'art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000, per l'erroneità della affermazione della configurabilità del delitto di omesso versamento di ritenute dovute nonostante la riduzione, per effetto dei pagamenti eseguiti dall'imputato, dell'imposta non versata al di sotto della soglia di rilevanza periale, nonché la violazione dell'art. 2 cod. pen. e degli artt. 13 e 13 *bis* d.lgs. 74/2000, per la mancata adeguata considerazione del piano di pagamento rateale concordato dall'imputato e dei versamenti già eseguiti, oltre che per la conferma della confisca, non è fondato.

2.1. Il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000 si consuma al momento della scadenza del termine fissato per il versamento delle somme trattenute dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei propri dipendenti per le imposte dagli stessi dovute, cioè quando scade il termine utile per il pagamento, previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente (30 settembre o 31 ottobre, a seconda dell'utilizzo del Modello 770 semplificato o del Modello 770 ordinario, come stabilito dall'art. 4 del d.P.R. n. 332 del 1998, cfr. Sez. 3, n. 23784 del 16/12/2016, dep. 15/05/2017, Mosetter, Rv. 269983; v.

anche Sez. 3, n. 22061 del 23/01/2019, ^(omissis), Rv. 275754, tra l'altro relativa a ricorso proposto dallo stesso ^(omissis), in proprio e quale amministratore della ^(omissis) S.a.s. nei confronti dell'ordinanza del Tribunale di Udine che aveva respinto la richiesta di riesame dallo stesso proposta nei confronti del decreto di sequestro preventivo, in via diretta e per equivalente, del profitto del reato di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000, nella quale è stato ribadito che il reato di omesso versamento di ritenute certificate, essendo integrato da una condotta unisussistente, si realizza e si consuma con l'omissione del versamento che supera la soglia minima prevista alla scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta dell'anno precedente). Ne consegue che l'eventuale riduzione dell'imposta non versata, successivamente alla consumazione del reato, per effetto di pagamenti eseguiti dal debitore o da terzi, risulta priva di rilievo quanto alla verifica del superamento della soglia di rilevanza penale dell'omissione, per la quale occorre avere riguardo al momento di consumazione del reato, successivamente alla quale la riduzione del debito al di sotto di detta soglia non ne esclude la rilevanza penale.

2.2. Infondata risulta anche la doglianza relativa alla mancata applicazione della causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall'art. 11 d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158, secondo cui va esclusa la punibilità dei reati di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* d.lgs. 74/2000 qualora i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsti dalle norme tributarie.

Tale disposizione trova applicazione anche con riferimento ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado (Sez. 3, n. 30139 del 12/04/2017, Fregolent, Rv. 270464; Sez. 3, n. 15237 del 01/02/2017, Volanti, Rv. 269653), purché i debiti tributari siano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso: occorre, dunque, pur sempre l'integrale pagamento di quanto originariamente dovuto o delle diverse somme concordate con l'amministrazione finanziaria (non essendo sufficiente il mero accordo tra il debitore e l'amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito e la rimodulazione della sua scadenza, cfr. Sez. 3, n. 48375 del 13/07/2018, Preziosi, Rv. 274701), pagamento che nel caso in esame non era avvenuto né nel corso del giudizio di primo grado, né in sede di appello, essendo solamente

intervenuto un accordo per il pagamento rateale del debito tributario, che contempla quale termine ultimo la data del 1 giugno 2020, posteriore alla conclusione di entrambi i giudizi di merito, cosicché correttamente la Corte d'appello di Trieste ha escluso l'applicabilità di detta causa di non punibilità.

2.3. Anche la doglianza relativa alla mancata sospensione del processo per tre mesi, prevista dall'art. 13, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000 quando il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, prorogabile per ulteriori tre mesi, non è fondata, in quanto, come correttamente rilevato dalla Corte d'appello, l'estinzione del debito tributario era prevista per il 1 giugno 2020, cioè oltre il suddetto termine complessivo di sei mesi rispetto alla celebrazione del giudizio d'appello, conclusosi con sentenza del 29 ottobre 2019, cosicché la sospensione del processo per sei mesi non avrebbe comunque consentito di addivenire alla estinzione del debito tributario entro tale termine e, dunque, correttamente ne è stata esclusa l'utilità (cfr. Sez. 3, n. 48375 del 13/07/2018, citata).

2.4. Infine, la doglianza in ordine alla indebita applicazione della confisca per equivalente, mediante l'applicazione retroattiva dell'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000, in violazione dell'art. 2 cod. pen., è manifestamente infondata, essendovi identità di lettera e piena continuità normativa tra la disposizione di cui all'art. 12 *bis*, comma 2, del predetto d.lgs. (introdotta dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158), e la previgente fattispecie prevista dall'art. 322 *ter* cod. pen., richiamato dall'art. 1, comma 143, I. 24 dicembre 2007, n. 244, abrogata dall'art. 14 del citato d.lgs. n. 158 del 2015 (Sez. 3, n. 50338 del 22/09/2016, Lombardo, Rv. 268386; Sez. 3, n. 35226 del 16/06/2016, D'Agapito, Rv. 267764; Sez. 3, n. 22061 del 23/01/2019, citata).

3. Il secondo motivo, mediante il quale è stato denunciato un vizio della motivazione, nella parte relativa alla affermazione della configurabilità del delitto di omesso versamento di ritenute certificate contestato al ricorrente, a causa della mancata dimostrazione della avvenuta consegna ai dipendenti delle certificazioni attestanti le ritenute operate sulle loro retribuzioni dal datore di lavoro, è inammissibile a causa della sua novità, attenendo a un aspetto che non era stato oggetto di motivo di impugnazione e in ordine al quale non può, quindi, lamentarsi un vizio della motivazione, in quanto la Corte d'appello non era stata investita di tale doglianza.

La deduzione della insufficienza degli elementi considerati per poter affermare la responsabilità dell'imputato (cfr., in proposito, Sez. U, n. 24782 del 22/03/2018, Macerata, Rv. 272801, secondo cui "in tema di omesso versamento di ritenute certificate, alla luce della modifica apportata dall'art. 7, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, all'art. 10-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che ha

esteso l'ambito di operatività della norma alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione proveniente dal datore di lavoro, c.d. mod. 770, deve ritenersi che, per i fatti pregressi, ai fini della prova del rilascio al sostituto delle certificazioni attestanti le ritenute operate, non è sufficiente la sola acquisizione della dichiarazione mod. 770"), è stata sollevata per la prima volta nel giudizio di legittimità, mentre né in primo né in secondo grado era stata in alcun modo contestata la sussistenza dell'elemento oggettivo della condotta contestata all'imputato, e cioè l'omesso versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti dell'impresa amministrata dall'imputato medesimo, né l'avvenuto rilascio ai soggetti sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate, anzi implicitamente riconosciuto dall'imputato, che ha fondato le proprie difese su altri profili: non vi era, quindi, uno specifico onere di motivazione sul punto da parte della Corte territoriale e la relativa questione non può, dunque, essere proposta per la prima volta nel giudizio di legittimità, tantomeno sul piano della insufficienza della motivazione in ordine agli elementi a carico, non trattandosi di questione rilevabile d'ufficio, né deducibile per la prima volta innanzi a questa Corte.

4. Il terzo motivo, mediante il quale è stata lamentata l'erroneità della esclusione dell'esimente della forza maggiore, che ad avviso del ricorrente sarebbe configurabile in ragione della crisi finanziaria che aveva colpito l'impresa amministrata dall'imputato nel 2012, è manifestamente infondato.

4.1. Va al riguardo ricordato il consolidato orientamento interpretativo di questa Corte in proposito, secondo cui, al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorre l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262). Per escludere la volontarietà della condotta è, dunque, necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento alla obbligazione verso l'Erario a fatti non imputabili all'imprenditore, che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; conf. Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055; Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014).

4.2. Nel caso in esame la difficoltà finanziaria allegata dal ricorrente, per la verità in modo generico, senza indicare le ragioni né della eccessiva onerosità

della istituzione della sede secondaria in (omissis) , né della crisi economica che avrebbe colpito il settore in cui opera la (omissis) , non appare affatto imprevedibile né estranea alla sfera di dominio dell'imprenditore, risultando, secondo la stessa prospettazione del ricorrente, dovuta a scelte imprenditoriali rivelatesi non sostenibili e non a fatti imprevedibili ed estranei alla sfera di governo dell'imprenditore, cosicché risultano chiaramente insussistenti le condizioni per poter ritenere che l'omesso versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti sia riconducibile a caso fortuito o forza maggiore.

5. Il quarto motivo, relativo alla omessa applicazione della causa di esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto, è inammissibile, sia a causa della sua genericità, consistendo nella mera doglianza in ordine a tale omessa applicazione e alla mancanza di motivazione sul punto, senza alcuna analisi né della condotta né delle sue conseguenze, sia perché la relativa richiesta non era stata formulata né nel corso del giudizio di primo grado, né in quello d'appello, e dunque risulta ora preclusa la doglianza in ordine alla mancata applicazione di detta causa di esclusione della punibilità formulata per la prima volta in sede di legittimità, in quanto tale disposizione era già in vigore alla data della deliberazione della sentenza impugnata, ostandovi la previsione di cui all'art. 606, comma 3, cod. proc. pen. (v. Sez. 5, n. 57491 del 23/11/2017, Moio, Rv. 271877; Sez. 3, n. 23174 del 21/03/2018, Sarr, Rv. 272789; Sez. 2, n. 21465 del 20/03/2019, Semmah, Rv. 275782).

6. Il ricorso in esame deve, in conclusione, essere respinto, stante l'infondatezza del primo motivo e l'inammissibilità di quelli residui.

Consegue la condanna al pagamento delle spese del procedimento.

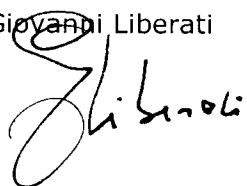
P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 9/9/2020

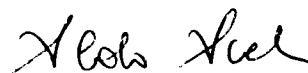
Il Consigliere estensore

Giovanni Liberati



Il Presidente

Aldo Aceto



IL CANCELIERE ESPERTO
Luana Mariani