



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

Composta da

Silvio	Amoresano	Presidente
Oronzo	De Masi	
Mauro	Mocci	Relatore
Antonella	Di Stasi	
Alessandro M. Andronio		

ACR
Sent. n. sez. 336
UP - 04/02/2016
R.G.N. 05515/2015

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da
BF , nato a Melzo il X '1970

avverso la sentenza del 22/10/2014 della Corte d'Appello di Milano .

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Mauro Mocci;
udito il Pubblico Ministero, in persona Sostituto Procuratore generale Pasquale Fimiani, che ha concluso per l'annullamento con rinvio;
uditi per l'imputato gli avv.ti Massimo Krogh ed Alessandro Sacca, che hanno concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Il 7 maggio 2014 il GIP presso il Tribunale di Milano condannava FB alla pena di mesi otto di reclusione, con pene accessorie, perché, in qualità di legale rappresentante della società C, non aveva versato le ritenute per il periodo d'imposta relativo al 2008, pari ad € 315.724,64.

Su gravame dell'imputato, la Corte d'Appello di Milano, il 22 ottobre 2014, riduceva la pena a mesi 5 e giorni 10 di reclusione, revocando la confisca per equivalente e confermando nel resto la sentenza di primo grado. La Corte territoriale rilevava come, in presenza di una dichiarazione 770, proveniente dallo stesso imputato, dovesse ritenersi provato il presupposto dell'omissione penalmente sanzionata, e dunque l'elemento oggettivo, mentre l'elemento soggettivo sarebbe stato dimostrato dalla mancata prova dell'impossibilità di adempiere. La diminuzione della pena era giustificata dalla situazione concreta nella quale l'omissione si era verificata e la revoca della confisca era ricondotta all'assenza della prova sul *quantum*.

2. Per la cassazione di tale sentenza ricorre il B, proponendo quattro motivi e deducendo la violazione degli artt. 606 comma 1° lett. b) ed e).

Con memoria del 19 gennaio 2016, l'imputato ha proposto un nuovo motivo, rubricato come nullità della sentenza per inosservanza ed erronea applicazione dell'art. 10 *bis* D.lgs. n. 74/2000 e per contraddittorietà ed illogicità della motivazione [art. 606 lett. b) ed e) c.p.p.].

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Col primo rilievo assume il ricorrente che la Corte territoriale avrebbe erroneamente applicato la legge penale in relazione all'elemento costitutivo del reato ex art. 10 *bis* D.lvo 74/2000, trascurando il fatto che l'elemento specializzante per la natura delittuosa della fattispecie sarebbe stato costituito dal rilascio della certificazione al sostituto. Nel caso di specie, il P.M. non avrebbe fornito alcuna prova circa il rilascio della suddetta certificazione, laddove questa Suprema Corte avrebbe, anche di recente, ribadito l'esclusione della responsabilità penale per la mera omessa presentazione della dichiarazione annuale, non accompagnata dal rilascio della certificazione di avvenuto versamento. D'altronde, i testi escussi a difesa avrebbero illustrato circostanze incompatibili con la tesi accusatoria ed idonee a fornire una versione a quella alternativa, neppure presa in considerazione dai giudici di appello. E la stessa presentazione del modello 770, pur idonea a fornire la prova del mancato

versamento delle ritenute operate, non sarebbe comunque stata in grado di escludere il ragionevole dubbio che le certificazioni non fossero mai state rilasciate.

2. La seconda lagnanza si appunta sulla motivazione della sentenza impugnata riguardante la reale impossibilità di adempiere al debito d'imposta da parte della cooperativa. Sostiene il **B** che l'adempimento delle altre obbligazioni non avrebbe necessariamente implicato anche la possibilità di pagare il debito verso l'Erario, come affermato dalla Corte territoriale. D'altronde, alla data del 31 dicembre 2009 la **C** avrebbe vantato crediti, nei confronti di soggetti terzi, per oltre 800.000 euro, il che avrebbe posto l'imputato nell'impossibilità incolpevole di effettuare il pagamento. E questa stessa Corte, a Sezioni Unite, avrebbe rimarcato come, alla sussistenza dell'elemento oggettivo avrebbe potuto non corrispondere l'elemento della coscienza e volontà dell'omissione dei versamenti, ove la condotta gestoria non rappresenti una scelta consapevole, ma sia necessitata dalle circostanze. Da ciò la sussistenza di una causa di forza maggiore.

3. Col terzo mezzo d'impugnazione si richiede la rinnovazione del dibattimento e col quarto la rideterminazione della pena entro i minimi edittali.

4. Col motivo nuovo, il **B** ripropone il fatto che i testi si fossero riferiti - diversamente dall'assunto della sentenza impugnata - ad un periodo almeno coevo al 2009 e ribadisce che, se la certificazione è elemento costitutivo del reato, necessariamente spetta alla pubblica accusa fornire la prova della sua esistenza. Da ciò la conseguenza che non basta un riscontro documentale tra le ritenute dichiarate nel modello 770 e le ritenute versate, ma occorre anche la prova che ogni singola trattenuta sia stata effettivamente certificata dal sostituto d'imposta.

1. Il primo motivo è fondato.

Come ha ben puntualizzato il ricorrente, data la lettera del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis, occorre valutare se indizio sufficiente (grave, preciso e concordante) per la configurabilità del reato possa esser ritenuta la sola presentazione, da parte del datore di lavoro, del modello 770. L'indagine va ristretta nei suddetti termini, giacché non è stata oggetto di discussione, nei precedenti gradi di merito, la questione se la certificazione prodotta in atti fosse già contenuta nel modello 770 in sé e per sé, come potrebbe sostenersi, sulla base del fatto che il predetto modulo riporta nel frontespizio, sul lato sinistro, la dizione "Comunicazione dati certificazione lavoro dipendente, assimilati ed assistenza fiscale".

Tornando al problema di cui sopra, rileva in proposito la Corte che - nella stessa sede di legittimità - si riscontrano al riguardo due indirizzi contrapposti.

1.1. Secondo il primo, più volte ribadito, il delitto è integrato da una condotta omissiva che si realizza con il mancato versamento - entro il termine di legge - delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila Euro per ciascun periodo d'imposta; si tratta, quindi, di un reato omissivo proprio, istantaneo e di mera condotta, che si perfeziona con il mancato compimento di un'azione dovuta (*non facere quod debetur*). Tale natura, peraltro, non risulta offuscata dal necessario accertamento di due presupposti in fatto - ancora richiesti dall'art. 10 bis, in esame - di natura palesemente commissiva: in primo luogo, l'effettivo versamento delle retribuzioni oggetto di ritenuta; in secondo luogo, il rilascio delle certificazioni ai sostituiti. Con riguardo a queste ultime, in particolare, la Corte di legittimità ha rilevato che il relativo adempimento non rappresenta un elemento costitutivo del reato (come invece afferma il ricorrente), ma soltanto un mero presupposto della condotta illecita, della quale non elide la natura propriamente omissiva (in tal senso, tra le altre, Sez. 3, n. 33187 del 12/6/2013, Buzi, Rv. 256429; Sez. 3, n. 19454 del 27/03/2014, Onofrio, Rv.260376); ad opinare in senso contrario, infatti, si dovrebbe concludere che il rilascio della certificazione costituisca parte del fatto tipico (in termini oggettivi e psicologici), la cui materialità richiederebbe, pertanto, la sommatoria di una condotta necessariamente mista (omissiva quanto al mancato versamento ed attiva quanto al rilascio della certificazione).

Cionondimeno, a parere di questo indirizzo, proprio perché (comunque) presupposto del reato D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 10 bis, il rilascio delle certificazioni deve esser sempre provato. Orbene, questa Corte ha più volte sostenuto - con riferimento a fattispecie nelle quali è stata ritenuta sufficiente la allegazione dei mod. 770, così come la testimonianza del funzionario dell'Agenzia delle Entrate sul punto - che, nel reato in esame, la prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro può essere fornita dal pubblico ministero anche mediante risultanze documentali, testimoniali od indiziarie (Sez. 3, n. 20778 del 6/3/2014, Leucci, Rv. 259182; Sez. 3, n. 33187 del 12/06/2013, Buzi, Rv. 256429; Sez. 3, n. 1443 del 15/11/2012, dep. 11/1/2013, Salmistrano, Rv. 254152). Con la conseguenza che - con riferimento ad attestazioni, contenute nella dichiarazione annuale (mod. 770), provenienti dallo stesso sostituto d'imposta, nelle quali sono puntualmente indicate le certificazioni rilasciate ai sostituiti e riportati i dati circa le ritenute operate - non si pone tanto una questione di mancato rilascio delle certificazioni, quanto di ripartizione degli oneri probatori, incombendo al pubblico ministero di provare i fatti costitutivi dell'addebito contestato, tra cui, per quanto qui interessa, il rilascio delle certificazioni. Per contro, incombe all'imputato l'onere di provare, qualora il pubblico ministero abbia assolto le proprie incombenze, i fatti (estintivi

o modificativi) che paralizzino la "pretesa punitiva", con la conseguenza che la pura e semplice affermazione del ricorrente di non avere rilasciato le certificazioni ai sostituiti o di non aver retribuito i dipendenti, e di conseguenza neppure operato le ritenute, non è idonea all'assolvimento dell'onere probatorio a suo carico e dunque non lo esonera dalle responsabilità, al cospetto di prove documentali provenienti dallo stesso imputato o testimoniali, che a queste si riferiscano, che comprovino il contrario.

1.2. Secondo un diverso indirizzo, invece, al quale aderisce questo Collegio, la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti, il cui onere incombe sull'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro (Sez. 3, n. 40526 dell'8/4/2014, **G**, Rv. 260090; Sez. 3, n. 6203 dell'11/2/2015, Rispoli, Rv. 222365; Sez. 3, n. 10475 del 12/3/2015, Calderone, Rv. 263007; Sez. 3, n. 11355 del 18/3/2015, Pareto, Rv. 262855).

Al riguardo, questa Corte ha affermato che 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, è dunque onere dell'accusa fornire la prova della loro sussistenza. Ne deriva che "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".

Ancora, la citata sentenza **G** evidenzia che da nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770 emerge che il sostituto attesta (sia pure indirettamente o implicitamente) di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni. Non solo. La stessa pronuncia evidenzia che i due atti (dichiarazione modello 770 e certificazione rilasciata ai sostituiti) presentano differenze sostanziali tali da non consentire di ritenere, automaticamente, che l'uno non possa risultare indipendente dall'altro. Si tratta, infatti, di documenti disciplinati da fonti distinte, rispondenti a finalità non coincidenti e che non devono essere consegnati o presentati contestualmente: la certificazione delle ritenute è regolata, per quanto interessa, dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 4, comma 6 ter, ed ha la funzione di attestare l'importo delle somme corrisposte

dal sostituto di imposta e delle ritenute da lui operate (e deve esser consegnata entro il 28 febbraio di ogni anno); diversamente, la dichiarazione mod. 770 è disciplinata dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 4, comma 1 e segg., 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 (e deve essere inoltrata nella data fissata volta per volta dal legislatore).

I due documenti, pertanto, sono formalmente e sostanzialmente diversi. E con l'ulteriore precisazione per cui, mentre le certificazioni debbono 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).

Con la conseguenza - fissata dalla sentenza n. 40526/2014 di questa Sezione - che "è 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"; ed ancora, che "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".

Giova peraltro precisare che, a seguito del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, il suddetto articolo 10 *bis* è stato modificato (eliminando l'inciso "ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti"), in modo da non richiedere più la prova della certificazione. Tuttavia, essendo norma più sfavorevole, è soggetta al principio *tempus regit actum* e non può applicarsi alla fattispecie.

2. Le ulteriori censure restano assorbite.

La sentenza va dunque annullata.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Corte d'Appello di Milano.

Così deciso il 04/02/2016

Il Consigliere estensore

Mauro Mocci

Il Presidente

Silvio Amoresano

