2858 -23

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Giovanni Liberati	- Presidente -	Sent. n. sez....e
Antonella Di Stasi		UP - 30/11/2022
Antonio Corbo	- Relatore -	R.G.N. 22459/2022
Giuseppe Noviello		
Enrico Mengoni		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso la sentenza in data 11/01/2022 della Corte d'appello di Firenze

visti gli atti, il provvedimento impugnato, il ricorso e le memorie;
udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;
letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Valentina Manuali, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza emessa in data 11 gennaio 2022, la Corte di appello di Firenze ha confermato la sentenza pronunciata dal Tribunale di Firenze che aveva dichiarato la penale responsabilità di (omissis) per il reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000 per l'anno di imposta 2014, e l'aveva condannata alla pena di quattro mesi di reclusione, previo riconoscimento delle attenuanti generiche, ma con diniego dell'attenuante di cui all'art. 62, n. 6, cod. pen.

Secondo quanto ricostruito dai giudici di merito, (omissis) (omissis) ale legale rappresentante della società (omissis) (omissis) rebbe omesso di versare entro il 30 settembre 2015, termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, le ritenute certificate relative all'anno d'imposta 2014, risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti, per l'ammontare di 250.494,00 euro.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di appello indicata in epigrafe (omissis) (omissis) on atto sottoscritto dall'avvocato Franco Solaro, articolando otto motivi, preceduti da una breve premessa.

2.1. Con il primo motivo, si denuncia l'errata indicazione dell'assenza dell'imputata.

Si deduce che la sentenza impugnata ha erroneamente indicato l'imputata come assente, sebbene, in realtà, la stessa sia stata presente a tutte le udienze del giudizio di primo grado e di appello, e si chiede, in conseguenza di ciò, di dichiarare la nullità della decisione, o, comunque, di correggere la stessa.

2.2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione di legge, con riferimento all'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000, avuto riguardo al ritenuto superamento della soglia di punibilità e, comunque, alla ritenuta sussistenza del dolo.

Si deduce che erroneamente la sentenza impugnata ha escluso rilevanza alla dimostrazione, offerta dall'imputata, dell'esistenza di un credito IVA pari a 106.088,00 euro, risultante dalla dichiarazione IVA 2014, presentata il 3 giugno 2015, quindi quattro mesi prima della scadenza per versare le ritenute certificate al fine di evitare l'integrazione del reato. Si rappresenta che questo credito, indicato in una dichiarazione presentata dal medesimo professionista abilitato il quale ha poi presentato anche la dichiarazione annuale di sostituto di imposta del 2015, avrebbe potuto essere utilizzato in compensazione con il debito relativo alle ritenute certificate dovute per il 2014, riducendolo ad un importo inferiore alla soglia di punibilità. Si osserva, inoltre, che l'opzione di effettuare la compensazione richiede una competenza tecnica specifica, e che, quindi, l'esercizio di tale facoltà non può essere addebitatao al contribuente, con conseguente esclusione dell'elemento soggettivo del reato.

2.3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione di legge, con riferimento agli artt. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000 e 51 cod. pen., avuto riguardo alla ritenuta esclusione della scriminante dell'adempimento di un dovere e, comunque, alla ritenuta sussistenza del dolo.

Si deduce che illegittimamente la sentenza impugnata ha escluso rilevanza alla presentazione dell'istanza di concordato preventivo da parte dell'attuale ricorrente con riferimento alla società di cui ella era legale rappresentante.

Si premette che l'istanza di concordato preventivo è stata presentata il 10 agosto 2015, quindi prima del 30 settembre 2015, data ultima per versare le ritenute certificate al fine di evitare l'integrazione del reato, e che la stessa non era stata ritenuta subito inammissibile, tanto che era stato concesso termine fino all'8 novembre 2015 per presentare documentazione integrativa. Si segnala che la presentazione dell'istanza di ammissione al concordato preventivo costituisce esercizio di un diritto soggettivo, e che, dal momento della presentazione della stessa, sorge il divieto di pagare i debiti, per evitare una violazione della *par condicio creditorum.* Si aggiunge che la presentazione dell'istanza di ammissione al concordato preventivo evidenzia la volontà di saldare tutti i debiti, e quindi anche quelli relativi alle ritenute di sostituto di imposta certificate, nel contesto di un piano concordato con i creditori. Si osserva, poi, che, al momento della presentazione dell'istanza di ammissione al concordato preventivo, la società " (omissis) (omissis)(omissis)va in cassa liquidità pari complessivamente a 137.745,44 euro, ossia ad un ammontare utile ad adempiere parzialmente il debito per le ritenute certificate così da ridurlo ad un importo inferiore alla soglia di punibilità, e che tale disponibilità non è stata impiegata a tal fine, o per assolvere altri impegni, ma tenuta a disposizione dell'autorità giudiziaria, proprio per la pendenza della procedura di ammissione al concordato preventivo.

Si rileva, poi, che l'imputata avrebbe potuto presentare, invece che istanza di ammissione al concordato preventivo, istanza di fallimento, e che, in tal caso, la pronuncia sarebbe intervenuta prima della data di scadenza del termine ultimo per versare le ritenute certificate al fine di evitare l'integrazione del reato. Si precisa che questa conseguenza si connette alla non imputabilità della crisi all'imputata, posto che la stessa: -) è divenuta consigliera di amministrazione della società nel 2012; -) solo nel 2013 ha avuto contezza di gravi irregolarità contabili, relative ad un ammanco complessivo di 1.200.000,00 euro; -) tra il novembre 2013 ed il febbraio 2014, su indicazione dei soci, ha curato un aumento di capitale e il conferimento di un immobile del valore di 800.000,00 euro, al fine di ottenere credito bancario, purtroppo non concesso; -) ha comunque adempiuto ad altri debiti, tra i quali quelli relativi alle retribuzioni spettanti ai dipendenti.

Si evidenzia, ancora, che tutti questi elementi, e in particolare quello dell'avvenuto pagamento delle retribuzioni spettanti ai dipendenti, sono incompatibili con il dolo richiesto per la configurabilità del reato di cui all'art. 10-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000.

2.4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione di legge, con riferimento agli artt. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000 e 45 cod. pen., avuto riguardo alla ritenuta esclusione della forza maggiore e, comunque, alla ritenuta sussistenza del dolo.

Si deduce, innanzitutto, che illegittimamente la sentenza impugnata ha ritenuto e valorizzato la disponibilità, da parte dell'impresa, delle somme necessarie per il versamento delle ritenute di acconto al momento del pagamento delle retribuzioni. Si osserva, in proposito, che l'attività di impresa è un'attività dinamica, che il termine per il versamento delle ritenute di acconto scade in un giorno diverso, distante anche un mese, da quello per la corresponsione delle retribuzioni, e che la legge penale non attribuisce rilievo alle scadenze mensili, ma fissa un termine unico e molto più lontano, così riconoscendo la possibilità di auto-organizzarsi.

Si rappresenta, poi, che: -) la scelta di dare continuità all'attività aziendale, dopo l'accertamento dello sbilancio aziendale di 1.200.000,00 euro nel 2013, è stata supportata da un aumento di capitale a 110.000,00 euro e dal conferimento di un immobile del valore di 800.000,00 euro; -) il tentativo di ridurre lo sbilancio è stato effettuato mediante trattative con i dipendenti e con richieste di credito alle banche, in entrambi i casi non andate a buon fine; -) solo alla fine del 2014 furono accertate gravi distrazione di somme della società ad opera della dipendente (omissis) ; -) la crisi economica si aggravò agli inizi del 2015, per la riduzione delle linee di credito, necessarie per l'acquisto dei materiali, nonché per la riduzione degli ordinativi da parte dei clienti, causata anche da ritardi di produzione determinati dalle dimissioni di un dipendente; -) constatata la gravità della situazione fu dapprima presentata istanza di ammissione al concordato preventivo, in data 10 agosto 2015, e, poi, dopo il rigetto di questa, in data 11/13 novembre 2015, istanza di fallimento, in data 23 novembre 2015, accolta dal Tribunale in data 25 novembre 2015.

Si conclude che la crisi di liquidità dell'impresa non è imputabile all'attuale ricorrente, ma a situazioni pregresse, che l'imputata ha compiuto le uniche scelte possibili per farvi fronte, anche perché personalmente sprovvista di denaro o immobili propri, e che, quindi, era inesigibile una condotta alternativa: di conseguenza, deve ritenersi la sussistenza della forza maggiore, o comunque deve escludersi il dolo del reato contestato.

2.5. Con il quinto motivo, si denuncia violazione di legge, con riferimento agli artt. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000 e 533 cod. proc. pen., avuto riguardo alla affermazione di responsabilità dell'imputata, alla ritenuta esclusione della forza maggiore e, comunque, alla ritenuta sussistenza del dolo.

Si deduce che la sentenza impugnata ha omesso qualunque motivazione sulla deduzione dell'esistenza di un ragionevole dubbio in ordine alla affermazione di responsabilità dell'imputata, alla esclusione della forza maggiore e alla sussistenza del dolo. Si rappresenta che, a fondamento di questa richiesta, si era evidenziato che la società "(omissis)(omissis)(omissis) ha subito una perdita

di liquidità per sottrazioni operate dalla dipendente (omissis), accertate nel 2014, e quantificate nella sentenza di patteggiamento del G.u.p. del Tribunale di Firenze n. 534/18 in 145.000,00 euro circa; -) negli anni 2012 e 2013 ha pagato tutte le imposte dovute, almeno per gli importi necessari ad evitare rischi penali, e anche nel 2014 ha versato tutti i contributi previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti; -) alla data della domanda di ammissione al concordato preventivo, il 10 agosto 2015, aveva liquidità in contanti, assegni bancari e assegni circolari per 137.745,44 euro; -) aveva proceduto ad un aumento di capitale e ricevuto il conferimento di un immobile del valore di 800.000,00 euro.

2.6. Con il sesto motivo, si denuncia violazione di legge, con riferimento all'art. 603 cod. proc. pen., avuto riguardo alla mancata rinnovazione dell'istruzione dibattimentale, alla mancata assunzione di prova decisiva, e all'omessa motivazione sulle istanze istruttorie.

Si deduce che illegittimamente la Corte d'appello ha respinto le istanze istruttorie formulate dalla difesa. Si precisa che la difesa aveva chiesto: -) l'esame di Fabrizio (omissis);ulle ragioni che l'avevano costretta ad assumere un debito personale per pagare un'obbligazione dell'impresa, derivanti da gravi minacce nei confronti del figlio piccolo, nonché sulle attività svolte dall'imputata presso le banche per ottenere credito e sui dipendenti per negoziare riduzioni di costi; -) l'esame di (omissis), sull'entità delle somme dalla medesima sottratte alla società "(omissis)(omissis)(omissis)nché sull'irregolare tenuta della contabilità aziendale; -) l'acquisizione della sentenza del G.u.p. del Tribunale di Firenze n. 534/18 nei confronti di (omissis); -) l'acquisizione del verbale di assemblea della società "(omissis)(omissis)(omissis)el 6 febbraio 2014, contenente la delibera di aumento del capitale mediante conferimento dell'immobile del valore di 800.000,00 euro. Si osserva che tutte queste fonti di prova erano decisive, perché la loro assunzione avrebbe dato dimostrazione del fatto che l'imputata aveva fatto tutto il possibile per risolvere la crisi aziendale, e che questa non era a lei attribuibile.

2.7. Con il settimo motivo, si denuncia violazione di legge, con riferimento all'art. 62, primo comma, n. 6, cod. pen,, avuto riguardo alla mancata applicazione dell'attenuante prevista dalla disposizione appena citata.

Si deduce che la sentenza impugnata illegittimamente ha negato l'attenuante di cui all'art. 62, primo comma, n. 6, cod. pen., sul rilievo dell'assenza di condotte risarcitorie, omettendo di considerare come l'imputata avesse posto in essere l'unica condotta idonea ad attenuare le conseguenze dannose per l'Erario, derivanti dal reato di cui all'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000, ossia la presentazione dapprima dell'istanza di ammissione al concordato

preventivo in data 10 agosto 2015, e, quindi, dopo la dichiarazione di inammissibilità di questa, dell'istanza di dichiarazione di fallimento, in data 15 novembre 2015.

2.8. Con l'ottavo motivo, si denuncia violazione di legge, con riferimento all'art. *12-bis* d.lgs. n. 74 del 2000, avuto riguardo all'applicazione della confisca.

Si deduce che la confisca per equivalente nei confronti dell'imputata è stata disposta illegittimamente. In primo luogo, si rappresenta che l'attuale ricorrente si è impegnata personalmente al fine di pagare i debiti della società, non ha percepito alcun compenso, pur spettantele quale amministratore, e non ha certo beneficiato della commissione del reato. In secondo luogo, si osserva che la confisca dovrebbe essere limitata alla somma non versata superiore alla soglia di punibilità, e quindi a 100.494,00 euro, essendo le ritenute non corrisposte pari a 250.494,00 euro. In terzo luogo, si rileva che nemmeno la società "(omissis) (omissis)(omissis) ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, in quanto il mancato pagamento è servito soltanto ad evitare un aggravamento della posizione debitoria della ditta nei confronti degli istituti di credito.

3. Nell'interesse della ricorrente (omissis)(omissis) avvocato (omissis) ha presentato memoria a sostegno dei motivi proposti.

Nell'atto si premette che la società "(omissis)(omissis)(omissis)ra una impresa di origine familiare, si illustrano le vicende relative alla crisi aziendale nonché alle iniziative intraprese per fronteggiarla, e si ripropongono e sviluppano le censure già formulate nel ricorso. In particolare, si segnala che le censure formulate nel terzo motivo, relative alla configurabilità della scriminante dell'adempimento di un dovere per il mancato utilizzo della somma di 137.745,44 euro, disponibile poco prima della scadenza del termine di consumazione del reato, devono essere esaminate anche alla luce dell'istituto dell'errore sul fatto, di cui all'art. 47, terzo comma, cod. pen., in correlazione con l'istituto del concordato preventivo.

4. Sempre nell'interesse della ricorrente, l'avvocato (omissis) ha presentato memoria di replica alla requisitoria del Procuratore Generale presso la Corte di cassazione, contestandone le argomentazioni e conclusioni e richiamando le argomentazioni svolte nel ricorso e nella precedente memoria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è nel complesso infondato per le ragioni di seguito precisate.

/1

2. Prive di specificità sono le censure esposte nel primo motivo, che deducono l'erroneità dell'indicazione, nella sentenza impugnata, dell'attuale ricorrente come imputata libera assente, quando invece la stessa è stata sempre libera presente alle udienze.

Le doglianze in questione, infatti, sono prive di concludenza, perché, anche a voler ritenere che vi sia un errore della sentenza impugnata in proposito, dallo stesso non è derivato alcun pregiudizio per i diritti dell'imputata e attuale ricorrente.

3. Manifestamente infondate sono le censure formulate nel secondo motivo, che contestano le affermazioni relative al superamento della soglia di punibilità, o comunque alla sussistenza del dolo, deducendo che la società, in forza di quanto evidenziato nella dichiarazione IVA per il 2014, presentata il 3 giugno 2015, era titolare di un credito IVA pari a 106.088,00 euro, utilizzabile per la compensazione del debito per le ritenute certificate, e tale da ridurre l'importo non versato per le stesse ad un ammontare inferiore alla soglia di punibilità prevista dall'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000, e che, in ogni caso, la mancata effettuazione della compensazione è scelta tecnica del commercialista.

Invero, sotto il profilo oggettivo, va osservato che, ai fini della commissione del reato di cui all'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000, non rileva se l'imputato abbia o meno disponibilità finanziarie per adempiere al debito relativo alle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti; ciò che integra il reato, infatti, è il fatto, in sé, dell'omesso versamento degli importi dovuti a tale titolo entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, e per un ammontare superiore a 150.000,00 euro per ciascun periodo di imposta. Anzi, si può aggiungere, la presenza di disponibilità finanziare utilizzabili e non utilizzate potrebbe concorrere ad escludere l'esistenza di una situazione di caso fortuito o di forza maggiore idonea a giustificare l'omesso versamento.

Sotto il profilo soggettivo, poi, va rilevato che, in linea generale, la scelta di se, e come, utilizzare i crediti fiscali in compensazione spetta personalmente al contribuente, e non al professionista che lo assiste, e che, nella specie, non sono nemmeno allegati elementi da cui desumere che quest'ultimo abbia occultato le passività al contribuente o la possibilità di farvi fronte con l'asserito credito IVA.

4. Manifestamente infondate sono anche le censure enunciate nel terzo motivo, laddove contestano l'esclusione della scriminante dell'adempimento di un dovere, o comunque dell'errore scusabile su di essa, eventualmente anche a norma dell'art. 47 cod. pen., deducendo, da un lato, che in epoca anteriore al termine di consumazione del reato era stata presentata istanza di concordato

preventivo e che era stato concesso termine per depositare documentazione integrativa fino a data successiva, e, dall'altro, che, ritenendo vietato il saldo dei debiti in pendenza di tale istanza, non sono stati effettuati pagamenti per 137.745,44 euro, disponibili in cassa ed utilizzabili per ridurre l'entità della somma dovuta a titolo ritenute certificate ad un ammontare inferiore alla soglia di punibilità di cui all'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000.

4.1. Costituisce principio giurisprudenziale ormai ampiamente consolidato quello in forza del quale la procedura di concordato preventivo scrimina il reato di omesso versamento di ritenute di cui all'art. *10-bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, riguardante gli obblighi scaduti tra la presentazione dell'istanza di ammissione al concordato, sia esso "in bianco" che con deposito del piano, e l'adozione del relativo decreto, solo ove sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato, o comunque non autorizzato, come invece richiesto dall'interessato, il pagamento dei suddetti debiti, essendo in tal caso configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen. (cfr., tra le tantissime, Sez. 3, n. 9248 del 02/12/2021, dep. 2022, Dotalo, Rv. 283228-01, nonché Sez. 3, n. 13628 del 20/02/2020, Ferrarini, Rv. 279421-01, nonché ancora Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018, dep. 2019, Maurina, Rv. 274822-01).

Appare infatti isolata l'affermazione secondo cui, una volta intervenuto il provvedimento di ammissione del debitore al concordato, anche le pregresse condotte omissive, consistenti in omessi pagamenti di obbligazioni giunte a maturazione nell'intervallo fra la presentazione della istanza e la sua positiva evasione da parte dell'organo giurisdizionale a ciò preposto, cessano, laddove mai in precedenza essi la avessero avuta, di avere rilevanza penale, atteso che tali condotte neppure possono essere considerate compiute *contra ius* in quanto legittimate, a tutto voler concedere *a posteriori* dall'avvenuta ammissione alla procedura concorsuale (così Sez. 3, n. 36320 del 02/04/2019, Prefabbricati in liquidazione concordato preventivo, Pv. 277687-01).

E l'adesione all'indirizzo ermeneutico ormai ampiamente prevalente risulta condivisibile per le plurime ragioni evidenziate nelle decisioni che lo enunciano.

In particolare, si rappresenta che: -) la legittimità dell'atto di pagamento del debito trova fondamento nella previsione normativa di cui agli artt. 161, comma 7, e 167 della legge fallimentare, come osservato dalla Cassazione civile, la quale afferma che non è *tout court* vietato il compimento di atti straordinari (tra cui il pagamento del debito tributario), i quali, se compiuti senza autorizzazione giudiziale, non comportano la revoca della procedura (Sez. 1 civ., n. 11958 del 16/05/2018 Rv. 648456, che richiama Cass. 14887/2017, 7066/2016, 3324/2016, successivamente ribadito da Sez. 1 civ., n. 16808 del 21/06/2019

Rv. 654280); -) spetta all'imprenditore in crisi, che sa di avere un debito fiscale che verrà a scadenza certa, ponderare la migliore soluzione della crisi di impresa e valutare in tale ambito anche le conseguenze penali della sua eventuale omissione del pagamento del debito, anche perché, come rilevato da Corte cost., ord. n. 256 del 2017, il soggetto in concordato è la società e non l'imputato, e l'impossibilità di provvedere al pagamento a causa dei vincoli derivanti dal concordato preventivo riguarda solo la società e non anche l'imputato, che è, invece, l'autore del reato; -) il pagamento dell'IVA - che peraltro è un credito privilegiato ai sensi dell'art. 62 d.P.R. n. 633 del 1972 - dopo la presentazione della domanda di concordato preventivo non può neanche dirsi diretto a frodare le ragioni dei creditori, in quanto impedisce l'ulteriore depauperamento per i creditori che può derivare dall'imposizione di sanzioni e interessi; -) la configurabilità dei reati di omesso versamento anche nel caso in cui il termine rilevante ai fini penali venga a scadere dopo la presentazione della domanda di concordato risponde all'esigenza di garantire in modo particolarmente pregnante il credito erariale, rispetto al quale l'ordinamento appronta anche lo strumento della confisca, la quale svolge una funzione che, vista dal lato dello Stato, ha un carattere sostanzialmente ripristinatorio.

Si osserva, inoltre, che non è plausibile l'argomento addotto a sostegno della contraria soluzione, e desunto dall'art. 168, comma 1, legge fallimentare, perché questa disposizione non è riferita alla condotta che deve tenere il debitore, ma agli «Effetti della presentazione del ricorso», e prevede che, «dalla data della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore».

Si aggiunge, ancora, che la soluzione appena indicata - la quale, peraltro, attribuisce rilievo non alla sola presentazione dell'istanza di concordato prima della scadenza della data fissata dall'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000, bensì alla fattispecie complessa integrata anche dalla positiva ammissione a detta procedura - rischierebbe di consentire l'utilizzazione strumentale della domanda di presentazione di concordato preventivo al solo scopo di evitare la responsabilità penale per inadempimento fiscale, quasi giungendo a configurarla come una condizione meramente potestativa di non punibilità.

4.2. Nella specie, per come si evince dalla sentenza impugnata, l'istanza di concordato preventivo è stata presentata il 10 agosto 2015, quindi prima della data di scadenza del versamento, cadente il 30 settembre 2015, ma è stata dichiarata inammissibile il 13 novembre 2015.

La Corte di appello evidenzia che la dichiarazione di inammissibilità dell'istanza di concordato preventivo è determinata da molteplici profili, quali la mancata individuazione dei costi e dei ricavi relativi alla prosecuzione dell'attività aziendale tramite l'affitto, la mancata presentazione di una relazione di un professionista imparziale in ordine alla corrispondenza della prosecuzione dell'attività all'interesse del ceto creditorio, la previsione di termini di pagamento e di durata della procedura non rispettosi delle previsioni di legge, l'assenza di un piano contenente una descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento.

Il Giudice di secondo grado, poi, osserva che gli indicati profili di inammissibilità dell'istanza di concordato preventivo inducono a ritenere che la presentazione della stessa abbia costituito un tentativo dilatorio, come tale del tutto inidoneo a sostenere l'insussistenza del dolo. Aggiunge, anzi, ad ulteriore sostegno di questa conclusione, che le scelte dell'imputata sono state caratterizzate dalla effettuazione dei soli pagamenti finalizzati al proseguimento dell'attività aziendale, e che la somma di 137.745,77 euro, asseritamente trattenuta a disposizione dell'autorità giudiziaria e dei creditori, non è mai stata destinata all'adempimento dei debiti tributari, neanche dopo la dichiarazione di inammissibilità dell'istanza di concordato preventivo.

4.3. Le conclusioni della sentenza impugnata sono immuni da vizi.

Sotto il profilo oggettivo, è sufficiente richiamare il principio giurisprudenziale consolidato di cui è detto in precedenza al § 4.2, ed aggiungere che, nella specie, non è intervenuto alcun provvedimento del tribunale che abbia vietato, o comunque non autorizzato, come invece richiesto dall'interessato, il pagamento dei suddetti debiti, e nemmeno l'adozione del decreto di ammissione al concordato preventivo, essendo stata anzi dichiarata inammissibile la relativa istanza.

Sotto il profilo soggettivo, poi, va rilevato che gli elementi addotti dalla sentenza impugnata sono congrui rispetto alle conclusioni secondo cui la condotta di presentazione dell'istanza di ammissione al concordato preventivo fu un mero espediente dilatorio, e che l'imputata ebbe piena consapevolezza di omettere il pagamento in violazione di un obbligo penalmente sanzionato.

5. Infondate sono le censure esposte nel quarto e nel quinto motivo, ma anche in parte del terzo motivo, che contestano l'esclusione di una situazione di forza maggiore, o comunque l'affermazione del dolo del reato di cui all'art. 10-*bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deducendo che è irrilevante ai fini penali la scadenza del termine mensile per il versamento delle ritenute certificate, e che l'imputata ha fatto tutto il possibile per risolvere la crisi aziendale, preesistente

all'assunzione della carica amministrativa, adempiendo ad altri debiti, come quelli relativi agli stipendi del personale, ponendo in essere varie iniziative, come l'effettuazione di un aumento di capitale, il tentativo di ottenere nuove linee di credito e di rinegoziare il trattamento economico per i dipendenti, e soffrendo impreviste criticità determinate da sottrazioni di una dipendente.

5.1. Costituisce insegnamento consolidato quello secondo cui, nel reato di omesso versamento delle ritenute certificate, la situazione di difficoltà finanziaria dell'imprenditore non costituisce causa di forza maggiore che esclude la responsabilità prevista dall'art. *10-bis* d.lgs, n. 74 del 2000 (cfr., per tutte, Sez. 3, n. 37528 del 12/06/2013, Corlianò, Rv. 257683-01, e Sez. 3, n. 3124 del 27/11/2013, deo. 2014, Murari, Rv. 258842-01).

L'unico limite alla integrazione del reato, nel caso di omesso versamento delle ritenute certificate per un importo superiore a quello previsto dalla legge, e dal 2015 fissato in 150.000,00 euro, è costituito dal caso fortuito o dalla forza maggiore (cfr. Sez. 3, n. 46459 del 29/03/2017, Olivetto, Rv. 271311-01), in qualche decisione ritenuto integrato dalla non imputabilità al contribuente della crisi economica aziendale e, insieme dalla impossibilità di fronteggiare questa crisi tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (così Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190-01).

5.1.1. Ai fini della valutazione del caso fortuito o della forza maggiore in relazione al reato di omesso versamento delle ritenute certificate, sembra opportuno valutare anche le modalità di costituzione, a carico dell'imprenditore, del debito per le ritenute certificate.

Invero, a norma del combinato disposto degli artt. 17 e 18 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, da leggersi unitamente all'art. 23 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i datori di lavoro che corrispondono redditi di lavoro dipendente e assimilati devono operare, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai dipendenti, con obbligo di rivalsa; le ritenute devono poi essere versate con cadenza periodica entro il 16 del mese successivo a quello del pagamento dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, mediante il modello F24, esclusivamente in via telematica per i datori di lavoro titolari di partita IVA. inoltre, a norma degli artt. 13 e 18 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per il ritardo nei versamenti: -) in relazione ai primi quindici giorni, si applica una sanzione che parte da un importo pari all'i % della somma dovuta e sale con progressione quotidiana fino al 15 %; -) dal sedicesimo al novantesimo giorno, si applica una sanzione pari al 15 % della somma dovuta; -) oltre il novantesimo giorno, si applica una sanzione pari al 30 %0 della somma dovuta.

Da questa articolata disciplina emerge che l'imprenditore deve organizzarsi per effettuare il versamento della ritenuta a titolo di acconto all'atto del pagamento della retribuzione ai propri dipendenti, con cadenza mensile, perché anche un lieve ritardo costituisce illecito amministrativo, e comporta l'applicazione di sanzioni di importo progressivamente in crescita.

Di conseguenza, sembra ragionevole osservare che il giudizio sull'esistenza di una situazione di forza maggiore o di caso fortuito, se ha come termine di riferimento il momento in cui si consuma l'illecito penale, e precisamente la data prevista per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, non può però non tener conto del complessivo contegno tenuto nel tempo dal debitore, anche perché lo stesso è continuamente sollecitato, con sanzioni crescenti, ad effettuare l'adempimento, e, nello stesso tempo, nella generalità dei casi, incrementa progressivamente e continuativamente, di mese in mese, il suo debito, in occasione della scadenza periodica per il pagamento delle retribuzioni.

5.1.2. La scelta di corrispondere le retribuzioni e di omettere i versamenti all'Erario delle somme dovute a titolo di ritenute certificate, poi, non può certo essere ritenuta fatto integrante causa di giustificazione, in particolare come esercizio di un diritto o adempimento di un dovere, rispetto alla fattispecie di cui all'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000.

Se, infatti, l'imprenditore potesse decidere di adempiere i debiti per il pagamento delle retribuzioni e di non adempiere quelli per le ritenute certificate, al fine di far proseguire l'attività aziendale, si determinerebbe un'alterazione dell'ordine economico, perché detto soggetto avrebbe, di fatto, e nonostante la tutela penale assicurata al credito tributario, la facoltà di "scaricare" ingiustificatamente sull'Erario, aumentando progressivamente il suo debito con questo, il costo economico del ritardo per la dichiarazione di insolvenza.

Del resto, significativamente, con riferimento all'omologo reato di cui all'art. *10-ter* d.lgs. n. 74 del 2000, in giurisprudenza si è osservato che l'omesso versamento dell'IVA non può essere giustificato, ai sensi dell'art. 51 cod. pen., dal pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti, posto che l'ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente (art. 2777 cod. civ.) rispetto ai crediti erariali (art. 2778 cod. civ.), vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della *par condicio creditorum,* al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato (così Sez. 3, n. 52971 del 06/07/2018, Moffa, Rv. 274319-01).

E, analogamente, si è più volte affermato che il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali non può essere scriminato, ai sensi

dell'art. 51 cod. pen., dalla scelta del datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, di destinare le somme disponibili al pagamento delle retribuzioni, perché, nel conflitto tra il diritto del lavoratore a ricevere i versamenti previdenziali e quello alla retribuzione, va privilegiato il primo in quanto è il solo a ricevere, secondo una scelta del legislatore non irragionevole, tutela penalistica per mezzo della previsione di una fattispecie incriminatrice (cfr., in particolare, Sez. F, n. 23939 del 11/08/2020, Moretti Cuseri, Rv. 279539-01, e Sez. 3, n. 36421 del 16/05/2019, Tanghetti, Rv. 276683-01).

5.2. Nella specie, la sentenza impugnata ha escluso la sussistenza di ipotesi di forza maggiore.

La Corte d'appello, in particolare, ha evidenziato che: -) il consulente incaricato dall'imputata nell'ottobre 2014 di verificare le condizioni della continuità aziendale ha attribuito la crisi ad una inefficiente gestione economica, per effetto della quale i costi erano superiori a quelli di altre aziende del settore a parità di fatturato, ed ha inoltre segnalato disfunzioni organizzative, tali da determinare una produttività inferiore a quella di aziende comparabili; -) anche la vicenda della dipendente, la quale aveva distratto denaro dalle casse aziendali, è collegata al difetto di controlli sull'operato del personale e, quindi, ad una cattiva organizzazione aziendale.

La Corte medesima, pertanto, ha concluso che la situazione di crisi, siccome rapportabile a cattiva gestione ed organizzazione, deve attribuirsi all'attuale imputata, quale amministratrice sin dal 2012: la stessa, in altri termini, non ha individuato le cause dello squilibrio economico e finanziario dell'azienda in tempo utile ad evitare l'irreversibilità del dissesto, non ha assunto iniziative adeguate, e, nonostante l'estrema precarietà della situazione, ha ulteriormente accumulato svariati milioni di euro di passività.

5.3. Le conclusioni della sentenza impugnata in ordine all'esclusione di una situazione di forza maggiore e alla sussistenza del dolo dell'imputato sono correttamente motivate.

Innanzitutto, la sentenza ha esposto elementi precisi e congrui per affermare che la situazione di crisi aziendale è imputabile alla sua gestione, protrattasi sin dal 2012 e quindi risalente ad almeno tre anni prima dell'omesso versamento delle ritenute certificate per il quale è stata pronunciata condanna, e non è stata fronteggiata con misure efficaci.

Inoltre, come rilevato in precedenza al § 5.1.2, la scelta di corrispondere gli stipendi al personale per assicurare la continuità dell'attività di impresa, con contestuale omissione dei versamenti dovuti per le ritenute certificate, non costituisce causa di giustificazione che esclude l'illiceità penale della condotta sussumibile nella fattispecie di cui all'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000.

6. Manifestamente infondate sono le censure formulate nel sesto motivo, che contestano la mancata rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale con riferimento all'esame dell'imputata e della persona che aveva effettuato le indebite sottrazioni in danno dell'impresa, nonché alla sentenza emessa nei confronti di quest'ultima ed al verbale di aumento di capitale.

La sentenza impugnata ha escluso la necessità della rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale, osservando che le richieste attengono a circostanze anche documentate che non è necessario approfondire ai fini della presente decisione, in considerazione delle ragioni esposte per affermare l'imputabilità della crisi aziendale di liquidità alla imputata.

Questa motivazione risulta corretta.

Va evidenziato, innanzitutto, che, secondo la costante elaborazione della giurisprudenza di legittimità, anche a Sezioni Unite, la rinnovazione dell'istruttoria nel giudizio di appello, attesa la presunzione di completezza dell'istruttoria espletata in primo grado, è un istituto di carattere eccezionale al quale può farsi ricorso esclusivamente allorché il giudice ritenga, nella sua discrezionalità, di non poter decidere allo stato degli atti (cfr., per tutte, Sez. U, n. 12602 del 17/12/2015, dep. 2016, Ricci, Rv. 266820-01, e Sez. U, n. 2780 del 24/01/1996, Panigoni, Rv. 203974-01).

Il sindacato sull'esercizio della discrezionalità del giudice di merito di non procedere alla rinnovazione istruttoria, inoltre, ha un perimetro strettamente delimitato. Invero, come già condivisibilmente precisato, il sindacato che il giudice di legittimità può esercitare in relazione alla correttezza della motivazione di un provvedimento pronunciato dal giudice d'appello sulla richiesta di rinnovazione del dibattimento non può mai essere svolto sulla concreta rilevanza dell'atto o della testimonianza da acquisire, ma deve esaurirsi nell'ambito del contenuto esplicativo del provvedimento adottato (così Sez. 3, n. 34626 del 15/07/2022, Grosso, Rv. 283522-01; Sez. 3, n. 7680 del 13/01/2017, Loda, Rv. 269373-01, e Sez. 4, n. 37624 del 19/09/2007, Giovannetti, Rv. 237689-01).

Né questi limiti alla rinnovazione istruttoria vengono meno solo perché la richiesta ha ad oggetto l'esame dell'imputato. Da un lato, infatti, si afferma costantemente che, in tema di rinnovazione dell'istruzione dibattimentale in appello, l'esame dell'imputato non assunto in primo grado può essere ammesso soltanto ove ritenuto necessario sulla base di specifiche esigenze, che è onere della parte instante indicare e documentare (v., ad esempio: Sez. 3, n. 34626 del 15/07/2022, Grosso, Rv, 283522-02; Sez. 2, n. 37883 del 20/07/2017, Liuzzi, Rv. 271141-01; Sez. 2, n. 36365 del 07/05/2013, Braccini, Rv. 256875-01). Dall'altro, si è precisato che è manifestamente infondata la questione di

legittimità costituzionale dell'art. 603 cod. proc. pen., per violazione dell'art. 24 Cost., nella parte in cui non prevede che l'imputato abbia sempre diritto a rendere l'esame qualora ne faccia richiesta, poiché nel giudizio d'appello vige il principio per il quale la rinnovazione dibattimentale viene disposta su richiesta di parte solo quando il giudice ritiene di non poter decidere allo stato degli atti, o d'ufficio quando sia assolutamente necessaria (così Sez. 3, n. 10165 del 03/10/2017, dep. 2018, C., la quale ha anche osservato che la previsione di un diritto assoluto dell'imputato di sottoporsi all'esame, sottratto al sindacato del giudice, consentirebbe un uso puramente dilatorio della richiesta di rinnovazione).

7. Infondate sono le censure enunciate nel settimo motivo che contestano la mancata applicazione dell'attenuante di cui all'art. 62, primo comma, n. 6, cod. pen., deducendo che l'imputata ha compiuto le uniche azioni possibili per attenuare le conseguenze dannose per l'Erario derivanti dal reato di cui all'art. *10-bis* d.lgs. n. 74 del 2000, prima presentando istanza di ammissione al concordato preventivo, e poi istanza di fallimento.

Secondo l'insegnamento consolidato della giurisprudenza, la circostanza attenuante comune dell'attivo ravvedimento non è applicabile ai reati contro il patrimonio, in quanto si riferisce esclusivamente all'elisione o all'attenuazione di quelle conseguenze che non consistono in un danno patrimoniale o non patrimoniale economicamente risarcibile (cfr., tra le tante, Sez. 2, n. 26966 del 11/09/2020, Balestra, Rv. 279645-01, e Sez. 2, n. 49348 del 04/11/2016, Ninfo, Rv. 268365-01).

Per le medesime ragioni, è stato ripetutamente ribadito che la circostanza in questione è inapplicabile anche a reati che, pur non essendo contro il patrimonio, offendono il patrimonio, come la bancarotta per distrazione (v. in questo senso, ad esempio, Sez. 5, n. 33188 de 08/04/2019, Bradanini, Rv. 276774-01, e Sez. 5, n. 36595 del 16/04/2009, Bossio, Rv. 245137-01).

Appare coerente concludere che identico principio debba applicarsi al reato di omesso versamento di ritenute certificate, perché anch'esso, pur non essendo un delitto contro il patrimonio, offende comunque il patrimonio della persona offesa, l'Amministrazione finanziaria.

8. In parte manifestamente infondate e in parte infondate sono le censure esposte nell'ottavo motivo, che contestano l'applicazione della confisca, deducendo che non hanno beneficiato dalla commissione del reato né l'imputata, né la società che era tenuta aí versamenti delle ritenute, e che, in ogni caso,

l'ablazione dovrebbe essere limitata alla somma non versata per l'importo eccedente la soglia di punibilità.

8.1. Le censure che contestano la legittimità della confisca, deducendo che non hanno beneficiato dalla commissione del reato né l'imputata, né la società che era tenuta ai versamenti delle ritenute sono manifestamente infondate.

Invero, la confisca diretta è stata legittimamente applicata alla società obbligata ai versamenti, perché il reato ha comportato l'omesso pagamento delle somme indicate nel capo di imputazione, sebbene giuridicamente dovute, e, di conseguenza, la stessa ha tratto il "vantaggio" di "risparmiare" un esborso cui era obbligata per legge.

Né può dirsi che il mancato pagamento delle somme dovute a titolo di ritenute certificate è servito soltanto ad evitare un aggravamento della posizione debitoria della società nei confronti degli istituti di credito, perché si trattava di un pagamento giuridicamente doveroso.

La confisca per equivalente nei confronti del «reo», poi, costituisce misura obbligatoria ex art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, perché è prevista dal legislatore in ogni caso in cui non è possibile la confisca diretta, indipendentemente da ogni valutazione relativa al comportamento tenuto dal condannato.

8.2. Le censure che contestano la legittimità dell'ablazione per l'importo compreso nel limite della soglia di punibilità, e, quindi, nella specie, ritengono necessario limitare la confisca a 100.494,00 euro, siccome le ritenute non versate sono pari a 250.494,00 euro, sono infondate.

In giurisprudenza, sia con riferimento al reato di omesso versamento di IVA (Sez. 3, n. 18308 del 06/02/2014, De Filippis, Rv. 261501-01), sia con riferimento al reato di indebita compensazione (Sez. 6, n. 6705 del 16/12/2014, dep. 2015, Libertone, Rv. 262394-01, ma anche Sez. 3, n. 46709 del 28/03/2018, Carriero, Rv. 274561-01), si è affermato che è legittimo il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, dell'importo corrispondente all'imposta evasa nella sua totalità e non alla sola parte che eccede la soglia di punibilità prevista dalla legge, in quanto il profitto del reato si identifica nell'intero ammontare del tributo non versato.

In particolare, con riferimento al reato di omesso versamento di IVA, "costruito" dal legislatore in modo omogeneo a quello di omesso versamento di ritenute certificate, si è osservato che la fattispecie non si pone «in rapporto di specialità ma di progressione illecita con l'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico dell'imposta entro il mese successivo a quello di maturazione del debito mensile IVA, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni (Sez. U, 28/03/2013, n. 37424, Romano, Rv. 255757)», e che,

quindi, è «pienamente ragionevole il ricorso ad un meccanismo sanzionatorio che consideri l'imposta evasa nella sua interezza e non per la sola porzione relativa al superamento della soglia, essendo connotata da illiceità anche la parte residua» (le espressioni tra virgolette sono di Sez. 3, n. 18308 del 2014, cit.).

Si può aggiungere che, nel sistema dei reati tributari, l'unica disposizione che precisa in modo univoco, avendo riguardo ad una prospettiva di ripristino dell'ordine economico violato, se rilevi il recupero dell'intera imposta evasa, o del solo importo eccedente la soglia di punibilità, in relazione alle fattispecie incriminatrici che prevedono questo limite, è per la prima soluzione. Invero, l'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000 stabilisce: «I reati di cui agli articoli *10-bis, 10-ter* e *10-quater,* comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati 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».

9. Alla complessiva infondatezza delle censure segue il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

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

Così deciso il 30/11/2022

Il Consigliere estensore
Antonio Corto

Il Presidente
Giovanni Liberati

IN

24 GEN 2023

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Luana Mariani