



01439-18

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

Composta da

Aldo Cavallo - Presidente -
Gastone Andreazza
Aldo Aceto - Relatore -
Antonella Di Stasi
Enrico Mengoni

ACR
Sent. n. Sez. 2198
PU - 12/07/2017
R.G.N. 3347/2017

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da
SMC , nato a Monza il X 1960,

avverso la sentenza del 10/10/2016 della Corte di appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Aldo Aceto;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale
Giuseppe Corasaniti, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;
uditi i difensori dell'imputato, avv. Simona Valentini e Giovanni Sina, quest'ultimo
in sostituzione dell'avv. Paolo Siniscalchi, che hanno concluso chiedendo
l'annullamento della sentenza impugnata.

RITENUTO IN FATTO

1. Il sig. MCS ricorre, per il tramite dei difensori di fiducia,
per l'annullamento della sentenza del 10/10/2016 della Corte di appello di Milano
che, in parziale riforma di quella del 13/07/2015 del Tribunale di Lecco, da lui
impugnata, ha applicato le circostanze attenuanti generiche, ha rideterminato la

pena principale nella misura di nove mesi di reclusione ma ha confermato la sua penale responsabilità per il reato di cui all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, a lui ascritto perché, quale legale rappresentante della società <<BV S.p.a.>>, non aveva versato nel termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, le ritenute operate nell'anno di imposta 2009 risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti per un ammontare complessivo di € 427.970,11, la conseguente applicazione delle pene accessorie e la confisca diretta o per equivalente dei beni mobili e/o immobili a lui intestati fino alla concorrenza delle somme non versate.

1.1. Con il primo motivo, deducendo la mancanza di prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti (non surrogabile dalle "schede di dati" contenute nel modello 770/2010), eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'erronea applicazione dell'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, e vizio di motivazione contraddittoria e manifestamente illogica sul punto, avuto riguardo, in particolare, alla testimonianza del funzionario dell'Agenzia delle Entrate e alla copia del mod. 770 trasmesso in via telematica dalla società e pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

1.2. Con il secondo motivo, deducendo la crisi del settore edilizio delle grandi opere pubbliche e gli inadempimenti contrattuali della pubblica amministrazione, eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la manifesta illogicità della motivazione in ordine alla ritenuta insussistenza della causa di forza maggiore di cui all'art. 45, cod. pen., avuto riguardo alla documentazione prodotta all'udienza del 08/06/2015 che dimostra che erano state adottate tutte le iniziative giudiziarie necessarie al recupero dell'ingente credito maturato nei confronti di A pari ad € 9.062.262,19, credito soddisfatto solo nel mese di giugno 2013.

1.3. Con il terzo motivo, deducendo la mancanza di prova della effettiva conoscenza del mancato superamento della soglia di punibilità, eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la manifesta illogicità della motivazione in ordine alla ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo del reato avuto riguardo alla testimonianza del funzionario dell'Agenzia delle Entrate e alla copia del mod. 770 pubblicato sul sito dell'Agenzia stessa.

1.4. Con il quarto motivo, lamentando che la pena è stata ritenuta congrua con riferimento al solo dato oggettivo dell'entità delle somme non versate, senza alcuna considerazione degli ulteriori indicatori proposti con l'atto di appello, eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la mancanza di motivazione in ordine alla quantificazione della pena e l'erronea applicazione dell'art. 133, cod. pen..

1.5. Con il quinto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la contraddittorietà della motivazione in ordine alla mancata diminuzione

della pena nella misura massima consentita dalla applicazione delle circostanze attenuanti generiche e l'omessa valutazione del suo comportamento processuale.

1.6. Con il sesto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la contraddittorietà della motivazione circa il diniego dei benefici di legge, avuto riguardo al certificato del casellario giudiziale dal quale non risultano condanne per reati commessi in epoca successiva al fatto per il quale si procede.

1.7. Con il settimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., l'erronea applicazione dell'art. 164, cod. pen., in relazione al cumulo operato avuto riguardo al certificato del casellario giudiziale acquisito dalla Corte di appello in data 08/10/2016, dal quale risulta che la pena detentiva comminata dall'AG di Como era stata sostituita con la corrispondente pena pecuniaria e non era ostativa alla concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena.

1.8. Con l'ottavo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la contraddittorietà della motivazione in relazione al mancato annullamento della confisca "diretta".

1.9. Con il nono motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la manifesta illogicità della motivazione in relazione al mancato annullamento o rideterminazione della disposta confisca "per equivalente", avuto riguardo all'estratto del progetto passivo del concordato preventivo di << BV

S.p.a.>> e ai decreti di apertura e omologazione del concordato preventivo della società acquisiti agli atti, dai quali risulta che il credito dell'Erario è stato iscritto nella sua integralità come credito privilegiato.

2. Con motivi nuovi depositati il 23/06/2017 sono stati proposti argomenti ulteriori a sostegno e integrazione del primo, del terzo e del nono motivo di ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è fondato.

4. Il primo motivo è fondato.

4.1. Dalla lettura della sentenza di primo grado risulta che il funzionario dell'Agenzia delle Entrate aveva riferito che <<il controllo del mancato versamento delle ritenute certificate per cui è causa è avvenuto prima in maniera automatizzata, sulla base delle dichiarazioni telematicamente inviate dal contribuente, e poi con controllo manuale>>; espressamente interpellato dalla difesa sul "controllo manuale", il testimone aveva precisato di aver <<verificato



le singole certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate rilasciate ai sostituiti>> e che avrebbe potuto stampare le singole certificazioni una ad una.

4.2. Con l'appello, la difesa aveva evidenziato (riportando il relativo passaggio testimoniale) che, in realtà, il cd. controllo manuale era stato effettuato dal funzionario interrogando il cd. "cassetto fiscale" e verificando i versamenti effettuati ma non i singoli certificati rilasciati ai sostituiti fiscali che il sostituto non deve trasmettere all'Agenzia delle Entrate.

4.3. La Corte di appello ha respinto la doglianza difensiva ribadendo che il funzionario, della cui credibilità non è lecito dubitare, aveva affermato di aver esaminato le certificazioni allegate al mod. 770 di cui erano parte.

4.4. Così facendo, però, la Corte di appello ha eluso il vero cuore del problema rappresentato non dalla credibilità del testimone (mai messa in discussione dalla difesa), né dal fatto che questi avesse effettivamente esaminato il modello 770 trasmesso in via telematica, quanto piuttosto dall'oggetto del controllo stesso, se si trattasse cioè davvero dei certificati di cui all'art. 4, comma 6-ter, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (che non devono essere trasmessi all'Amministrazione Finanziaria bensì solo consegnati agli interessati entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello della erogazione dei compensi) o, piuttosto, dei "dati" trasmessi a norma dell'art. 4, comma 3, d.P.R. n. 322, cit. entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di erogazione dei compensi.

4.5. Nell'affermare il principio che il delitto di omesso versamento delle ritenute certificate presenta una componente omissiva, rappresentata dal mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate, ed una precedente componente commissiva, consistente, a sua volta, in due distinte condotte, costituite, nella versione previgente, dal versamento della retribuzione con l'effettuazione delle ritenute e dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni prima dello spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione quale sostituto d'imposta e che la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe all'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro (Sez. 3, n. 40526 del 08/04/2014, Gagliardi), questa Corte ha precisato che: a) 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; b) da nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770 emerge che il sostituto attesti (sia pure indirettamente o implicitamente) di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni; c) 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, e 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.

4.6. La validità di tale ultima considerazione trova conferma nella recente modifica apportata dal legislatore all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, che ha esteso la fattispecie penale anche alle ipotesi di omesso versamento delle ritenute <<dovute sulla base della stessa dichiarazione>> (art. 7, comma 1, lett. b, d.lgs. n. 158 del 2015) e ha conseguentemente mutato il titolo del reato da <<omesso versamento di ritenute certificate>> a <<omesso versamento di ritenute dovute o certificate>> (cfr., al riguardo, Sez. 3, n. 10509 del 16/12/2016, Pisu, Rv. 269141, secondo cui l'estensione del reato anche alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione mod. 770 va interpretata, "a contrario", come dimostrazione che la precedente formulazione del citato art. 10-bis non soltanto racchiudesse nel proprio parametro di tipicità solo l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla predetta certificazione, ma richiedesse anche, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del suo rilascio ai sostituiti; nello stesso senso anche Sez. 3, n. 10104 del 07/01/2016, Grazzini, Rv. 266301).

4.7. Ne deriva che la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo giudizio.

4.8. La fondatezza del primo motivo di ricorso, poiché riguarda la sussistenza materiale del reato, rende infatti superfluo l'esame degli altri (che tale sussistenza presuppongono).

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata e rinvia ad altra Sezione della Corte di appello di Milano.

Così deciso in Roma, il 12/07/2017.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto

Aldo Aceto

Il Presidente

Aldo Cavallo

Aldo Cavallo

