Sentenza del 29/05/2020 n. 16434 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Reati tributari - Omesso versamento di ritenute certificate - Modello di dichiarazione presentato.

Massima:

Con riguardo al delitto di omesso versamento di ritenute certificate, vale il principio di diritto secondo il quale, al fine di verificare se il reato è configurabile, non è sufficiente la sola verifica a campione delle certificazioni rilasciate ai sostituti, in modo da pervenire ad una valutazione presuntiva dell'entità dell'inadempimento, ma è necessario che la verifica investa complessivamente tutte le certificazioni onde accertare se l'omesso versamento superi la soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice. Inoltre, trattandosi di elementi costitutivi del reato, è onere dell'accusa fornire la prova della loro sussistenza, derivandone 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 semplicemente di averle effettuate. Non può, invece, costituire altresi' indizio sufficiente o prova di avere anche rilasciato le certificazioni ai sostituti, prima del termine previsto per presentare la dichiarazione, dal momento che tale modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 13 marzo 2019 la Corte di Appello di Cagliari, in parziale riforma della sentenza integralmente assolutoria del 22 settembre 2017 del Tribunale di Cagliari, ha condannato A. R. e V. M. G.- rispettivamente il primo quale consigliere e presidente del consiglio di amministrazione, il secondo quale consigliere e vicepresidente del consiglio di amministrazione della spa Publi Epolis - alla pena, sospesa, di mesi dieci di reclusione per il reato di cui agli artt. 110 cod. pen. e 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in relazione agli omessi versamenti di ritenute alla fonte concernenti il periodo di imposta 2009, con confisca per equivalente fino a concorrenza di euro 194.956,00.

2. Avverso la predetta decisione sono stati proposti separati ricorsi per cassazione, rispettivamente articolati su quattro.(R.) e due (G.) motivi di impugnazione.

3. Ricorso R.

3.1. Col primo motivo, quanto all'elemento soggettivo del reato, il ricorrente ha sostenuto che mai aveva avuto il potere di decisione sulle questioni attinenti all'amministrazione, alla finanza ed al controllo societario.

In particolare, non era stata fornita alcuna motivazione circa la scelta di attribuire rilievo solamente ad alcune deposizioni testimoniali, laddove il ricorrente non aveva pacificamente alcun potere decisionale in materia di ritenute previdenziali in base al principio della delega di funzioni, tra l'altro conferita a soggetti con capacità ed idoneità tecnica necessaria, al di là della circostanza che il ricorrente fosse firmatario della dichiarazione fiscale quale sostituto d'imposta. Sì che faceva difetto l'elemento soggettivo del dolo generico, il ricorrente rivestendo solamente funzioni prettamente manageriali.

3.2. Col secondo motivo, quanto all'attività istruttoria compiuta nel giudizio di appello, alla stessa non avrebbe dovuto darsi corso proprio perché le relative istanze dovevano considerarsi prive di un'adeguata contestazione giudiziale. Al ricorrente infatti risultava solo tardivamente e non ammissibilmente imputato, nell'ambito della previsione di cui all'art. 10-bis cit., l'inciso "risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti". In proposito, peraltro, la Corte territoriale non aveva fornito alcuna motivazione, e non avrebbe potuto decidere se non allo stato degli atti. In ogni caso le richieste istruttorie del Procuratore generale appellante non rivestivano il carattere della decisività.

3.3. Col terzo motivo il ricorrente ha lamentato violazione processuale, osservando che la Corte territoriale aveva ritenuto la sufficienza di una testimonianza indiretta al fine di ottenere la prova indiziaria della consegna dei CUD ai lavoratori. Alcuna ulteriore prova era stata fornita, ed era stata disattesa anche la richiesta di assunzione di prova decisiva attraverso l'esame dei funzionari dell'Agenzia delle entrate.

3.4. Col quarto motivo è stato infine contestato il mancato riconoscimento delle attenuanti generiche, benché sullo stato di crisi della società i diversi testi esaminati avessero lungamente deposto, e la posizione del ricorrente fosse appunto connotata dall'assenza del potere decisionale in materia.

4. Ricorso G.

4.1. Col primo motivo il ricorrente ha osservato, invocando violazione di legge e vizio per manifesta contraddittorietà ed illogicità della motivazione, che non era risultata provata l'avvenuta consegna della certificazione delle ritenute fiscali da parte del sostituto d'imposta ai soggetti sostituiti, laddove al contrario la Corte territoriale aveva ritenuto provata la circostanza sulla scorta della coincidenza tra gli importi indicati nel Modello 770, reso dal sostituto, e nel Modello 730 o Unico, presentato dai sostituiti. Al contrario, ciò semmai dava conto

dell'effettuazione della ritenuta ad opera del sostituto d'imposta, ma non del rilascio della certificazione di ciò al sostituito.

Al riguardo, infatti, con la presentazione dei modelli 730 i sostituiti davano conto di avere subito le ritenute, sì da escludere la loro responsabilità nei confronti dell'Amministrazione fiscale, mentre era singolare che non fossero state rintracciate le certificazioni sottoscritte dai lavoratori, benché ne fosse stata trovata copia nei computer della società, ancorché senza sottoscrizione dei destinatari e degli amministratori.

4.2. Col secondo motivo, quanto al rigetto delle istanze istruttorie formulate dalle difese in esito all'accoglimento delle richieste dell'appellante Pubblico ministero, i testimoni già esaminati in primo grado - ma non interrogati peraltro sugli specifici profili circa la sussistenza o meno dei reati - ben avrebbero dovuto essere escussi in ordine alla prova ricercata in appello, ossia il rilascio o meno delle certificazioni delle ritenute operate, laddove tra l'altro si poneva in primo piano proprio la necessità dell'audizione dei soggetti sostituiti, in luogo della deposizione del soggetto che aveva reperito la documentazione fiscale nei pubblici uffici.

5. Il Procuratore generale ha concluso nel senso dell'inammissibilità dei ricorsi.

CONSIDERATO IN DIRITTO

6. I ricorsi sono fondati per quanto di ragione.

6.1. Al riguardo, ferma e non contestata la responsabilità amministrativa per l'omesso versamento delle ritenute, la Corte territoriale ha fondato il giudizio di penale responsabilità degli odierni ricorrenti sulla ritenuta coincidenza tra quanto indicato nel mod. 770 e le singole dichiarazioni presentate dai dipendentisostituiti, all'esito degli accertamenti compiuti nel grado d'appello ed aventi ad oggetto, al fine di eliminare dati dubbi, i soli contribuenti che avevano indicato come esclusivo sostituto d'imposta, ossia come datore di lavoro, le società Epolis e Publi Epolis riferibili agli imputati. Tant'è che la residua area della contestazione penale di cui all'art. 10-bis cit. siera già ridotta, quanto al capo F relativo agli emolumenti erogati nell'anno 2009, da euro 733.295,92 ad euro 194.956.

In ragione di ciò, ad avviso della Corte territoriale le copie del CUD, ancorché non firmate per ricevuta dai destinatari, assumevano rilievo indiziario in quanto trovavano riscontro nei modelli 770, ma anche nelle singole dichiarazioni presentate dai dipendenti sostituiti. Oltre a ciò, nella generalità dei casi in esame le dichiarazioni fiscali risultavano presentate tramite intermediari autorizzati, i quali non possono procedere, a redazione e liquidazione delle dichiarazioni fiscali dei soggetti che si avvalgono dei loro servizi senza avere a disposizione e prendere in esame la documentazione di supporto, in primo luogo il Cud rilasciato dal datore di lavoro sostituto d'imposta, non essendo sufficienti i cedolini paga mensili.

In tal modo, secondo la sentenza impugnata la prova del rilascio delle certificazioni sarebbe stata così acquisita con certezza in via indiziaria (al di là dell'utilizzo di tale terminologia, in ogni caso la Corte territoriale ha precisato che intendeva così ritenere compiutamente provato il rilascio delle certificazioni, non dimostrato nel primo grado di giudizio). Detta operazione è

invero astrattamente consentita (cfr. Sez. 3, n. 1443 del 15/11/2012, dep. 2013, Salmistrano, Rv. 254152), dal momento che, ai fini di provare il rilascio delle certificazioni, non è necessaria di per sé l'acquisizione materiale delle certificazioni stesse, perché ben possono supplire prove documentali anche di altro genere o prove orali, in primis le dichiarazioni rese dal sostituito (così, tra l'altro, in motivazione Sez. U, n. 24782 del 22/03/2018, Macerata, Rv. 272801).

6.1.1. Ciò complessivamente premesso, si impongono alcune osservazioni.

In primo luogo, il provvedimento impugnato e le censure dei ricorrenti si muovono nell'ambito del perimetro infine delimitato - all'esito di ampio e noto dibattito giurisprudenziale - da questa Corte di legittimità, secondo cui, in tema di omesso versamento di ritenute certificate ed 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. mod. 770), deve ritenersi che, per i fatti pregressi, ai fini della prova del rilascio al sostituito delle certificazioni attestanti le ritenute operate, bon è sufficiente la sola acquisizione della dichiarazione mod. 770 (Sez. U, n. 24782 cit.).

Accanto a ciò, e tenuto conto che la prova siccome individuata dalla sentenza impugnata è prova senz'altro indiziaria, è stato oltretutto osservato che le copie dei Cud rintracciate (non è dato per vero comprendere se per tutti i dipendenti ovvero solamente per alcuni) non recavano le sottoscrizioni per ricevuta da parte dei dipendenti. Ad ulteriore riscontro, è stato altresì osservato che, "nella generalità dei casi", la presentazione delle dichiarazioni reddituali individuali risultava avvenuta tramite l'assistenza degli appositi centri (cd. Caf), che appunto erano tenuti alla verifica della documentazione idonea, in primo luogo naturalmente delle certificazioni rilasciate dal sostituto d'imposta.

Al riguardo, è stato peraltro recentemente notato, ed in proposito il principio va ribadito, che, in tema di delitto di omesso versamento di ritenute certificate, al fine di verificare se il reato è configurabile, non è sufficiente la sola verifica "a campione" delle certificazioni rilasciate ai sostituiti, in modo da pervenire ad una valutazione presuntiva dell'entità dell'inadempimento, ma è necessario che la verifica investa complessivamente tutte le certificazioni onde accertare se l'omesso versamento superi la soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice (Sez. 3, n. 13610 del 14/02/2019, Clementi, Rv. 275901).

In altre parole, assumere che l'assistenza tramite Caf, avvenuta "nella generalità dei casi", consenta di ritenere la presentazione della documentazione da parte del contribuente, ivi compresa la certificazione delle eseguite ritenute, è affermazione che potrà eventualmente valere per le dichiarazioni presentate tramite Caf, che non sono tutte ma la generica maggioranza (appunto "la generalità dei casi", secondo la comune accezione del termine). Circostanza che impedisce di per sé la verifica certa del superamento della soglia di punibilità, ora di centocinquantamila euro, ossia dell'elemento che connota la sussistenza della fattispecie di reato.

Ad incrinare ulteriormente il ragionamento indiziario vi è poi l'annotazione relativa all'esistenza di Cud privi della sottoscrizione di ricevuta da parte dei dipendenti. In proposito, la stessa

giurisprudenza civile (cfr. ades. Sez. 5, n. 14138 del 07/06/2017, Rv. 644424) appare incline in qualche modo a ravvisare una sorta di equipollenza tra certificazioni del sostituto d'imposta ed altri mezzi ritenuti, in tesi ed in difetto, idonei alla prova dell'operata ritenuta, onde evitare un duplice prelievo a carico del sostituito. Sì che la stessa stretta ed inevitabile pretesa correlazione tra mod. 770 della società e mod. 730 del dipendente, sì da assicurare un inevitabile controllo incrociato sufficiente alla prova del rilascio delle certificazioni, appare parzialmente revocata in dubbio, tenuto conto del complesso di circostanze evidenziato.

6.1.2. Il Tribunale di Cagliari aveva altresì ricordato, nella sede assolutoria per insussistenza del fatto, che doveva essere provato anche il rilascio delle certificazioni anteriormente alla scadenza del termine entro il quale il sostituto d'imposta deve presentare la relativa dichiarazione (così Sez. 3, n. 40526 del 08/04/2014, Gagliardi, Rv. 260091), dal momento che il delitto di omesso versamento di ritenute certificate presenta appunto 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 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.

Al riguardo, è stato invero precisato che, trattandosi di elementi costitutivi del reato, è dunque onere dell'accusa fornire la prova della loro sussistenza, derivandone 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 (così, in motivazione, Sez. 3, n. 6203 del 29/10/2014, dep. 2015, Rispoli, Rv. 262365).

In merito la sentenza impugnata non ha preso posizione.

7. Il provvedimento censurato non ha tenuto conto dei rilievi che precedono; ne va pertanto disposto l'annullamento, con assorbimento degli ulteriori motivi e rinvio ad altra sezione della Corte di Appello di Cagliari per nuovo giudizio.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Corte di Appello di Cagliari per nuovo giudizio.

Così deciso in Roma il 20/11/2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza