**Penale Sent. Sez. 3 Num. 6737 Anno 2018**
**Presidente: SAVANI PIERO**
**Relatore: GRAZIOSI CHIARA**
**Data Udienza: 23/11/2017**

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

N. IL

avverso la sentenza n. 2524/2015 CORTE APPELLO di BRESCIA, del 31/01/2017

visti gli atti, la sentenza e il ricorso
udita in PUBBLICA UDIENZA del 23/11/2017 la relazione fatta dal Consigliere Dott. CHIARA GRAZIOSI
Udito il Procuratore Generale in persona del Dott. F. Baldi
che ha concluso per rigetto del ricorso

Udito, per la parte civile, l'Avv

Udit i difensor Avv.

30477/2017

## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 31 gennaio 2017 la Corte d'appello di Brescia, a seguito di appello proposto da avverso sentenza del 23 giugno 2015 con cui il gip del Tribunale di Bergamo l'aveva condannata alla pena di un anno e sei mesi di reclusione per il reato di cui all'articolo 10 bis d.lgs. 74/2000 - per avere omesso, quale legale rappresentante di , di versare le ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti entro il termine per presentare la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta per il periodo di imposta 2009, per un totale di € 873.371,95 -, in parziale riforma, riduceva la pena a un anno di reclusione e revocava la sospensione condizionale della pena.

2. Ha presentato ricorso il difensore, sulla base di due motivi, il primo denunciante violazione di legge e vizio motivazionale e il secondo violazione di legge.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è parzialmente fondato.

3.1. Il primo motivo del ricorso denuncia, in riferimento all'articolo 606, primo comma, lettere b) ed e), c.p.p., violazione dell'articolo 10 bis d.lgs. 74/2000 e mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità motivazionale.

Si adduce che nell'atto d'appello era stata lamentata l'assenza di ogni accertamento sull'effettivo rilascio delle certificazioni di ritenute fiscali ai sostituiti per il periodo 2009, per cui, ex articolo 603 c.p.p., la corte territoriale aveva disposto l'acquisizione delle certificazioni suddette. La ricorrente sostiene che "gli esiti di tale acquisizione sono riportati nell'annotazione del Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Bergamo del 21 dicembre 2016 e nella successiva annotazione del 10 gennaio 2017", a quest'ultima essendo allegate 214 copie dei CUD dei dipendenti della società, come constatato nella sentenza impugnata. La sentenza, peraltro, avrebbe poi fornito considerazioni "manifestamente erronee" sugli esiti della rinnovazione istruttoria, e ciò "alla luce del contenuto delle citate annotazioni della Guardia di Finanza", da cui risulterebbero erogati redditi a favore di 247 persone, di cui 214 dipendenti e assimilati nonché 33 lavoratori autonomi, laddove la corte si sarebbe limitata a rilevare che erano state allegate 214 copie dei CUD dei dipendenti senza considerare la mancata acquisizione di 33 certificazioni di ritenute relative a redditi di lavoro autonomo e di provvigioni, che avrebbero dovuto essere detratte dall'importo complessivo di € 873.371,95; andavano altresì detratte le ritenute per 16 percettori di redditi di lavoro dipendente ed

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

assimilati per cui "le certificazioni non erano state rilasciate dal sostituto d'imposta". Quindi non si sarebbe correttamente verificata l'eventualità del non superamento della soglia di punibilità di € 150.000 per anno d'imposta; e comunque, anche se tale soglia non fosse stata oltrepassata, "il trattamento sanzionatorio avrebbe potuto essere ridimensionato".

Da quanto si è appena riassunto, emerge chiaramente che il motivo richiede una verifica sugli esiti fattuali dell'acquisizione disposta ai sensi dell'articolo 603 c.p.p. dal giudice d'appello, così perseguendo una revisione da parte del giudice di legittimità di quanto il giudice di merito ne ha tratto. Non viene realmente denunciata, pertanto, una violazione di legge, né la censura permane entro i confini del vizio motivazionale, bensì entra nella inammissibilità. Meramente *ad abundantiam*, allora, si rileva che il giudice d'appello (motivazione, pagina 7) ha chiaramente precisato che la Guardia di Finanza aveva dato atto che "le certificazioni acquisite corrispondono ai soggetti percettori di reddito riportati nella dichiarazione del sostituto d'imposta predisposta dalla Società per l'anno di imposta 2009".

3.2.1 Il secondo motivo denuncia, ex articolo 606, primo comma, lettera b), c.p.p., violazione degli articoli 10 bis d.lgs. 74/2000, 45 e 54 c.p. Il centro del motivo viene ad imperniarsi sull'attribuzione al giudice d'appello di errore di diritto escludendo che potesse mancare nel caso in esame l'elemento soggettivo necessario ad integrare la fattispecie dell'articolo 10 bis, sia sotto il profilo del non avere potuto l'imputata accantonare mensilmente gli importi delle ritenute dovute per il periodo di imposta 2009, essendo ella divenuta amministratrice il 25 febbraio 2010, sia perché, in sostanza, non poteva non incidere la crisi di liquidità in cui ella, divenuta amministratrice, aveva trovato la società, in quanto sarebbe incostituzionale ritenere punibile l'imprenditore "che omette il versamento delle ritenute fiscali, a causa di una crisi finanziaria e per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso altri creditori, quali i lavoratori dipendenti, pure tutelati dalla Costituzione, con particolare riferimento al diritto al lavoro e alla conseguente retribuzione". Nel caso in esame, quindi, mancherebbe l'elemento soggettivo e comunque l'antigiuridicità "per impossibilità di diversa condotta, nell'omissione compiuta dall'imputata , per indisponibilità della somma necessaria, quale causa di forza maggiore...o comunque causa di stato di necessità...in considerazione della necessità di assicurare ai dipendenti e alle loro famiglie la prosecuzione dell'attività lavorativa e il loro sostentamento (che effettivamente è stato garantito sino alla dichiarazione di fallimento, del 10. 10. 2013, richiesta in proprio)". Quindi la corte territoriale avrebbe dovuto assolvere l'imputata per carenza di elemento soggettivo, considerato altresì che l'imputata non aveva alcuna disponibilità di patrimonio personale per adempiere all'obbligo tributario della società.

Premesso che, pur dopo avere percorso un iter in cui sono stati inseriti altri argomenti, come il mancato accantonamento, la forza maggiore e lo stato di necessità, il motivo sfocia comunque - e quindi in essa si circoscrive - nella questione della asserita carenza di elemento soggettivo, deve darsi atto che ciò trova *ad abundantiam* conferma, per così dire, esterna

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nell'identico nucleo del corrispondente motivo introdotto con il gravame di merito. A proposito di quest'ultimo, la corte territoriale non aveva ritenuto configurabile la mancanza di dolo dell'imputata, limitandosi peraltro ad una generica invocazione di quella che definisce "ormai costante giurisprudenza di legittimità sul punto, che esclude la responsabilità dell'imprenditore solo in presenza di una crisi economica a lui non imputabile, e solo quando siano state adottate tutte le misure idonee a fronteggiare la crisi", e aggiungendo peraltro il seguente rilievo: "Il fatto che la abbia ammesso di avere avuto una alternativa e di avere scelto di pagare gli stipendi e le mensilità in corso al fine di assicurare la continuità aziendale, anziché provvedere al pagamento delle ritenute operate nel precedente anno d'imposta, esclude che la stessa si sia trovata in una situazione di assoluta impossibilità di adempiere al debito d'imposta".

Non si può anzitutto non osservare che tale rilievo altera l'effettivo contenuto della difesa della imputata, così come poche righe prima sintetizzato proprio nella stessa motivazione (pagina 8): l'imputata, infatti, non aveva affermato "di avere scelto di pagare", bensì che le era "parsa sinceramente obbligata", tra le due opzioni - pagamento dei dipendenti e delle ritenute fiscali -, alla prima: e affermare di essersi ritenuti *obbligati* a fare una determinata cosa non equivale, logicamente, ad ammettere di avere *scelto* di non fare una cosa diversa, perché l'adempimento di un dovere non coincide con una scelta, neppure se questa ha un oggetto diverso. E una ulteriore deformazione si rinviene, subito dopo, laddove la corte territoriale asserisce che la aveva scelto di pagare "gli stipendi per le mensilità in corso al fine di assicurare la continuità aziendale", mentre, ancora come riportato nella stessa pagina della motivazione, era emersa una sua dichiarazione nel senso di essersi ella sentita obbligata ad "assicurare ad oltre 200 persone e relative famiglie, ovvero ai dipendenti della , i mezzi di sostentamento necessari, derivanti dalla loro attività lavorativa".

3.2.2 La corte territoriale, comunque, dopo una semplice menzione dell'insegnamento di questa Suprema Corte, opera una ricostruzione della fattispecie penale non giuridicamente completa. Sorvolando la questione della sussistenza o meno, in concreto, di una crisi economica non imputabile e non affrontabile con misure idonee (sul punto, infatti, la corte esterna soltanto un rapido rilievo, senza indicare da che cosa risultasse che la avesse mancato di provvedere quanto alla crisi della società, che peraltro dalla stessa motivazione della sentenza impugnata risulta essere stata avviata al concordato preventivo e nonostante questo non aver potuto sfuggire al fallimento) per argomentare, in realtà, soltanto tramite l'assetto (come si è appena visto, non del tutto congruo) che il denaro per versare le ritenute era disponibile in quanto la aveva ammesso di avere scelto di utilizzarlo per pagare i dipendenti della società. Da ciò, appunto, la corte territoriale desume che la poteva (materialmente) adempiere al debito d'imposta, senza peraltro esaminare se una siffatta "scelta", a suo avviso in sostanza confessata dalla , fosse realmente compatibile con il dolo della fattispecie criminosa.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La giurisprudenza di questa Suprema Corte, dall'epoca in cui ha dovuto esaminare vari episodi di omesso versamento del debito d'imposta da parte di imprenditori la cui impresa veniva a trovarsi in una gravissima crisi di liquidità, e sovente persino sull'orlo del fallimento, ha riconosciuto che l'omesso versamento in una situazione di crisi simile può non integrare il reato, o sotto un profilo dell'elemento soggettivo o sotto il profilo della esimente rappresentata dalla forza maggiore: il problema, insorto da una globale situazione economica, era stato d'altronde ben percepito dalla dottrina, anche sulla scorta, ovviamente, delle prime pronunce della giurisprudenza di merito al riguardo. Prendendo le mosse, dunque, da un rigore, per così dire, di sistema che si era conformato in un'epoca economicamente opposta, in cui la sopravvenuta crisi di liquidità dell'impresa derivava ordinariamente dalla *mala gestio* del singolo imprenditore (e del quale gli ultimi fuochi, tra gli arresti massimati, sono ravvisabili in Cass. sez. 3, 12 giugno 2013 n. 37528, Corlianò, che espressamente esclude che la difficoltà finanziaria possa costituire forza maggiore in riferimento alla responsabilità per il reato di cui all'articolo 10 bis d.lgs. 74/2000), questa Suprema Corte, alla luce di spiragli già creati da S.U. 28 marzo 2013 n.37425, ric. Favellato, ha successivamente aperto spazi di manovra, oscillando appunto, vista anche l'eterogeneità dei concreti casi esaminati, tra la soluzione rinvenibile nell'esimente e quella riconducibile, invece, all'elemento soggettivo (cfr., *ex multis*, Cass. sez. 3, 9 ottobre 2013-7 febbraio 2014 n. 5905, ric. Maffei, non massimata, cui fa riferimento anche il ricorso; Cass. sez. 3, 6 novembre 2013 n. 2614, ric. Saibene; Cass. sez. 3, 5 dicembre 2013-4 febbraio 2014 n. 5467, ric. Mercutello; Cass. sez. 3, 8 gennaio 2014 n. 15416, ric. Tonti Sauro, non massimata; Cass. sez. 3, 11 dicembre 2014 n. 51436, ric. PM Sassari, non massimata; Cass. sez. 3, 21 gennaio 2015 n. 7429, ric. PM Potenza; Cass. sez. 3, 24 giugno 2014-25 febbraio 2015 n. 8352, ric. Schirosi; Cass. sez. 3, ric. Olivetto, 29 marzo 2017 n. 46459).

3.2.3 Non è il caso, peraltro, di approfondire giuridicamente al riguardo di entrambi i profili. Quel che qui rileva infatti è, indubbiamente, l'elemento soggettivo, poiché, come si è visto, il ricorso raggiunge l'acme delle sue argomentazioni nell'affermare (e a ciò implicitamente sottende anche la denuncia di un profilo di illegittimità costituzionale qualora non sia accolto quanto viene addotto) che il dolo non può sussistere in quanto, altrimenti, "non potrebbe che configurarsi un contrasto con la carta costituzionale laddove dovesse ritenersi la punibilità del soggetto imprenditore che omette il versamento delle ritenute fiscali, a causa di una crisi finanziaria e per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso altri creditori, quali i lavoratori dipendenti, pure tutelati dalla Costituzione, con particolare riferimento al diritto al lavoro e alla conseguente retribuzione". Questione che - come già sopra si è constatato - la corte territoriale non affronta a proposito dell'analogo motivo d'appello, effettuando anzi, con una sorta di scorciatoia logica, una sua trasformazione: se l'imputata, quale legale rappresentante della società loro datrice di lavoro, aveva pagato gli stipendi ai lavoratori (si ricordi che l'argomento difensivo era stato addotto come pagamento di "mezzi di sostentamento necessari" ai dipendenti e alle loro famiglie, ma, dopo averlo riportato, la corte

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

territoriale lo ha modificato, affermando che l'imputata aveva ammesso di aver pagato gli stipendi "al fine di assicurare la continuità aziendale": in motivazione, pagina 8), si deve escludere "che la stessa si sia trovata in una situazione di assoluta impossibilità di adempiere al debito d'imposta". Se così fosse stato, la questione allora si sarebbe incentrata sulla forza maggiore, che veniva così fattualmente esclusa dalla corte territoriale; ma la difesa veicolata nel motivo d'appello riguardava l'elemento psicologico, come d'altronde la stessa corte poco prima aveva esposto ("motivo con il quale si afferma la mancanza di dolo da parte della ": motivazione, pagina 8).

Non può non ricordarsi che per integrare il reato in questione è sufficiente il dolo generico (S U. 28 marzo 2013 n.37425, ric. Favellato, cit., in motivazione; Cass. sez. III, 26 maggio 2010 n. 25875, ric. Olivieri); quest'ultimo, tuttavia, proprio in quanto dolo non può essere scisso dalla consapevolezza della illiceità della condotta che viene investita dalla volontà. Nella motivazione, la recente Cass. sez. 3, 24 giugno 2014-25 febbraio 2015 n. 8352, ric. Schirosi, già citata, ha ben focalizzato questo profilo, oltrepassando la restrittività di Cass. sez. III, 26 maggio 2010 n. 25875, ric. Olivieri, appena citata - per cui il dolo sarebbe stato integrato dalla mera consapevolezza della condotta omissiva – tramite l'osservazione che nel reato *de quo* il dolo "è integrato dalla condotta omissiva attuata nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma anche un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato".

La piena consapevolezza della illiceità della condotta che si pone in essere non può, in effetti, mancare nel dolo in un reato come quello in esame, fattispecie propria di chi assume *ex lege* la funzione di sostituto d'imposta, funzione di assoluto rilievo nel sistema fiscale: e non a caso la sentenza Schirosi rafforza tale constatazione, a ben guardare, laddove poi osserva che "la scelta di non pagare prova il dolo": il che significa che il dolo non viene integrato dall'omesso pagamento di per sé, ma da una scelta consapevole, appunto, della illiceità della condotta rappresentata dall'omesso pagamento.

La corte territoriale, invece, non ha considerato tale profilo, attestandosi su una "porzione"al negativo dell'elemento oggettivo del reato – la carenza di forza maggiore impeditiva della condotta - ovvero sulla prova, che ha reputato raggiunta nelle modalità sopra evidenziate, che sussisteva la liquidità per effettuare il versamento.

Avrebbe, invece, dovuto accertare in modo completo la fattispecie criminosa, ovvero anche in relazione all'elemento soggettivo, non potendo a priori escludere che la convinzione che i dipendenti necessitassero l'immediata corresponsione (non di somme di denaro di per sé, bensì) di "mezzi di sostentamento necessari" per loro e per le loro famiglie, se realmente fosse stata propria della imputata e se realmente l'avesse indotta a pagarli a costo di omettere il versamento delle ritenute, fosse stata nel caso concreto compatibile con il dolo del reato in questione, ovvero con una contestuale consapevolezza di illiceità.

In conclusione, il motivo deve essere accolto in quanto la corte territoriale non ha correttamente applicato l'articolo 10 bis d.lgs.74/2000 in relazione al necessario completo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accertamento della fattispecie criminosa come disegnata dalla suddetta norma; pertanto deve essere annullata la sentenza con rinvio ad altra sezione della stessa corte territoriale.

**P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata con rinvio alla Corte d'appello di Brescia, altra sezione, per nuovo esame.

Così deciso in Roma il 23 novembre 2017

Corte di Cassazione - copia non ufficiale