



24222 23

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

Composta da

Giulio Sarno - Presidente -

Vito Di Nicola

Alberto Galanti

Alessandro Maria Andronio - Relatore -

Fabio Zunica

Sent. n. sez. 392

UP - 22/02/2023

R.G.N. 36185/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) (omissis) nato a l (omissis)

avverso la sentenza del 14/04/2022 della Corte d'appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Alessandro Maria Andronio;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Domenico A.R. Seccia, che ha concluso chiedendo che la sentenza impugnata sia annullata con rinvio;

udito il difensore, avv. (omissis) .

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 14 aprile 2022, la Corte d'appello di Milano ha confermato la sentenza del Tribunale di Lecco del 23 febbraio 2021, con la quale l'imputato era stato condannato, per il reato di cui all'art. 10 bis del d.lgs. n. 74 del 2000 - esclusa la recidiva contestata - perché, in qualità di legale rappresentante di una

Ne

società, non versava entro il termine previsto per la presentazione annuale di sostituto d'imposta per l'anno 2017 le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti.

2. Avverso la sentenza l'imputato ha proposto, tramite il difensore, ricorso per cassazione, chiedendone l'annullamento.

2.1. Con la doglianza inserita nella premessa del ricorso, si evidenzia che la Corte costituzionale, con sentenza n. 175 del 23 giugno 2022, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 158 del 2015, avente ad oggetto la «revisione del sistema sanzionatorio in attuazione dell'art. 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014 n. 23», relativamente alle parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o» inserite nel testo del reato previsto dall'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000.

A seguito della predetta declaratoria di illegittimità costituzionale, viene dunque ripristinato il regime antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015, che aveva introdotto la disciplina in forza della quale costituiva condotta integrante il reato di cui all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 l'omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione oppure quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti.

Dunque, non è più sufficiente la mera allegazione del c.d. modello 770, essendo invece necessaria l'allegazione delle certificazioni effettivamente rilasciate ai sostituti, attestanti l'ammontare delle somme corrisposte e delle ritenute operate. Infatti, il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, rispetto alle quali non vi è prova del rilascio delle relative certificazioni, costituisce un mero illecito amministrativo tributario. Di conseguenza, la predetta sentenza ha in concreto ridotto il perimetro punitivo del delitto di omesso versamento delle ritenute. E la decisione dichiarativa di incostituzionalità ha efficacia anche relativamente ai rapporti giuridici sorti anteriormente, purché ancora pendenti e non esauriti, mentre il ricorrente è stato condannato sulla base di quanto emerso dal modello 770, senza che vi fosse prova del rilascio ai sostituti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate (pag. 1 della sentenza impugnata), in applicazione del regime del *favor rei*, si dovrebbe applicare il regime previgente e annullare la sentenza impugnata.

2.2. Con una seconda doglianza, si denuncia la violazione dell'art. 168-bis cod. pen., nonché il connesso vizio di motivazione, in quanto il ricorrente ha fatto opposizione al decreto penale di condanna, richiedendo l'applicazione del rito alternativo della messa alla prova, ma il giudice di *prime cure* ha rigettato la richiesta, poiché non vi era prova del risarcimento del danno e di condotte volte all'eliminazione delle conseguenze dannose derivanti dal reato e poiché ha ritenuto

che il ricorrente non si sarebbe astenuto dal commettere ulteriori reati, dal momento che risultava già condannato per fatti analoghi.

La difesa lamenta che la Corte d'appello ha confermato tale decisione erroneamente in quanto la giurisprudenza di legittimità avrebbe affermato che, in tema di reati fiscali, per essere ammessi all'istituto processuale della messa alla prova, non è necessario avere risarcito il danno con l'estinzione del debito tributario: infatti, deve in concreto verificarsi se il risarcimento del danno sia o meno possibile, se la eventuale impossibilità derivi da fattori oggettivi estranei alla sfera di dominio dell'imputato, o se essa discenda dall'imputato, e se, in tale ultimo caso, sia relativa o assoluta e riconducibile o meno a condotte volontarie dell'imputato medesimo, potendo l'impossibilità ritenersi ingiustificata, e quindi potenzialmente ostativa all'ammissione alla messa alla prova, solo in tale ultima ipotesi. Secondo la ricostruzione difensiva, la Corte d'appello ha commesso un duplice errore: da un lato, non ha considerato come, in base al piano di rientro, il ricorrente abbia in parte eliminato le conseguenze dannose del reato e, dall'altro, non ha valutato come il fallimento della società abbia portato quest'ultimo ad essere in una condizione di impossibilità da lui non dipendente. Si sostiene, inoltre, che il giudice non può negare la sospensione del processo con messa alla prova solo sulla base di un precedente penale.

2.3. In terzo luogo, si censurano vizi della motivazione in ordine alla carenza dell'elemento soggettivo, necessario al fine di ritenere comprovata la responsabilità penale.

Secondo la ricostruzione difensiva, la sussistenza del reato sarebbe esclusa dal fatto che la società, di cui era legale rappresentante l'imputato, a causa della crisi economica, iniziava a versare in stato di grave sofferenza, fino ad essere dichiarata fallita nel giugno del 2020. Si lamenta che la Corte d'appello non ha considerato che il ricorrente si sarebbe adoperato per regolarizzare la propria posizione, nonostante l'evidente criticità della società, attraverso il piano di rateazione delle due cartelle esattoriali notificate, pagate fino a dicembre 2019: i giudici di merito avrebbero omissis la valutazione di ciò.

2.4. Infine, si prospettano vizi di motivazione in ordine al trattamento sanzionatorio e al mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche e della sospensione condizionale.

La difesa lamenta che la pena si distacca dal minimo edittale, in ragione del rilevante importo delle ritenute non versate, ma non tenendo conto della situazione descritta nei motivi precedenti. Ulteriormente, la mancata concessione delle circostanze attenuanti si fonderebbe sull'esistenza di un precedente penale e sulla rilevanza del danno cagionato all'erario, senza tenere conto del buon comportamento processuale dell'imputato, della sua disponibilità a sottoporsi a un

percorso riabilitativo presso |(omissis); del tentativo di risarcire il danno. Da ultimo, si evidenzia come vi sarebbe una totale assenza di motivazione in ordine alla richiesta di concessione della sospensione condizionale della pena.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato, relativamente alla doglianza esposta nella premessa dello stesso, con cui si lamenta l'intervenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 158 del 2015, avente ad oggetto la «revisione del sistema sanzionatorio in attuazione dell'art. 8, comma 1, della Legge 11 marzo 2014 n. 23», relativamente alle parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o» inserite nel testo del reato previsto dall'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000.

1.1. Il primo assetto organico del sistema sanzionatorio penale tributario è contenuto nel decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, che, con riguardo alle condotte illecite attribuibili al sostituto di imposta, aveva previsto una disciplina sanzionatoria articolata in reati di natura sia contravvenzionale (art. 2, comma 1, nn. 1, 2 e 3), sia delittuosa (art. 2, comma 2).

Accanto alle contravvenzioni di omessa e infedele dichiarazione del sostituto di imposta (con la previsione di differenti soglie di punibilità, era sanzionato con la reclusione da due mesi a tre anni e con la multa da un quarto alla metà della somma non versata, chiunque non pagava all'erario le «ritenute effettivamente operate» a titolo di acconto o di imposta sulle somme pagate. Tale disciplina aveva, dunque, introdotto un regime sanzionatorio decisamente più severo di quello previsto dall'art. 92, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che sanzionava con la sola pena della multa la condotta di ritardati od omessi versamenti diretti e, ancor prima, dall'art. 260 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, il quale stabiliva la pena dell'arresto fino a sei mesi per la condotta di omissione del versamento in tesoreria di ritenute operate.

La disciplina penale recata dall'art. 2 del d.l. n. 429 del 1982, come convertito, era stata, poi, novellata dall'art. 3 del decreto-legge 16 marzo 1991, n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 15 maggio 1991, n. 154, che, pur mantenendo ferma la previsione dell'omessa dichiarazione annuale del sostituto di imposta, quale illecito penale di natura contravvenzionale, aveva disciplinato l'omesso versamento delle ritenute secondo due distinte fattispecie incriminatrici.

La prima, di natura contravvenzionale, prevista al comma 2 del novellato art. 2, del d.l. n. 429 del 1982, con cui si sanzionava, con la pena dell'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni, l'omesso versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di ritenute alle

quali il sostituto di imposta era obbligato per legge relativamente a somme pagate per un ammontare complessivo per ciascun periodo di imposta superiore a cinquanta milioni di lire.

La seconda, di natura delittuosa, prevista al comma 3, secondo cui: «Chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni; se il predetto ammontare complessivo è superiore a dieci milioni di lire ma non a venticinque milioni di lire per ciascuno periodo d'imposta si applica la pena dell'arresto fino a tre anni o dell'ammenda fino a lire sei milioni».

Su tale assetto sanzionatorio è intervenuto il d.lgs. n. 74 del 2000, adottato in attuazione dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, limitando la rilevanza penale delle fattispecie in materia tributaria alle sole condotte caratterizzate da un comportamento fraudolento, richiedendo un *quid pluris* rispetto al semplice sottrarsi all'obbligazione tributaria, con ciò non prevedendo fattispecie incriminatrici concernenti il sostituto di imposta. Le nuove fattispecie incriminatrici, introdotte dagli artt. da 2 a 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, non hanno riguardato comportamenti del sostituto di imposta e, quindi, il comportamento consistente nell'omesso versamento delle ritenute è risultato depenalizzato, rimanendo sanzionato sul solo piano amministrativo, ai sensi degli artt. 13 e 14 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Questa più mite disciplina, per gli illeciti commessi dal sostituto di imposta, è rimasta inalterata fino a quando il legislatore è tornato a prevedere la sanzione penale.

Infatti, l'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ha arricchito il catalogo dei reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 introducendo l'art. 10-*bis*, che prevede il delitto di omesso versamento delle ritenute secondo la seguente formulazione: «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta».

Successivamente, con la legge n. 23 del 2014, il Parlamento ha conferito un'ampia delega al Governo finalizzata a ridisegnare l'ordinamento tributario per «un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita».

In attuazione di tale delega, l'art. 7, comma 1, lettere a) e b), del d.lgs. n. 158 del 2015 ha modificato la previsione di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, rispettivamente nella rubrica e nella descrizione della fattispecie, che recava

la seguente formulazione «[è] punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta».

1.2. Deve aggiungersi che sul punto si era sviluppato un contrasto in seno a questa Corte.

Da una parte, si sosteneva che, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, la prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto d'imposta, sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, può essere fornita dal pubblico ministero mediante documenti, testimoni o indizi: in questo caso era stata ritenuta sufficiente la allegazione dei modello 770 provenienti dallo stesso datore di lavoro (Sez. 3, n. 1443 del 15/12/2012, dep. 2013, Rv. 254152).

Dall'altra, si negava ciò, ritenendo che, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe sull'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro; in motivazione la Corte ha evidenziato che il modello 770 e la certificazione rilasciata ai sostituiti sono documenti disciplinati da fonti normative distinte, rispondono a finalità non coincidenti, e non devono essere consegnati o presentati contestualmente (Sez. 3, n. 40526 del 08/04/2014, Rv. 260090).

Il contrasto è stato composto dalle Sezioni unite della Corte di cassazione, che hanno affermato che, 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. modello 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 modello 770 (Sez. U., n. 24782 del 22/03/2018, Rv. 272801).

1.3. La disposizione del 2015 aveva introdotto una nuova fattispecie di reato, in quanto aveva previsto come condotta penalmente perseguibile ciò che prima costituiva un illecito amministrativo tributario: l'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, delle ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione per un ammontare superiore a una determinata soglia di punibilità (fissata in 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta).

La Corte Costituzionale ha evidenziato che le alterne vicende del sistema sanzionatorio penale mostrano che l'assoggettamento a sanzione (da parte della disposizione censurata) della condotta suddetta costituisce una nuova e distinta fattispecie penale, che si affianca a quella dell'omesso versamento, alle stesse condizioni, delle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti.

Benché vi sia una contiguità delle due condotte, perché concernono pur sempre le stesse ritenute operate dal sostituto, le vicende normative sopra descritte mostrano che si tratta di condotte diverse, le quali hanno avuto un trattamento giuridico nettamente distinto.

L'elemento differenziale era costituito proprio dalle certificazioni delle ritenute rilasciate dal sostituto ai sostituiti. Il legislatore dell'epoca riteneva più grave la condotta del sostituto, che metteva in circolazione le certificazioni, utilizzabili dai sostituiti per l'assolvimento del loro obbligo tributario, e poi ometteva il versamento delle ritenute certificate.

Il legislatore del 2004, invertendo la rotta nel senso di voler contrastare con la sanzione penale anche l'omesso versamento delle ritenute, non poteva non aver presente che due erano le fattispecie che avevano ad oggetto tale condotta. E in effetti ha operato una scelta con l'introduzione, nel sistema sanzionatorio dell'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, disposizione chiaramente indirizzata a ripristinare la sanzionabilità penale della sola fattispecie più grave, in precedenza prevista dall'art. 2, comma 3, del d.l. n. 429 del 1982 (l'omesso versamento delle ritenute certificate), e non anche della fattispecie meno grave, prevista dal comma 2 dello stesso art. 2 (l'omesso versamento delle ritenute dovute in base alla dichiarazione del sostituto), che è rimasta soggetta solo alle sanzioni amministrative.

Il dato testuale della nuova disposizione rispecchiava tale scelta perché, anche nella rubrica dell'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, si faceva riferimento all'«omesso versamento di ritenute certificate» negli stessi termini in cui, in passato, l'art. 2, comma 3, del d.l. n. 429 del 1982 riguardava l'omesso versamento di «ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti». Il sostanziale ripristino di quella fattispecie penale emergeva anche dal fatto che il reato di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 era configurato come delitto, e non già come contravvenzione, e che le pene, della reclusione e della multa, erano congiunte, come nell'art. 2, comma 3, del d.l. n. 429 del 1982.

Invece, la condotta già prevista come reato contravvenzionale, depenalizzata dal d.lgs. n. 74 del 2000, continuava ad essere non sanzionata penalmente pur dopo l'introduzione dell'art. 10-*bis* nel d.lgs. n. 74 del 2000, proprio perché questa nuova fattispecie non prevedeva anche l'ipotesi dell'omesso versamento delle ritenute dovute in base alla dichiarazione del sostituto. Tale condotta rimaneva un illecito amministrativo tributario.

Quindi, determinante al fine della rilevanza penale della condotta omissiva del mancato pagamento delle ritenute era che queste stesse fossero state certificate dal sostituto ai sostituiti; ciò completava la fattispecie e l'elemento oggettivo del reato.

Il contrasto giurisprudenziale che si è sviluppato in ordine all'applicazione di tale disposizione è stato infine composto dalla indicata pronuncia delle Sezioni unite, che ha escluso che la dichiarazione del sostituto possa costituire di per sé sola piena prova, in via induttiva – quasi una (inammissibile) prova legale –, del rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

2. Sulla base di quanto appena osservato, la sentenza impugnata deve essere annullata – in accoglimento della prima doglianza e con assorbimento delle altre – con rinvio alla Corte di appello di Milano, in quanto i giudici di merito devono procedere a una valutazione in ordine all'esistenza di certificazioni delle ritenute, di cui non vi alcuna menzione nella sentenza. Il rilascio delle predette certificazioni si può presumere anche da elementi indiziari, quale il modello 770, che però da solo non è sufficiente a costituire prova di ciò.

P.Q.M

Annulla la sentenza impugnata, con rinvio, per nuovo giudizio, ad altra sezione della Corte di appello di Milano.

Così deciso il 22/02/2023.

Il Consigliere estensore
Alessandro Maria Andronio



Il Presidente
Giulio Sarno

