

Udienza pubblica dell'8 aprile 2014

REG. GENERALE n. 44972/2013

SENTENZA N. 936

40526/14



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.:

1. Dott.ssa Claudia Squassoni
 2. Dott. Amedeo Franco
 3. Dott. Lorenzo Orilia
 4. Dott. Luca Ramacci
 5. Dott. Vincenzo Pezzella
- ha pronunciato la seguente

Presidente
Consigliere rel.
Consigliere
Consigliere
Consigliere

SENTENZA

sul ricorso proposto da **Gagliardi Giuseppe**, nato a Campagna il 15.7.1957;

avverso la sentenza emessa il 17 gennaio 2013 dalla corte d'appello de L'Aquila;

udita nella **pubblica udienza dell'8 aprile 2014** la relazione fatta dal Consigliere Amedeo Franco;

udito il Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Mario Fraticelli, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

Svolgimento del processo

Con la sentenza in epigrafe la corte d'appello de L'Aquila confermò la sentenza emessa il 20 luglio 2011 dal giudice del tribunale di Teramo, che aveva dichiarato Gagliardi Giuseppe colpevole del reato di cui all'art. 10 *bis* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per avere omesso di presentare entro il termine del 27 dicembre 2006 ritenute alla fonte relative ad emolumenti corrisposti ai dipendenti nell'anno di imposta 2005 per un ammontare complessivo di € 78.540, e lo aveva condannato alla pena sospesa di mesi sei di reclusione.

La violazione era stata accertata a seguito di controllo automatizzato, ai sensi dell'art. 36 bis del d.P.R. 600/73, della dichiarazione modello 770, in cui erano riepilogate le ritenute certificate.

La corte d'appello ritenne che lo stesso inserimento nel modello 770 attesta l'avvenuta erogazione degli emolumenti cui le ritenute si riferiscono, sicché non è necessaria alcuna ulteriore certificazione, non avendo il prevenuto dimostrato l'infondatezza della pretesa creditizia dell'Agenzia delle Entrate.

L'imputato, a mezzo dell'avv. Maurizio Russi propone ricorso per cassazione deducendo mancanza, contraddittorietà o manifesta illogicità della moti-

SCR

de

vazione. Lamenta che la corte d'appello ha erroneamente ritenuto sufficiente la presentazione del modello 770, al fine di provare l'effettiva avvenuta certificazione delle ritenute operate. Invero, costituisce elemento essenziale costitutivo del reato il rilascio delle certificazioni, sicché per la integrazione del reato stesso è indispensabile la prova dell'avvenuta emissione delle certificazioni da cui risultino le ritenute non versate. Si tratta di reato a formazione progressiva, in quanto alla condotta omissiva di mancato versamento delle ritenute si unisce inderogabilmente la condotta commissiva della emissione della relativa certificazione. Il che del resto giustifica il maggior disvalore sociale e la maggiore offensività della condotta rispetto al solo mancato versamento.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato.

Deve ricordarsi che l'art. 2, comma 2, del d.l. 10 luglio 1982 n. 429, convertito il 1. 7 agosto 1982, n. 516, sanzionava penalmente «*chiunque non versa all'erario le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate*». La *ratio* era evidentemente quella di impedire, attraverso la sanzione penale, che il datore di lavoro omettesse di versare le somme trattate, quale sostituto di imposta, sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori.

L'art. 2, cit., venne sostituito dall'art. 3 del d.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito dalla legge 15 maggio 1991, n. 154, il quale puniva: a) il mancato versamento nel termine delle ritenute sulle somme pagate, per un ammontare complessivo per ciascun periodo di imposta superiore a 50 milioni di lire, con l'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a sei milioni; b) il mancato versamento nel termine delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore per ciascun periodo d'imposta a lire 25 milioni, con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni, ovvero con l'arresto fino a tre anni o l'ammenda fino a lire sei milioni, se l'ammontare complessivo per periodo di imposta era superiore a lire 10 milioni, ma non a lire 25 milioni.

Successivamente, con l'art. 13, comma 1, del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, venne prevista la sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato.

Con l'entrata in vigore del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, venne abolita ogni sanzione penale per l'omesso versamento delle ritenute, come pacificamente riconosciuto dalla giurisprudenza (Sez. 3, n. 3714 del 21/11/2000, Piacente, Rv. 218183; Sez. 3, n. 39178 del 05/10/2001, Romagnoli, Rv. 220360), mentre restò in vigore la citata previsione dell'art. 13, comma 1, del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. L'obiettivo del legislatore, infatti, era quello di sanzionare penalmente solo le condotte considerate maggiormente lesive degli interessi erariali, eliminando le ipotesi bagatellari che ingolfavano la macchina processuale.

Successivamente, però con l'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, venne inserito nel d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'art. 10 bis, che ora sanziona «*chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti*». In dottrina si è sostenuto che questa nuova figura criminosa sarebbe lontana dall'impianto dei reati tributari introdotto dal

d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che aveva inteso punire i casi di frode e di rilevante ed effettivo danno per l'Erario. La riforma del 2000 aveva posto l'attenzione su una serie di reati caratterizzati dal dolo specifico di evasione, e relativi al principale obbligo posto in capo al contribuente, la dichiarazione annuale dei redditi e IVA, ed alle condotte fraudolente ad esso connesse. Il reato in esame, invece, ha ad oggetto un'obbligazione tributaria il cui titolare giuridico rimane il sostituto, e il mancato pagamento delle ritenute da parte del sostituto non è determinato dalla volontà di evadere le tasse, sicché l'elemento soggettivo non è dato dal dolo specifico di evasione, ma dal dolo generico.

La nuova norma penale presenta una differenza sostanziale rispetto a quella precedente della legge n. 516 del 1982, in quanto è ora previsto come elemento costitutivo del reato la circostanza che si tratti di «*ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti*». A differenza della precedente fattispecie penale, quindi, per la integrazione del reato non è più sufficiente il solo mancato versamento delle ritenute (che di per sé costituisce illecito amministrativo e darà luogo alla applicazione della sanzione amministrativa), ma occorre anche un precedente comportamento commissivo, ossia che il soggetto abbia rilasciato al sostituto la relativa certificazione, e che le ritenute il cui versamento è omesso siano appunto quelle che hanno formato oggetto della detta certificazione. Il reato dunque è integrato solo nel caso in cui il sostituto d'imposta rilasci le certificazioni ma non provveda a versare le somme trattenute a titolo di ritenuta entro i termini per la presentazione della dichiarazione annuale; quindi, restano escluse dall'applicazione della norma tanto l'omessa presentazione della dichiarazione annuale quanto il mancato rilascio della certificazione dell'avvenuto versamento; condotte queste che erano invece punite sotto la vigenza della legge 516/1982.

Come è noto nella giurisprudenza di questa Corte era sorto un contrasto sulla questione della applicabilità del nuovo reato introdotto dall'art. 10 *bis* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, entrato in vigore il 1° gennaio 2005, anche alle omissioni dei versamenti relativi all'anno 2004. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 37425 del 20/3/2013, Favellato, Rv. 255760, hanno risolto il contrasto nel senso della applicabilità, osservando tra l'altro che ciò non comporta violazione del principio di irretroattività della norma penale. Il presupposto fondamentale su cui si è basata la decisione delle Sezioni Unite è che l'illecito amministrativo costituito dall'omesso versamento delle ritenute di cui all'art. 13, comma 1, del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e il nuovo illecito penale di cui all'art. 10 *bis* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, hanno ad oggetto comportamenti diversi e sono integrati da fatti diversi. Nell'illecito amministrativo, la condotta commissiva è costituita dalla erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte e di versamento della stessa all'Erario con le modalità stabilite, mentre la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento della ritenuta mensile nel termine per l'adempimento, fissato al giorno quindici (poi passato al sedici) del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta. Nell'illecito penale di cui all'art. 10 *bis* la condotta commissiva è costituita sia dalla erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite, e sia



dal rilascio al soggetto sostituito di una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate nell'anno precedente, mentre la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a € 50.000, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente. La sentenza delle Sezioni Unite ha quindi sottolineato che, pur nella comunanza di una parte dei presupposti e della condotta, gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dal requisito della «certificazione» delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione. Questa differenza degli elementi costitutivi ha poi portato a ricostruire il rapporto fra i due illeciti in termini, non di specialità, ma piuttosto di «progressione»: la fattispecie penale costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima, la arricchisce di elementi essenziali che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità, in quanto recano decisivi segmenti comportamentali (in riferimento al rilascio della certificazione e al protrarsi della condotta omissiva), che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo. Di conseguenza, qualora l'omesso versamento riguardi ritenute certificate e sia superata la soglia, illecito penale ed illecito amministrativo concorrono ed andranno applicate sia la sanzione penale sia quella amministrativa. Stante la diversità di elementi costitutivi, la sentenza Favellato ha rilevato che non si può parlare di identità del fatto e quindi (anche per questa ragione) ha escluso un contrasto con l'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, o con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

In relazione poi alla prospettata violazione del principio di irretroattività della norma penale, la medesima sentenza ha ulteriormente specificato che, ai sensi dell'art. 10 *bis* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, «la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versamento delle ritenute nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento delle ritenute certificate nel maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell'anno precedente».

In sostanza, secondo l'interpretazione fatta propria dalle Sezioni Unite e dalla prevalente dottrina l'elemento specializzante che determina il configurarsi della natura delittuosa della fattispecie è costituito dal rilascio della certificazione al sostituto. Pertanto, la norma penale non può trovare applicazione non solo nei casi in cui il sostituto non abbia operato le ritenute, ma anche nei casi in cui non abbia rilasciato la certificazione nonché nel caso in cui abbia rilasciato la certificazione in un momento successivo alla scadenza del termine per effettuare il versamento. I due presupposti, o meglio gli elementi costitutivi della fattispecie, necessari per attribuire rilevanza penale alla condotta omissiva sono invero costituiti dalle parti di condotta attiva comprendenti sia l'effettuazione della ritenuta e sia la successiva emissione della certificazione.



Trattandosi di elementi costitutivi del reato (ma le conseguenze non cambierebbero anche se si volesse parlare di presupposti del reato) per ritenere sussistente il delitto è necessario che l'accusa fornisca la prova di tali elementi e, in particolare, per quanto qui interessa, che l'accusa fornisca la prova che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la certificazione (o le certificazioni) da cui risultino le ritenute il cui versamento è stato poi omesso.

Alla luce della attuale situazione normativa e delle considerazioni che hanno portato le Sezioni Unite a ritenere applicabile la sanzione penale anche all'omissione dei versamenti relativi al 2004 nonché a ritenere che in caso di omesso versamento di ritenute certificate (che superi la soglia) il trasgressore debba rispondere sia dell'illecito penale sia dell'illecito amministrativo, deve quindi concludersi che, ferma restando in ogni caso la sussistenza dell'illecito amministrativo, il delitto sarà ravvisabile solo a seguito del materiale rilascio della certificazione. Il soggetto che abbia invece effettuato le ritenute senza poi versarle al fisco, ma non abbia rilasciato ai sostituiti la relativa certificazione, potrà invece rispondere solo dell'illecito amministrativo. E' inoltre indispensabile che il rilascio delle certificazioni preceda la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta, termine ultimo per la consumazione del reato. Il rilascio delle certificazioni, successivamente al termine ultimo per la presentazione della dichiarazione annuale, non può determinare la ricorrenza del delitto di cui all'art. 10-bis, per l'assenza di un presupposto essenziale dello stesso.

L'attuale disciplina, quindi, si differenzia da quella di cui alla legge n. 516 del 1982, che, pur graduando il trattamento sanzionatorio, aveva invece criminalizzato l'omesso versamento sia di ritenute certificate sia di quelle non certificate. Secondo parte della dottrina, la *ratio* di questa opzione legislativa potrebbe essere ricercata nella maggiore gravità insita nella condotta del sostituto che, oltre a non versare al fisco le ritenute operate, rilascia al sostituto una certificazione menzognera (in cui attesta l'avvenuto versamento). Tale certificazione viene utilizzata dal sostituto per dimostrare di aver assolto al proprio obbligo tributario, ove la ritenuta sia stata effettuata a titolo di imposta, ovvero per dimostrare di avere diritto alla compensazione tra il credito corrispondente alla ritenuta subita ed il proprio debito di imposta, ove la ritenuta sia stata effettuata in acconto. Infatti, non è pacifico nella giurisprudenza civile l'orientamento secondo cui il presupposto che determina il diritto del sostituto a scomputare le ritenute subite non è dato dall'avvenuto rilascio della certificazione, ma dalla circostanza che dette ritenute siano state effettivamente operate dal sostituto. Se si segue invece l'orientamento secondo cui il sostituto avrebbe possibilità di scomputare le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate pur in mancanza della relativa certificazione, attraverso l'esibizione di documenti equipollenti, allora effettivamente resterebbe poco chiara la *ratio* della scelta legislativa di limitare l'intervento penale solo nei confronti del sostituto che omette il versamento di ritenute «certificate». Vero è, peraltro, che la più recente giurisprudenza di questa Corte sembrerebbe avere stabilito che, in mancanza di un'apposita certificazione che dimostri all'Erario l'avvenuto versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta, gli Uffici finanziari possono agire anche nei



confronti del sostituto per il recupero a tassazione delle ritenute portate in detrazione dal sostituto (Cass. civ, Sez. V, n. 14033 del 16/06/2006, Rv. 590380), e che, in assenza della certificazione rilasciata dal sostituto, il sostituto non può scomputare dall'imposta sul reddito dovuta l'ammontare della ritenuta subita (Id., n. 12072 del 14/05/2008, Rv. 603786).

In ogni modo, quale che sia la *ratio* della previsione normativa, non può mettersi in discussione che elementi costitutivi (o presupposti) indispensabili del delitto siano da un lato l'effettuazione delle ritenute e, dall'altro lato, il rilascio ai sostituiti della relativa certificazione. Se si dovesse giungere a ritenere, anche attraverso interpretazioni eccessivamente estensive, che sia sufficiente ad integrare il reato la sola effettuazione delle ritenute seguita dal loro mancato versamento al fisco, e che non vi sia bisogno della prova del rilascio della certificazione, si perverrebbe - in contrasto con la lettera e la *ratio* del nuovo sistema normativo che ha previsto l'applicazione sia di sanzioni amministrative sia di sanzioni penali - ad una inammissibile interpretazione parzialmente abrogatrice della disposizione. Inoltre, verrebbe meno il fondamento giuridico che ha giustificato l'applicazione del reato ai versamenti relativi al 2004 e soprattutto verrebbe meno la possibilità di ritenere (secondo l'interpretazione della citata sentenza delle Sezioni Unite Favellato) che, nel caso di superamento della soglia, si tratterebbe comunque di fatti diversi e di illeciti aventi diversi elementi costitutivi, con la conseguente applicabilità sia delle sanzioni penali sia di quelle amministrative, senza dar luogo a possibili contrasti con l'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, o con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Come ricordato dalla citata sentenza delle Sezioni Unite Favellato, l'operatività del meccanismo di sostituzione d'imposta comporta l'adempimento di alcuni obblighi strumentali a carico del sostituto, il quale deve: 1) rilasciare al sostituto una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate in modo da permettere al soggetto passivo di documentare e di dimostrare il prelievo subito; 2) presentare annualmente una dichiarazione unica di sostituto d'imposta dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente (modello 770). A loro volta i contribuenti sono obbligati a conservare le certificazioni così rilasciate e ad esibirle a richiesta degli uffici competenti per i dovuti controlli (art. 3, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Dunque, i sostituti d'imposta, ossia i soggetti che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte, e che sono tenuti al rilascio della relativa certificazione, sono tenuti a due distinti adempimenti. Da un lato devono presentare annualmente la dichiarazione unica di sostituto d'imposta da cui risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente, con i dati fiscali e contributivi contenuti nella predetta certificazione, nonché gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi (art. 4, comma 3-bis, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Inoltre devono comunicare «all'Agenzia delle entrate mediante appositi elenchi i dati fiscali dei percipienti» (art. 6-bis dell'art. 4 cit.). Da un altro lato, sono tenuti al rilascio al sostituto del c.d. CUD, ossia di

«un'apposita certificazione unica anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) attestante l'ammontare complessivo delle dette somme e valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati stabiliti con il provvedimento amministrativo di approvazione dello schema di certificazione unica» (art. 4, comma 6-ter, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Tali certificazioni, «sottoscritte anche mediante sistemi di elaborazione automatica, sono consegnate agli interessati entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro» (comma 6-quater dell'art. 4 cit.).

Rileva notare che l'art. 4 cit. distingue tra soggetti tenuti al rilascio della certificazione (che sono tenuti alla presentazione della dichiarazione unica ed alla comunicazione di cui ai commi 3-bis e 6-bis) ed effettivo rilascio e consegna agli interessati della certificazione unica, ossia del c.d. CUD (commi 6-ter e 6-quater).

La dichiarazione unica e la comunicazione devono essere fatte per tutte le ritenute che devono essere operate. E' però evidente che tale dichiarazione non può costituire di per sé sola prova dell'avvenuto rilascio e della effettiva consegna agli interessati della certificazione.

Come si è già rilevato il rilascio e la consegna ai sostituiti della certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle trattenute operate costituisce elemento costitutivo (o presupposto) del reato e, di conseguenza, l'onere della relativa prova grava sull'accusa (cfr., da ultimo, Sez. 3, n. 20778 del 06/03/2014, Leucci, Rv. 259182)

Peraltro, secondo la consolidata giurisprudenza, il PM non deve necessariamente fornire la prova del rilascio delle certificazioni documentalmente, ma può fornirla anche mediante altri documenti, testimoni o indizi (Sez. 3, n. 1443 del 15/11/2012, Salmistrano, Rv. 254152). Secondo i principi generali, peraltro, gli indizi devono essere plurimi, nonché gravi, precisi e concordanti.

La questione che si pone in questo processo è se può ritenersi indizio sufficiente (grave, preciso e concordante) la sola presentazione, da parte del datore di lavoro, del modello 770. Il Collegio non ignora che diverse decisioni di questa Corte hanno ritenuto che dal solo modello 770 emergerebbe la prova delle ritenute operate e che tali ritenute dovrebbero ritenersi per ciò stesso certificate, dal momento che non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, perciò stesso, certificato. Si fa di solito riferimento alla circostanza che la *ratio* della norma penale è quella di impedire che il datore di lavoro ometta di versare le somme trattenute, quale sostituto di imposta, sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori. Si rileva che «la sanzione penale trova applicazione soltanto sulle ritenute effettivamente operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti. Di qui il riferimento esplicito alle "certificazioni rilasciate ai sostituiti" in luogo della più generica formula contenuta nel D.L. n. 429 del 1982, art. 2, conv. in L. n. 516 del 1982 ("le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate..")». Si dice che se tale è lo scopo della norma, «non vi è ragione per ritenere che la prova di ciò debba ricavarsi solo



dalle "certificazioni" senza possibilità di ricorrere ad "equipollenti"» (cfr., fra le altre, Sez. 3, n. 1443 del 15/11/2012 dep. 2013, Salmistrano, Rv. 254152; Sez. 3, n. 33187 del 12/06/2013. Buzi, Rv. 256429; Sez. 3, n. 20778 del 06/03/2014, Leucci, cit.; e diverse altre non massimate).

Il Collegio ritiene che questo orientamento non possa però essere condiviso e confermato, basandosi sostanzialmente su un presupposto fallace, e cioè che tutto quello che è stato dichiarato, sarebbe stato per ciò stesso necessariamente anche certificato.

Il delitto in esame presenta una componente omissiva (il mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate) ed una precedente componente commissiva consistente a sua volta in due distinte condotte: a) il versamento della retribuzione con l'effettuazione delle ritenute; b) il rilascio ai sostituiti delle certificazioni prima dello spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta. Trattandosi di elementi costitutivi del reato (o, secondo una opinione meno convincente, di presupposti del reato) è onere dell'accusa fornire la prova della loro sussistenza.

Ora, la presentazione del modello 770 può costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute, in quanto con tale modello il datore di lavoro dichiara di averle appunto effettuate. Non può invece costituire altresì indizio sufficiente o prova di avere anche rilasciato le certificazioni ai sostituiti prima del termine previsto per presentare la dichiarazione, dal momento che tale modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni.

Difatti, dall'esame dei modelli 770, ordinario e semplificato, emerge chiaramente che il sostituto dichiara: a) le somme versate soggette a ritenuta; b) l'aliquota applicata; c) le ritenute operate; d) le somme versate al Fisco. Da nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770 emerge che il sostituto attesti altresì (sia pure indirettamente o implicitamente) di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni.

In ogni caso, dalle sentenze di merito non emerge che nella specie sia stato accertato che il concreto modello 770 presentato contenesse anche una specifica e chiara dichiarazione in questo senso.

D'altra parte, va anche considerato che tra i due atti (dichiarazione modello 770 e certificazione rilasciata ai sostituiti) vi sono differenze sostanziali tali da non consentire di ritenere, automaticamente, che l'uno non possa risultare indipendente dall'altro. Si tratta di documenti disciplinati da fonti distinte, rispondenti a finalità non coincidenti e che non devono essere consegnati o presentati contestualmente.

La certificazione delle ritenute, come si è già visto, è regolata, per quanto qui interessa, dall'art. 4, comma 6-ter, del d.P.R. n. 322/1998 ed ha la funzione di attestare l'importo delle somme corrisposte dal sostituto di imposta e delle ritenute da lui operate. Le certificazioni vanno consegnate entro il 28 febbraio di ogni anno.

La dichiarazione mod. 770 è invece disciplinata dall'art. 4, comma 1 e segg., d.P.R. n. 322/1998, ed è destinata ad informare l'Agenzia delle entrate delle somme corrisposte ai sostituiti, delle ritenute operate sulle stesse e del loro

versamento all'erario. La dichiarazione deve essere inoltrata nella data fissata volta per volta dal legislatore (diversa, di solito, a seconda che si tratti di modello 770 normale o semplificato).

I due documenti, pertanto, sono formalmente e sostanzialmente diversi. Inoltre, mentre le certificazioni devono essere emesse soltanto quando il datore ha provveduto a versare le ritenute, la dichiarazione va invece obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge (salvo, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative).

E' perciò impossibile, proprio a causa del differente contenuto e funzione dei due atti, desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato.

E difatti, ben può accadere che il sostituto rilasci i certificati senza avere versato le relative ritenute, e poi non presenti la dichiarazione mod. 770, al fine di evitare di autodenunciare gli illeciti amministrativi e fiscali da lui commessi. Ed è altrettanto possibile che il sostituto non versi le ritenute e non consegni previamente i certificati ai sostituiti e poi trasmetta la dichiarazione annuale, al fine di non incorrere nelle sanzioni amministrative per omessa presentazione del modello 770, mentre il reato non è integrato per il mancato rilascio delle certificazioni.

In ogni caso, appare decisiva l'osservazione che se davvero fosse possibile effettuare sempre ed in ogni caso (come nelle sentenze dianzi citate) l'equiparazione fra presentazione del modello 770 e rilascio delle certificazioni – nel senso che l'inoltro del modello 770 implica e dimostra di per sé l'avvenuto rilascio delle certificazioni – allora diverrebbe irrazionale e privo di senso lo stesso sistema normativo delineato dal legislatore con l'introduzione dell'art. 10 *bis* nel d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La normativa anteriore al 2000 puniva penalmente, sia pure con sanzioni diverse, l'omesso versamento di ritenute certificate e quello di ritenute non certificate (distinguendo quindi le due ipotesi). Il legislatore del 2000 eliminò la distinzione e parificò le due ipotesi, punendole entrambe con una sanzione amministrativa. Con l'introduzione dell'art. 10 *bis* il legislatore ha reintrodotta la distinzione lasciando ferma la punizione con una sanzione amministrativa per il mancato versamento di qualsiasi tipo di ritenuta, e punendo (oltre che con la sanzione amministrativa) anche con la sanzione penale il mancato versamento di ritenute certificate che superino una certa soglia. Tutto l'impianto normativo (e la stessa sentenza Favellato) si basano quindi proprio sul presupposto che ben possono esistere (e di solito esistono) omessi versamenti di ritenute per le quali non è stata rilasciata certificazione ed omessi versamenti di ritenute per le quali è stata rilasciata certificazione. L'orientamento dianzi ricordato comporta invece inevitabilmente la conseguenza di eliminare qualsiasi distinzione fra le due ipotesi, presupponendo che ogni ritenuta effettuata deve necessariamente essere stata certificata. In questo modo, però, l'illecito amministrativo e quello penale avrebbero ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto e sarebbe più difficile ritenere possibile la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia.

La sostanziale diversità ed indipendenza reciproca tra i due atti è quindi riconosciuta dalla stessa previsione normativa. L'art. 10 *bis* punisce infatti

l'omesso versamento delle ritenute oggetto di certificazione e non invece l'omesso versamento delle ritenute indicate nella dichiarazione modello 770.

Non è pertanto nemmeno possibile ritenere che vi sia una regola di esperienza nel senso che le ritenute risultanti dal modello 770 «devono ritenersi per ciò stesso certificate, dal momento che non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, perciò stesso, certificato». Se esistesse e potesse farsi valere una siffatta regola di esperienza (peraltro contraria a quanto in realtà ben può accadere ed accade), ossia se davvero la presentazione della dichiarazione di sostituto presupponesse, secondo il criterio dell'*id quod plerumque accidit*, sempre e comunque la formazione e consegna dei certificati ai sostituiti, il legislatore ne avrebbe certamente tenuto conto ed avrebbe, con notevole semplificazione probatoria, punito unicamente il mancato versamento delle ritenute riportate nella dichiarazione modello 770. Se ciò non ha fatto, ed ha anzi modificato la precedente normativa (che richiedeva soltanto l'omesso versamento delle ritenute), è proprio perché il legislatore era ben consapevole delle differenze strutturali e della radicale autonomia dei due distinti documenti, sicché non era possibile desumere automaticamente dall'esistenza dell'uno la sussistenza dell'altro.

Ma l'impossibilità di poter ritenere la presentazione del modello 770 come prova o indizio sufficiente dell'avvenuto rilascio delle certificazioni deriva anche da altre ragioni.

Invero, perché un fatto possa ritenersi provato occorre comunque che la sua esistenza sia desunta da più indizi, gravi, precisi e concordanti. Nel caso in esame, la prova dell'avvenuto rilascio delle certificazioni dovrebbe invece essere dedotta da un solo indizio, rappresentato appunto dalla presentazione del modello 770. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, però, gli indizi devono essere plurimi, non essendo un solo indizio di solito sufficiente a fondare il convincimento del giudice. Si è affermato infatti che l'art. 192, secondo comma, cod. proc. pen. *«prevede che gli indizi devono essere plurimi, precisi e concordanti; ne consegue che, in assenza della pluralità e concordanza degli indizi, la discrezionalità valutativa del giudice non può esercitarsi in quanto difetta della certezza del fatto da cui trarre il convincimento»* (Sez. 4, n. 40061 del 21/06/2012, Tritella, Rv. 253723); che *«La prova indiziaria di cui al secondo comma dell'art. 192 cod. proc. pen. deve essere costituita da più indizi, e non da uno solo di essi, e i molteplici indizi, nel loro insieme, devono essere univocamente concordanti rispetto al fatto da dimostrare, nonché storicamente certi e rappresentativi di una rilevante contiguità logica con il fatto ignoto»* (Sez. 1, n. 702 del 08/03/2000, Di Tella, Rv. 216181); che *«l'indizio è, di per sé, isolatamente considerato, inidoneo ad assicurare l'accertamento dei fatti. Esso acquista valore di prova solo se e quando ricorra l'eccezione espressa dal legislatore nella proposizione subordinata, vale a dire quando plurimi indizi, riferibili ciascuno in sé e partitamente considerato ad una molteplicità di cause o di effetti, possano essere tutti significativamente riferiti ad una sola causa e ad un solo effetto loro comune»* (Sez. 6, n. 736 del 23/02/1995, Doria, Rv. 201109); che *«L'elemento indiziante deve essere, per sua natura, storicamente certo. Ai fini probatori, tuttavia, esso si caratterizza per la sua valenza probabilistica,*

ond'è che al risultato finale, escludente la possibilità di una diversa soluzione, si può pervenire solo attraverso una pluralità di indizi i quali siano gravi, precisi e concordanti, proprio perché "quae singula non probant, simul unita probant". L'insufficienza del singolo dato indiziante, ancorché grave e preciso, è quindi connaturale al carattere stesso dell' indizio; l'essenziale è che l'univocità probatoria venga raggiunta attraverso i collegamenti e la confluenza univoca dei plurimi indizi» (Sez. 1, n. 8045 del 09/04/1992, Pirisi, Rv. 191303).

In ogni caso, si tratta di un indizio non grave, e nemmeno preciso, bensì equivoco, perché suscettibile di diversa interpretazione, altrettanto o più verosimile. Insomma, la sola presentazione del modello 770 non è di per sé in grado di escludere il ragionevole dubbio che le certificazioni, invece, non siano mai state date ai dipendenti.

In alcune sentenze di merito, si è affermato che sarebbe illogica la condotta del datore di lavoro che presenti la dichiarazione 770 senza aver prima rilasciato ai sostituiti le certificazioni delle trattenute, sia in ragione delle conseguenze sfavorevoli di natura amministrativa e penale derivanti dall'invio del modello 770, sia perché i sostituiti si lamenterebbero certamente del mancato rilascio delle certificazioni pretendendone la consegna. Si tratta di argomentazioni prive di consistenza. Si è già osservato come sia ben possibile e ragionevole sia che il sostituto rilasci i certificati, non versi le ritenute e non presenti la dichiarazione 770; e sia che il sostituto non consegni i certificati ai sostituiti e trasmetta invece la dichiarazione annuale per evitare le sanzioni amministrative per omessa presentazione. Difatti, nel caso in cui il soggetto abbia consapevolmente omesso di versare al fisco le ritenute operate sulle retribuzioni, qualora abbia rilasciato le certificazioni potrebbe avere l'interesse a non presentare la dichiarazione proprio per non autodenunciarsi; mentre, qualora non abbia rilasciato le certificazioni, potrebbe avere interesse a presentare il modello 770, perché in tal modo non incorre nelle sanzioni amministrative, senza rischiare una responsabilità penale, essendo la certificazione elemento costitutivo del reato.

L'argomento delle eventuali proteste dei sostituiti che non ricevano le certificazioni è anch'esso non decisivo e costituisce una mera ipotesi congetturale, che presuppone la conoscenza in capo a tutti i sostituiti della complessa disciplina sottesa al meccanismo della sostituzione di imposta e non tiene conto del fatto che i sostituiti sarebbero comunque sempre responsabili solidalmente con il sostituto verso l'Erario, anche in caso di rilascio delle certificazioni e di omesso versamento al fisco.

In realtà, molte fra le motivazioni solitamente adottate, sono anche manifestamente illogiche ed errate in punto di diritto, perché confondono tra effettuazione delle erogazioni e rilascio delle certificazioni. Nella specie, la (sintetica) motivazione della sentenza impugnata si risolve nella affermazione che «per quanto concerne la certificazione delle ritenute, lo stesso inserimento nel mod. 770 attesta l'avvenuta erogazione degli emolumenti cui le ritenute di riferiscono: dunque non è necessaria alcuna ulteriore certificazione, non avendo dimostrato, ma neanche addotto, il prevenuto elementi che dimostrino l'infondatezza della pretesa creditoria avanzata dalla Agenzia delle Entrate di Teramo». Questa motivazione riguarda la sola prova della erogazione degli emolumenti e del

mancato versamento delle ritenute, e quindi della fondatezza della pretesa creditoria della Agenzia delle Entrate, e pertanto della integrazione dell'illecito amministrativo, ma non si riesce a comprendere come da tale motivazione possa anche logicamente desumersi l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni e quindi l'integrazione (anche) del delitto.

Trattasi di un errore abbastanza frequente, soprattutto allorché non si tiene conto che il delitto di cui all'art. 10 *bis* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, punisce non già l'omesso versamento delle ritenute risultanti dal modello 770, bensì l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalle certificazioni (ossia dai CUD) rilasciati ai sostituiti.

Va comunque ribadito che la valenza indiziaria della sola presentazione del modello 770, ai fini della prova del rilascio delle certificazioni, non solo non è sorretta da alcuna massima di esperienza e dall'*id quod plerumque accidit*, ma è anche implicitamente, ma indiscutibilmente, esclusa dal legislatore, che altrimenti avrebbe molto più semplicemente punito con la sanzione penale l'omesso versamento (oltre una certa soglia) di ritenute risultanti dal modello 770 e non già di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti.

Non pare poi inopportuno rilevare che, in casi come quello in esame si è, di solito, in presenza di totale carenza istruttoria da parte della PG e dell'accusa, su cui grava l'onere di provare l'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio delle certificazioni. Carenza di cui è spesso difficile scorgere la ragione, dal momento che la prova diretta è assai facilmente acquisibile (dal PM o d'ufficio dal giudice ex artt. 507 o 603, comma 2, cod. proc. pen.) attraverso l'Agenzia delle Entrate, che dispone della documentazione dei sostituiti, ovvero mediante l'audizione dei sostituiti. Non si vede pertanto la ragione per cui si debbano forzare i principi fondamentali del processo penale per rimediare a gravi carenze investigative mediante ipotesi e congetture, pur essendo di pronta e facile acquisizione la prova diretta.

In conclusione, va affermato il principio che, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10 *bis* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, spetta all'accusa l'onere della prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate e tale prova non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro.

Nella specie la sussistenza del reato contestato è stata desunta sulla base del solo controllo automatizzato della dichiarazione modello 770, la quale è idonea a fornire la prova del mancato versamento delle ritenute ma non è ugualmente idonea a provare anche l'avvenuto rilascio delle certificazioni.

La sentenza impugnata deve dunque essere annullata con rinvio per nuovo esame alla corte d'appello di Perugia, la quale si atterrà al principio di diritto dianzi enunciato.

Per questi motivi

La Corte Suprema di Cassazione

annulla la sentenza impugnata con rinvio alla corte d'appello di Perugia.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Suprema di Cassazione, l'8 aprile 2014.

L'astensore

[Handwritten signature]

Il Presidente

[Handwritten signature]

DEPOSITATA IN CANCELLERIA

IL - 1 OTT 2014

 IL CANCELLIERE
[Handwritten signature]