

Sentenza del 04/04/2025 n. 13135 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Penale tributario - Omesso versamento ritenute - Fallimento società

Massima:

In materia di penale tributario, visto il carattere unisussistente del delitto di cui all'articolo 10 bis del Decreto Legislativo n. 74/2000, il soggetto attivo del reato è il legale rappresentante in carica al momento della scadenza del termine di legge previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa alle ritenute operate l'anno precedente, a prescindere da chi abbia ricoperto in passato tale carica curando i singoli adempimenti fiscali. Pertanto, in caso di intervenuto fallimento della società nelle more del predetto termine lungo per il pagamento delle ritenute certificate, è il curatore fallimentare a rispondere dell'adempimento degli obblighi tributari.

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

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1. Con sentenza del 28 settembre 2022, il Tribunale di Crotone, riconosciute le circostanze attenuanti generiche, condannava A.A. alla pena di mesi sei di reclusione, in quanto ritenuto colpevole del reato di cui all' art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000 , perché, in qualità di legale rappresentante della AKROS Spa, non versava entro il termine annuale previsto per la dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno 2015 le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare pari ad Euro 324.797,29.

Con sentenza del 10 luglio 2024, la Corte di appello di Catanzaro confermava la sentenza impugnata.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello di Catanzaro, A.A., tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando tre motivi.

2.1 Con il primo motivo deduce violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000 , art. 10-bis , e all' art. 45 cod. pe n. Espone la difesa che la società legalmente rappresentata dal

ricorrente, istituita dal Commissario per l'emergenza dei rifiuti della Calabria, era partecipata a capitale misto dai 27 comuni della provincia di Crotone per superare le criticità del servizio pubblico essenziale di raccolta e gestione dei rifiuti. La gestione della società era stata sempre in sofferenza di liquidità sia perché il conferimento dei comuni al capitale era avvenuto con trasferimento di manodopera e di mezzi, sia perché i comuni non facevano tempestivamente fronte ai pagamenti del servizio svolto, per cui la società riusciva a sopportare la situazione soltanto con l'accesso al credito bancario e cedendo i crediti naturati a società di factoring. La retrocessione dai contratti delle banche e delle società di factoring aveva determinato una grave crisi di liquidità, cui era seguita la messa in liquidazione della società.

Per fronteggiare la crisi era stato proposto in data 17/08/2015 un concordato preventivo, d'intesa con la Prefettura e l'Erario, con i soli comuni virtuosi in bonis, che fu tuttavia vanificato da una società di factoring creditrice che, in pendenza della proposta di concordato preventivo, precisamente in data 04/11/2015, aveva depositato istanza di fallimento della società, costringendo l'amministratore di quest'ultima a presentare, in data 15/12/2015, domanda di fallimento in proprio per evitare che fosse aggredito il patrimonio della società necessario a far fronte agli obblighi fiscali e contributivi. Alla luce di quanto esposto, la difesa sostiene sussistere una causa di forza maggiore ai sensi dell' art. 45 cod. pen. determinante ai fini della impossibilità di adempiere l'obbligo fiscale.

2.2 Con il secondo motivo, deduce vizio di motivazione incongrua, manifestamente illogica e carente per contraddittorietà su un punto fondamentale in relazione alla causa di inadempimento dell'obbligazione tributaria.

Deduce la difesa che il reato contestato si è consumato con l'omissione del versamento alla scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta dell'anno precedente, con la conseguenza che, fino a quel momento, il comportamento omissivo dell'imputato non era penalmente rilevante. Diversamente la Corte di appello aveva ritenuto che l'omissione sarebbe consistita nel mancato versamento all'erario delle ritenute effettuate dall'imputato, somme di cui quale sostituto d'imposta avrebbe avuto la disponibilità e che non avrebbe versato, in tal modo disconoscendo che lo stesso avesse posto in essere ogni misura per superare la crisi di liquidità, a lui non imputabile, posto che, dopo la dichiarazione di fallimento in data 26/04/2016, si sarebbe potuto far fronte al versamento dovuto con la liquidità rimasta sui c/c della società nella disponibilità del curatore fallimentare, oltre che con il patrimonio sociale; disconoscendo altresì che la procedura fallimentare, iniziata con l'istanza di fallimento della società di factoring creditrice e conclusasi con la dichiarazione di fallimento, cui era conseguito lo spossessamento dei conti correnti societari a seguito della nomina del curatore fallimentare, aveva rappresentato causa di forza maggiore determinante l'impossibilità di adempiere gli obblighi tributari; disconoscendo infine che, essendo intervenuta la dichiarazione di fallimento con la nomina del curatore fallimentare prima del termine ultimo del 31/07/2016 per effettuare il versamento delle ritenute certificate, il soggetto tenuto ad adempiere non era più il legale rappresentante dell'impresa, bensì il curatore fallimentare, senza potersi rimproverare all'imputato di aver fornito un contributo causale all'omissione del curatore fallimentare, persona obbligata al versamento al momento della scadenza.

2.3 Con il terzo motivo, il ricorrente deduce l'intervenuta prescrizione del reato.

La difesa lamenta che la Corte territoriale aveva erroneamente fatto riferimento, nel computo dei periodi di sospensione della prescrizione, al periodo pandemico, posto che, nel periodo 9 marzo - 11 maggio 2020, non erano state celebrate udienze, sicchè si instava per la dichiarazione di prescrizione del reato. Aggiungeva la difesa che l'imputazione riguardava l'anno 2015 e, siccome la normativa di riferimento di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 era entrata in vigore il 22/10/2015, il processo doveva essere deciso in base alle disposizioni di cui agli artt. 13 e 14 del D.Lgs. n. 471 del 1997 .

3. È pervenuta memoria degli avv.ti Massimo Grassellini e Domenico Poerio, difensori di fiducia del ricorrente, con la quale si precisa che la novella apportata all' art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000 ha introdotto una condizione obiettiva di punibilità per cui la rilevanza penale del fatto di sottrarsi al pagamento dell'obbligazione tributaria è integrata solo se, al momento di consumazione del reato, differito al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione delle rispettive dichiarazioni annuali di sostituto di imposta, non sia in corso di estinzione il pagamento mediante la rateizzazione delle somme dovute ovvero questa non sia stata richiesta ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa. Si ribadisce, inoltre, che l'omesso versamento delle ritenute era dipeso da comprovate e insuperabili circostanze indipendenti dalla volontà dell'imputato, desumibili dalle iniziative assunte per ovviare allo stato di sofferenza finanziaria, quali cause dell'assoluta impossibilità di adempiere il debito erariale e che, in ogni caso, al momento consumativo del reato, il ricorrente non era più amministratore, poiché ormai esautorato dalla Curatela fallimentare. Si ribadisce infine l'intervenuta prescrizione del reato.

4. Il secondo motivo di ricorso va esaminato innanzitutto, con specifico riferimento alla doglianza secondo cui, al momento del termine ultimo del 31/07/2016 per effettuare il versamento delle ritenute certificate, il soggetto tenuto ad adempiere non era più il legale rappresentante dell'impresa. La doglianza, logicamente pregiudiziale, è fondata.

4.1 La giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che il reato di cui all' art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000 è di natura unisussistente e si consuma alla data di scadenza del cd. "termine lungo" previsto dalla fattispecie penalmente sanzionata, non un momento prima, non un attimo dopo (Sez. 3, n. 22061 del 23/01/2019, Moroso, Rv. 275754): in altri termini, "fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante, e la condotta criminosa si realizza e consuma solo nell'istante in cui, alla detta scadenza, si registri un'omissione del versamento che (indipendentemente dalle modalità del suo formarsi) superi la soglia minima prevista", ciò perché "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" (Sez. U. n. 37425 del 28/03/2013, Favellato, Rv. 255760).

Ed invero la condotta omissiva che si concretizza nel mancato versamento della ritenuta mensile entro il termine di adempimento del giorno quindici del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta è sanzionata amministrativamente dall' art. 13 , comma 1, D.Lgs. n. 471 del 1997 , mentre la condotta omissiva che si concretizza nel mancato versamento, per un

ammontare superiore alla soglia minima prevista, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, è sanzionata penalmente dall' art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000 .

Le Sezioni Unite Favellato hanno pertanto ricostruito il rapporto tra i due illeciti in termini di "progressione" ed affermato che la consumazione dell'illecito amministrativo non è di ostacolo all'applicazione, in riferimento allo stesso periodo di imposta e nella ricorrenza di tutti gli specifici presupposti, della statuizione relativa all'illecito penale di cui all' art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000 .

4.2 Ebbene, nel caso di specie, il reato, seppure contestato come commesso in data 30/07/2016, in realtà si è consumato il 15/09/2016, data di scadenza prevista dal D.P.C.M. del 26/07/2016 per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relative alle ritenute operate nell'anno precedente.

Tuttavia, alla data del 15/09/2016 (così come già alla data del 30/07/2016), il ricorrente era stato interamente sostituito nelle sue attribuzioni dal curatore fallimentare e non avrebbe potuto far fronte al pagamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

È conseguentemente inesatta, ed anche incoerente con i richiamati principi di legittimità, l'affermazione della Corte territoriale secondo cui il fallimento della società intervenuto il 26/04/2016 sarebbe irrilevante, avendo il ricorrente perso la legale rappresentanza della società dopo aver commesso il reato, articolandosi la relativa condotta in una pluralità di fasi che iniziano con gli omessi versamenti mensili e proseguono fino al termine ultimo fissato dalla norma penale, per cui l'imputato, sottoscrivendo le certificazioni uniche, si era reso responsabile della condotta di omesso versamento secondo le scadenze previste dalla normativa, irrilevante essendo la successiva dichiarazione di fallimento.

Diversamente da quanto affermato dalla Corte di merito, l'omesso versamento delle ritenute mensili integra una violazione amministrativa che costituisce il presupposto della violazione penale (senza almeno una violazione del termine mensile non si possono evidentemente determinare i presupposti del reato) che segue in un momento temporalmente successivo al compimento dell'illecito amministrativo. Il meccanismo secondo cui alla consumazione preventiva di uno o più illeciti amministrativi minori (omissione di uno o più versamenti di ritenute nel termine mensile per un ammontare complessivamente superiore alla soglia di punibilità), segue l'illecito maggiore, ovvero la violazione penale, non esclude la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti.

In tale situazione, il soggetto tenuto ad adempiere all'obbligo di versamento non può più identificarsi nel precedente legale rappresentante della società e ciò perché l'apertura della procedura fallimentare determina lo spossessamento dei beni con conseguente passaggio della gestione sociale in capo al curatore, secondo le disposizioni (allora in vigore) di cui al R.D. n. 267 del 1942 . Curatore del fallimento che, quale sostituto di imposta, è tenuto agli adempimenti fiscali (effettuazione ritenute, presentazione Modello 770 e versamento delle ritenute in

presenza di attivo, diversamente il debito fiscale assumerà la natura di debito concorsuale) (cfr., in termini, Sez. 3, n. 6169 del 23/01/2023, Meloda).

Tanto coerentemente all'ulteriore insegnamento giurisprudenziale secondo cui, stante il carattere istantaneo del reato de quo, che si perfeziona alla scadenza del termine di legge, l'apertura del fallimento in epoca successiva al momento di consumazione del reato, non elide la responsabilità del legale rappresentante al momento della scadenza del versamento, in quanto il soggetto attivo del reato di omesso versamento di ritenute è il legale rappresentante in carica al momento della scadenza del termine previsto dall'art. 10-bis, D.Lgs. 3 ottobre 2000, n. 74, a prescindere dal fatto che ricoprisse tale carica al momento della presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta ovvero della sottoscrizione e del rilascio delle certificazioni ai sostituti. (Sez. 3, n. 2741 del 10/10/2017, Turina, Rv. 272027).

4.3 In conclusione, il ricorrente non ha commesso il fatto, non essendo soggetto tenuto all'adempimento del debito alla data di consumazione del reato in oggetto. L'accoglimento del secondo motivo assorbe lo scrutinio degli ulteriori motivi.

La sentenza va, pertanto, annullata senza rinvio perché l'imputato non ha commesso il fatto.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata, perché l'imputato non ha commesso il fatto.

Così deciso in Roma il 7 marzo 2025.

Depositata in Cancelleria il 4 aprile 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza