



13264-21

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

Composta da:

ALDO ACETO

- Presidente -

*ACA*  
Sent. n. sez. 371/2021

ANTONELLA DI STASI

UP - 16/02/2021

ALESSIO SCARCELLA

- Relatore -

R.G.N. 21470/2020

ALESSANDRO MARIA ANDRONIO

FABIO ZUNICA

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis)

nato a

(omissis)

avverso la sentenza del 08/01/2020 della CORTE APPELLO di ANCONA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

letta la requisitoria scritta del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale CIRO ANGELILLIS, che ha chiesto annullarsi con rinvio l'impugnata sentenza;

lette le conclusioni scritte del difensore del ricorrente, Avv. (omissis),

adesive alla requisitoria scritta del PG, che ha insistito nell'annullamento della sentenza impugnata.

## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza 8.01.2020, la Corte d'appello di Ancona, in riforma della sentenza in data 23.11.2017 del tribunale di Ascoli Piceno, in accoglimento dell'appello del PM, dichiarava il <sup>(omissis)</sup>, quale sostituto d'imposta, colpevole del reato omesso versamento delle ritenute ex art. 10-bis, d. lgs. n. 74 del 2000, relativamente all'anno di imposta 2012, da versarsi entro il 30.09.2013, per un importo superiore alla soglia di punibilità, pari ad € 167.271,05, con condanna dello stesso alla pena condizionalmente sospesa di 4 mesi di reclusione, con il concorso di attenuanti generiche, oltre alle pene accessorie di legge ed alla confisca dei beni in disponibilità del medesimo per un valore corrispondente alla somma non versata.

2. Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore di fiducia del ricorrente, iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613, cod. proc. pen., articolando tre motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di violazione di legge, per essere addivenuta la Corte territoriale al ribaltamento dell'esito assolutorio del giudizio di primo grado senza accertare o verificare nuovamente le circostanze che avevano indotto il primo giudice all'assoluzione del reo per difetto dell'elemento psicologico del reato.

In sintesi - premesso che il primo giudice aveva assolto il ricorrente valutando che l'omissione era stata riscontrata sulla base della dichiarazione mod. 770 e che, tenuto conto della successiva ammissione al concordato e della difficoltà economica, non vi era certezza sulla responsabilità del reo - la difesa evidenzia come la Corte d'appello ha invece sovvertito l'esito assolutorio del giudizio, senza rinnovare l'istruttoria dibattimentale non per valutazioni testimoniali difformi ma per ragioni di diritto, accogliendo l'appello del PM, sostenendo che con l'inserimento nella dichiarazione modello 770, l'imputato aveva assunto un obbligo di accantonamento, e che non era stata provata l'impossibilità assoluta di adempiere, essendo riuscita ad evitare la dichiarazione di insolvenza ottenendo nell'aprile 2016 l'ammissione al concordato preventivo, non trovandosi comunque la società in una situazione di impossibilità assoluta ad adempiere. Sostiene il ricorrente che il giudice di appello, per pervenire a tale esito, avrebbe richiamato la deposizione di un teste, dipendente della società in merito ai contributi del 2012, il quale aveva reso dichiarazioni in merito alla rateizzazione ed al pagamento della sola prima

rata, con mancato versamento delle successive per i problemi di liquidità dovuti ai mancati incassi che avevano condotto la società nel 2016 a richiedere il concordato preventivo. I giudici di appello, quindi, avrebbero svolto una valutazione di fatto per addivenire alla diversa soluzione, atteso che, pur essendo innegabile che il concordato era intervenuto quattro anni dopo, nel corso di tale periodo la società aveva peggiorato la propria situazione economica. Dunque i giudici di appello avrebbero dovuto accertare, prima di sovvertire l'esito assolutorio del giudizio di primo grado, se le prove acquisite fossero idonee o meno a ritenere sussistente il dolo, e soprattutto accertare con nuova istruttoria la nuova situazione economica della società.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di violazione di legge nella parte in cui i giudici di appello sono pervenuti alla condanna accogliendo la tesi del PM secondo cui con la dichiarazione mod. 770 l'imputato aveva assunto un obbligo di accantonamento, essendo il reato insussistente per difetto di prova circa l'avvenuta certificazione delle ritenute, elemento costitutivo della fattispecie vigente all'epoca dei fatti applicabile ex art. 2, c.p., trattandosi di fatti commessi prima delle modifiche introdotte con il d. lgs. 158 del 2015, richiamando a tal proposito giurisprudenza di questa Corte. I giudici di appello avrebbero dovuto accertare la mancanza di prova e l'insussistenza del reato, non essendo sufficiente il mod. 770 a provare il reato per i fatti antecedenti alla novella del 2015.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 12-bis, d. lgs. n. 74 del 2000, in quanto i beni di cui è stata disposta la confisca in sentenza non risultano preventivamente sequestrati.

La difesa richiama a tal proposito quanto avvenuto in altro procedimento relativo al reato di omesso versamento IVA, in cui il GIP del medesimo tribunale avrebbe disposto il dissequestro e la restituzione dei beni all'indagato proprio a seguito dell'ammissione al concordato preventivo. I giudici di appello avrebbero dovuto accertare il momento antecedente del sequestro dei beni. Infine, si sostiene che la sospensione condizionale della pena dovrebbe estendersi anche alle pene accessorie ex art. 166, c.p., cosa cui non avrebbe provveduto la Corte territoriale.

3. Il Procuratore Generale presso questa Corte, con requisitoria scritta del 26.01.2021, ha chiesto annullarsi con rinvio l'impugnata sentenza.

In particolare, rileva il PG, mentre il primo motivo di ricorso, relativo alla questione dell'elemento psicologico, è infondato poiché la Corte evidenzia i limiti

della sentenza di primo grado con una motivazione congrua, diversamente, quanto al secondo motivo di ricorso, è pacifico che, nel caso di specie, debba ritenersi applicabile "ratione temporis", la disciplina dettata dall'art. 10-bis cit. nel testo anteriore alla modifica apportata dall'art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Pacifico, altresì, per il PG è che per integrare il "rilascio" ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta non si richiede soltanto la formazione, ancorché perfezionata attraverso la loro sottoscrizione, delle certificazioni in esame, ma è necessaria l'avvenuta esternazione di queste ultime rispetto alla sfera del loro redattore e la loro materiale consegna ai rispettivi destinatari. La sentenza non affronterebbe questo aspetto poiché è interamente orientata sul versante dell'elemento psicologico del reato, il cui ritenuto difetto aveva indotto il giudice di primo grado ad assolvere l'imputato e il PM ad impugnare la sentenza di assoluzione. D'altro canto, la difesa pone, inevitabilmente, per la prima volta in questa sede la questione della prova avente ad oggetto l'avvenuto effettivo rilascio ai sostituiti di imposta delle certificazioni attestanti l'ammontare delle somme trattenute dal sostituto. Anche se, per la verità, la Corte sembra farvi cenno quando richiama la circostanza dell'avvenuto rilascio delle certificazioni al sostituto per dimostrare il dolo (pg. 3), sembra al PG necessario un nuovo esame finalizzato a focalizzare questo elemento costitutivo del reato. Devono infine per il PG ritenersi assorbiti i rimanenti motivi di ricorso.

4. In data 3.02.2021, la difesa del ricorrente ha fatto pervenire via PEC alla cancelleria di questa Corte le conclusioni scritte, adesive alla requisitoria del PG, insistendo nell'annullamento della sentenza impugnata.

#### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ~~congiunto~~ ricorso, trattato ai sensi ex art. 23, comma 8 del D.L. n. 137/2020, è fondato.

2. Assorbente è la fondatezza del secondo motivo.

3. Ed invero, pur essendo articolata la motivazione della sentenza d'appello esclusivamente sulla questione dell'elemento psicologico (essendo tale l'oggetto dell'impugnazione del PM avverso la sentenza assolutoria, pronunciata per difetto del dolo normativamente richiesto), come ben rileva il Procuratore Generale, trattandosi di appello del Pm avverso sentenza assolutoria, la difesa ha posto, inevitabilmente, per la prima volta in questa sede di legittimità, la questione della prova

avente ad oggetto l'avvenuto effettivo rilascio ai sostituti di imposta delle certificazioni attestanti l'ammontare della somme trattenute dal sostituto (anche se, per la verità, come riconosce il PG, la Corte sembra farvi cenno a pag. 3 quando richiama la circostanza dell'avvenuto rilascio delle certificazioni al sostituto per dimostrare il dolo).

E' tuttavia innegabile che, trattandosi di reato asseritamente commesso in data antecedente all'entrata in vigore della novella del 2015, la prova del reato non avrebbe potuto essere fornita mediante la sola produzione del mod. 770. Come infatti più volte affermato da questa Corte, anche a Sezioni Unite, 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 (Sez. U, n. 24782 del 22/03/2018 - dep. 01/06/2018, Macerata, Rv. 272801 - 01).

4. L'impugnata sentenza - non essendo maturata la prescrizione del reato, atteso che, al termine ordinario, che maturerà il prossimo 30.03.2021, devono essere aggiunti giorni 79 di sospensione, per rinvio dell'udienza a seguito di adesione del difensore all'astensione proclamata dalla categoria professionale di appartenenza, dall'11.04.2017 al 29.06.2017 - dev'essere, pertanto, annullata con rinvio alla Corte d'appello di Perugia, per nuovo giudizio, al fine di verificare se la prova del reato in esame fosse fondata anche sulle certificazioni attestanti le ritenute operate.

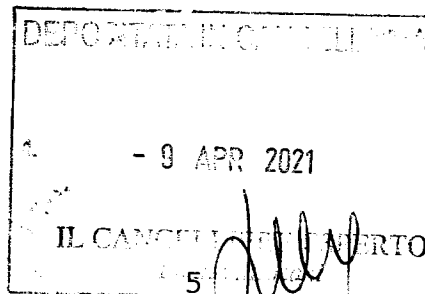
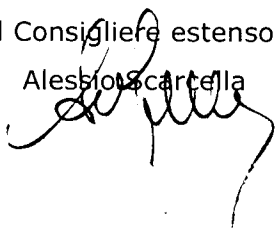
**P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio alla Corte di appello di Perugia.

Così deciso, il 16 febbraio 2021

Il Consigliere estensore

Alessio Scarcella



Il Presidente

Aldo Aceto

