

maximario



13610-19

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

TA

Composta da:

VITO DI NICOLA	- Presidente -	Sent. n. sez. 386/2019
EMANUELA GAI		UP - 14/02/2019
ALESSIO SCARCELLA	- Relatore -	R.G.N. 44678/2018
GIANNI FILIPPO REYNAUD		
ALESSANDRO MARIA ANDRONIO		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 24/11/2016 della CORTE APPELLO di BRESCIA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale PIETRO GAETA, che ha concluso per l'annullamento senza rinvio della sentenza di primo e secondo grado e trasmissione degli atti alla Procura di Brescia;

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza 24.11.2016, la Corte d'appello di Brescia confermava la sentenza 18.05.2016 del tribunale di Bergamo, appellata dal (omissis), che lo aveva condannato alla pena di 10 mesi di reclusione, pena inflitta in aumento a quella irrogata con decreto penale di condanna n. 4619/2013 del GIP/Tribunale di Bergamo, oltre alle pene accessorie di legge, perché ritenuto colpevole del reato di omesso versamento di ritenute certificate, per un ammontare pari ad € 233.027,83, in relazione ai periodi di imposta 2009 e 2010.

2. Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione il ricorrente a mezzo del difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613, cod. proc. pen., articolando quattro motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo motivo, violazione di legge in relazione alle norme che regolano l'individuazione della competenza territoriale in tema di reati ex artt. 10 bis e ter, D. Lgs. n. 74 del 2000 in relazione agli articoli 8 e 9 cod. proc. pen. e 18, comma primo, D. Lgs. n. 74 del 2000.

In sintesi, si censura la sentenza impugnata per aver Corte territoriale affermato che si deve ritenere competente il giudice del luogo dove si è consumato il reato e, ove questo non si possa stabilire, va ritenuto competente il giudice del luogo ove si è svolto l'accertamento e, quindi, quello di Bergamo; tuttavia, nel caso in esame, l'individuazione del luogo di consumazione del reato è possibile, e, pertanto, per la difesa del ricorrente, non devono trovare applicazione le norme del codice di rito, le quali si applicano solo laddove sia assolutamente impossibile individuare il luogo in cui si compie la condotta; nel caso in esame, la difesa aveva sottolineato l'incertezza del pubblico ministero che aveva confuso la ragione sociale delle due società (omissis) (una S.p.A. ed una s.r.l.), circostanza che probabilmente aveva originato una scorretta individuazione delle sedi legali o operative, e che aveva fatto sì che fosse ritenuta competente l'Autorità Giudiziaria di Bergamo, per la semplice collocazione di una delle sedi nella provincia di Bergamo; la difesa aveva tuttavia allegato ulteriori prove, quali, in particolare, la presenza di 106 dipendenti assegnati alla sede di Brescia e di soli 6 a Bergamo, la presenza nella sede di Brescia di direzione, uffici tecnici amministrativi, vendite nonché il fatto che l'imputato, accusato di omissione dei pagamenti, avrebbe dovuto sicuramente realizzare la condotta in quel luogo; infatti, in base alla giurisprudenza di legittimità – il riferimento è a Cass., sez. III, n. 535 del 2015 – si è affermato che il

luogo di consumazione coincide con quello in cui si compie, alla scadenza, l'omissione del versamento imposto e, per le società, tale luogo coincide con la sede effettiva dell'impresa.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, vizio di assenza o contraddittorietà della motivazione nella parte in cui si tratta la questione inerente alla competenza territoriale e la applicabilità degli articoli 8 e 9 c.p.p. e 18, comma primo, D. Lgs. n. 74 del 2000.

In sintesi, si sostiene che la Corte avrebbe ommesso di esaminare i vari documenti prodotti a sostegno della tesi difensiva, non indicando da quali elementi si può trarre con sicurezza che il commesso reato sarebbe stato realizzato a Bergamo; inoltre, la motivazione risulta contraddittoria nella parte in cui cita una sentenza della Corte di cassazione in cui viene affermato che solo quando è impossibile individuare il luogo di consumazione del reato bisogna utilizzare i criteri sussidiari; infine, la motivazione risulterebbe anche affetta da illogicità, come comprovato dall'errore di distrazione del giudice che, in precedenza, aveva scritto "essendo sempre impossibile stabilire tale luogo".

2.3. Deduce, con il terzo motivo, vizio di omessa motivazione e vizio della stessa in relazione alla mancata applicazione dell'articolo 530, cod. proc. pen.

In sintesi, si sostiene che la Corte territoriale avrebbe ammesso che si era trattato di un controllo parziale e con metodo induttivo, il quale aveva riguardato poco più della metà delle certificazioni; i giudici non avrebbero indicato quali fossero precisamente gli importi dei pagamenti specificati come omessi, concludendo con l'affermare che risulta provato il reato con superamento della soglia penale innalzata a 150000 euro; pertanto, non risulterebbe provato il superamento della soglia, dal momento che le certificazioni non sono state analiticamente elencate.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, vizio di totale omissione della motivazione in relazione alla mancata pronuncia assolutoria con la formula perché il fatto non costituisce reato, stante l'assenza del necessario elemento soggettivo e per inadeguatezza della stessa quanto alla mancata concessione delle attenuanti ex articolo 62 bis cod. pen.

In sintesi, si sostiene che i giudici non avrebbero esplicitato in nessuna parte della motivazione le ragioni per cui hanno negato una pronuncia assolutoria per carenza dell'elemento soggettivo; infatti, è indubbio che esiste l'obbligo di accantonare delle somme ai fini della loro destinazione ai versamenti previsti dalla legge, ma,

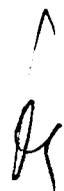
nel caso di crisi aziendale, l'imputato può decidere di riparare al momentaneo dissidio economico attingendo da dette somme per provvedere a spese necessarie ai fini imprenditoriali, e pagare così con il poco denaro liquido, sia i dipendenti che i creditori strategicamente utili; in questo caso sicuramente mancherebbe l'elemento oggettivo del reato, essendo assente il dolo; infatti, nel caso di specie, l'agire dell'imputato potrebbe essere caratterizzato da mera colpa e non da volontà e previsione; del resto, queste ultime non possono esser presunte, ma è compito del giudice verificare l'esistenza di tutti gli elementi costitutivi del reato; quanto, poi, alle invocate attenuanti generiche, si censura la sentenza impugnata sostenendo che la Corte non ne avrebbe motivato il diniego; ed invero, i plurimi precedenti penali non sarebbero altro che un risalente patteggiamento per reato colposo di incidente sul lavoro e alcuni decreti penali di condanna riferiti alle medesime condotte di cui all'articolo 10 bis e ter, tutti per lo più a pena condizionalmente sospesa, uno dei quali riunito al presente processo e posto in continuazione con la condanna in esame; il giudice di appello avrebbe poi sottolineato l'assenza di elementi positivi, ma occorreva considerare che l'imputato ha dato prova di voler collaborare e snellire i vari procedimenti senza adottare alcun comportamento scorretto processualmente, tanto è vero che il procedimento in esame ricomprende tre imputazioni diverse, poi giudicate tutte complessivamente con rito abbreviato; la motivazione del rigetto della concessione delle attenuanti generiche avrebbe dovuto quindi svilupparsi con maggiore precisione e forza argomentativa, e non richiamarsi a mere clausole di stile.

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è fondato per le ragioni di seguito esposte.

4. Ed invero, premesso che il primo ed il secondo motivo meritano congiunta trattazione attesa l'intima connessione tra essi esistente, devono qui ricordarsi i criteri attraverso i quali viene ad essere determinata la competenza per territorio nei reati tributari.

Il D.lgs. n. 74 del 2000, detta in particolare all'art. 18 le regole per la determinazione della competenza per territorio dei reati tributari e, al comma primo, stabilisce che, fatta eccezione per i c.d. reati in dichiarazione e del reato di emissione di più fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la competenza per territorio per tutti gli altri reati previsti dal D.lgs. n. 74 del 2000, compreso quindi il reato di cui all'art. 10 bis di cui si controverte nel caso sottoposto all'esame di questa Suprema Corte, si determina a norma dell'art. 8, cod. proc. pen., e, solo



qualora non sia possibile determinare la competenza sulla base di tale ultima disposizione, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

Ne consegue che la competenza per territorio è determinata, stando al contenuto letterale della disposizione, dal luogo in cui il reato è consumato. Il reato di cui all'art. 10 bis è stato introdotto dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 414 e, pertanto, è stato inserito nel D.lgs. n. 74 del 2000, in epoca successiva alla disposizione dell'art. 18 che regola la competenza per territorio. Pur avendo, infatti, forti analogie con i reati in dichiarazione, le fattispecie ex artt. 10 bis e ter, sono state inserite nel capo II del titolo II del D.lgs. n. 74 del 2000, con la conseguenza che non possono partecipare, almeno formalmente, alla disciplina speciale prevista dal secondo comma dell'art. 18, il quale riserva solo ai reati inseriti nel capo I una disciplina diversa da quella radicata sulla base del *locus commissi delicti* (*contra*, l'isolata Sez. 1, n. 44274 del 24/09/2014 - dep. 23/10/2014, Confl. comp. in proc. Tirabasso, Rv. 260801, che questo Collegio non condivide per le ragioni di seguito esposte, e che ha, invece, sostenuto, sebbene in relazione al diverso reato di omesso versamento dell'Iva, che, ai fini della individuazione della competenza per territorio, non può farsi riferimento al criterio del domicilio fiscale del contribuente, ma deve ricercarsi il luogo di consumazione del reato ai sensi dell'art. 8 cod.proc.pen.; ne consegue per tale sentenza che, essendo impossibile individuare con certezza il suddetto luogo di consumazione, siccome l'adempimento dell'obbligazione tributaria può essere effettuato anche presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va applicato il criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato indicato dall'art. 18, comma primo, D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod.proc.pen.).

5. Ebbene, posto che il reato di omesso versamento di ritenute si consuma nel momento in cui scade il termine utile per il pagamento, previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente, il luogo di consumazione del reato coincide con quello in cui si compie, alla scadenza del termine previsto, l'omissione del versamento imposto dal precetto normativo.

Tale luogo, di regola, corrisponde, per le società, a quello ove si trova la sede effettiva dell'impresa, intesa come centro della prevalente attività amministrativa e direttiva di organizzazione, coincidente o meno con la sede legale, dovendo aversi riguardo al principio di effettività (giurisprudenza costante: Sez. 3, n. 20504 del 19/02/2014 - dep. 19/05/2014, Cederna e altri, Rv. 259783; Sez. 3, n. 23784

/
gk

del 16/12/2016 - dep. 15/05/2017, Mosetter, Rv. 269983, che, sul punto, ha ribadito che le fattispecie di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, in quanto non comprese nei reati di cui al capo I del titolo II del D.lgs. n. 74 del 2000, non partecipano della speciale disciplina della competenza a questi ultimi riservata dal secondo comma dell'art. 18 dello stesso decreto).

La sede effettiva, del resto, si identifica con il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti.

6. Nel caso di specie pertanto, il giudice avrebbe dovuto applicare i criteri sulla competenza territoriale di cui all'articolo 8, cod. proc. pen., e, solo in caso di impossibilità di determinare il luogo di consumazione del delitto, avrebbe dovuto attribuire la competenza al giudice del luogo in cui ha sede l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha emesso il provvedimento. Ciò si riverbera anche sulla mancata valutazione degli elementi presentati dalla difesa che, al contrario, ha omesso di esaminare, così venendo meno al dovere di verificare l'effettiva sede dell'impresa secondo i criteri già indicati, agli effetti della determinazione della competenza territoriale.

7. Quanto sopra assume valore assorbente rispetto alle ulteriori doglianze prospettate dal ricorrente, attesa la valenza preliminare della questione sulla competenza per territorio. Purtuttavia reputa il Collegio opportuno, anche nell'ottica della prosecuzione del giudizio di merito, esaminare comunque le questioni dedotte dal ricorrente, attesa la loro rilevanza.

8. Può quindi procedersi nell'esame del terzo motivo, con cui si contesta il procedimento logico – argomentativo con cui la Corte d'appello è pervenuta a ritenere provato il superamento della soglia di punibilità del reato di cui all'art. 10 bis, D. Lgs. n. 74 del 2000. Sul punto, come è noto, a seguito delle modifiche legislative introdotte dal D. Lgs. n. 158 del 2015, volte a perseguire penalmente solamente i fatti economicamente rilevanti, il reato è punibile solamente se l'ammontare delle ritenute non versate supera i 150.000€ per periodo d'imposta. Tale soglia, in particolare, contribuendo a definire il disvalore del fatto e a operare una funzione selettiva dei comportamenti penalmente rilevanti, deve essere considerata un elemento costitutivo del reato.

Nel caso in esame se, da un lato, non v'è alcun dubbio in ordine alla qualifica soggettiva dell'imputato che figura come sostituto d'imposta nella dichiarazione, dall'altro, tuttavia, lo stesso percorso motivazionale seguito dalla Corte d'appello pone un dubbio, quantomeno ragionevole, in ordine alla sussistenza del fatto sotto il profilo oggettivo. Si afferma, infatti, che la condotta illecita risulterebbe evidente dal controllo incrociato, sebbene parziale, con le dichiarazioni dei percipienti, essendo emerso da queste ultime che i dati certificati relativi agli emolumenti corrisposti e alle ritenute effettuate corrispondevano ai dati indicati dai dipendenti nelle loro dichiarazioni, nel caso di specie avendo peraltro il pubblico ministero basato la propria attività di indagine su prove indiziarie e su sommarie informazioni testimoniali.

Orbene, per quanto concerne la soglia di punibilità, fissata *ex lege* a 150.000 euro, i giudici di merito la ritengono presuntivamente superata. Deve, tuttavia, rilevarsi che, per verificare il positivo superamento di tale soglia, è necessario sommare tutte le ritenute non versate al Fisco che siano state operate e certificate nello stesso periodo d'imposta, anche se riferite a differenti tipologie di redditi e di compensi o a diversi sostituiti. Pertanto, essendo la soglia in esame un elemento costitutivo del reato, è necessario che il giudice ne verifichi il concreto superamento, non essendo sufficiente una elevata probabilità. Nel caso in esame, infatti, è risultato dalle dichiarazioni del teste (omissis) che su 154 certificazioni per lavoro dipendente relativamente all'annualità 2010, 79 (dunque poco più della metà) erano state sottoposte a controllo incrociato con la dichiarazione della società e, per l'anno precedente, su 144 certificazioni, 76 (dunque, anche in questo caso, poco più della metà), erano state parimenti sottoposte a tale controllo incrociato.

9. Ad integrare il delitto - *ratione temporis* vigente - di omesso versamento di ritenute certificate, dunque, non è sufficiente la sola verifica "a campione" delle certificazioni rilasciate ai sostituiti, ma è necessario, proprio per la presenza di una soglia di punibilità, che la verifica investa complessivamente tutte le certificazioni, al fine di verificare se l'ammontare complessivo delle ritenute il cui versamento è stato omesso superi, nell'annualità di imposta di riferimento, il limite legale determinato dal legislatore con funzione selettiva dei comportamenti penalmente rilevanti, in difetto conseguendone la insussistenza del fatto, che non è nemmeno punibile a titolo di tentativo, poichè, avuto riguardo alla condotta omissiva penalmente rilevante o è scaduto il termine stabilito dalla legge, di modo che il reato è già consumato, oppure il predetto termine non è ancora decorso, ed allora il soggetto obbligato può ancora adempiere.

Fondata è pertanto la prospettazione difensiva che rileva, nel caso in esame, la mancanza di prova certa dell'elemento costitutivo del reato, rappresentato dal sicuro superamento della soglia di punibilità, necessario al fine di un giudizio di colpevolezza dell'imputato al di là di ogni ragionevole dubbio.

10. Quanto, infine, al quarto motivo, afferente il vizio motivazionale in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo, pur potendosi ritenere lo stesso assorbito per le ragioni dianzi evidenziate, ne è comunque utile l'esame al fine di ribadire l'orientamento di questa Corte nelle ipotesi in cui il ricorrente invoca come causa di esclusione dell'elemento soggettivo l'esistenza di uno stato di difficoltà economica tale da integrare gli estremi della forza maggiore.

A tal proposito, è utile richiamare la giurisprudenza di questa Sezione secondo cui in tema di omesso versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, la situazione di difficoltà finanziaria dell'impresa non esclude la responsabilità per il reato previsto dall'art. 10-bis del D. Lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 3124 del 27/11/2013 - dep. 23/01/2014, Murari, Rv. 258842). Ciò, come è noto, deriva dall'assoluta irrilevanza del fine concretamente perseguito dal soggetto agente: infatti se il legislatore avesse previsto come elemento soggettivo il dolo specifico avrebbe delimitato l'area dei soggetti punibili ed, in particolare, avrebbe escluso il reato in quei casi in cui il sostituto d'imposta non possa effettuare il versamento delle ritenute perché costretto a fronteggiare una crisi di liquidità.

E' ben nota al Collegio l'esistenza di un orientamento contrario, secondo il quale in alcuni la crisi di liquidità integrerebbe un'ipotesi di forza maggiore, tale da escludere il reato in esame. Tuttavia, come già chiarito nel caso in esame dai giudici di merito, è necessario che il ricorrente assolva alcuni oneri di allegazione che riguardano sia il fatto che la crisi economica non sia a lui imputabile, sia che essa non possa essere fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto. In altre parole occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013 - dep. 04/02/2014, Mercurtello, Rv. 258055). Nel caso di specie non è stato adeguatamente allegato nessuno di questi elementi e, pertanto, il motivo dedotto deve essere ritenuto manifestamente infondato.



11. Per quanto, infine, riguarda il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, è utile ricordare che in tema di circostanze attenuanti generiche, il giudice del merito esprime un giudizio di fatto, la cui motivazione è insindacabile in sede di legittimità, purché sia non contraddittoria e dia conto, anche richiamandoli, degli elementi, tra quelli indicati nell'art. 133 cod. pen., considerati preponderanti ai fini della concessione o dell'esclusione (Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017 - dep. 22/09/2017, Pettinelli, Rv. 271269). Nel caso di specie la sentenza di primo grado individua nella gravità del fatto, che si desume dalla pluralità degli importi e dal loro ammontare, l'elemento ostativo alla concessione delle attenuanti generiche. Inoltre, la sentenza di secondo grado si riferisce all'assenza di elementi valutabili in modo positivo, elemento sufficiente per escludere le attenuanti generiche. Invero, il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche può essere legittimamente motivato dal giudice con l'assenza di elementi o circostanze di segno positivo, a maggior ragione dopo la riforma dell'art. 62-bis, disposta con il d.l. 23 maggio 2008, n. 92, convertito con modifiche nella legge 24 luglio 2008, n. 125, per effetto della quale, ai fini della concessione della diminvente, non è più sufficiente il solo stato di incensuratezza dell'imputato (Sez. 1, n. 39566 del 16/02/2017 - dep. 30/08/2017, Starace, Rv. 270986; Sez. 3, n. 44071 del 25/09/2014 - dep. 23/10/2014, Papini e altri, Rv. 260610).

La motivazione della sentenza impugnata non risulta quindi contraddittoria, tanto più che il giudice di secondo grado considera l'esistenza di precedenti penali che comunque possono dar luogo ad un giudizio negativo circa la responsabilità dell'imputato. Infatti, l'esistenza di precedenti condanne, ancorché non contestata agli effetti della recidiva, costituisce pur sempre, ai sensi dell'art. 133 cod. pen., elemento utile ai fini della valutazione della gravità del fatto, ma ancor più della personalità del colpevole, quale indice di pericolosità sociale, sicché può ben essere presa in considerazione, da sola o come elemento prevalente, per dare adeguata giustificazione all'uso da parte del giudice del potere discrezionale di negare le circostanze attenuanti generiche (Sez. 6, n. 15557 del 07/07/1989 - dep. 11/11/1989, Perfigli, Rv. 182512).

Pertanto, il motivo deve essere dichiarato inammissibile.

P.Q.M.

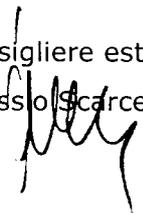
La Corte annulla senza rinvio la sentenza impugnata e quella di primo grado emessa dal tribunale di Bergamo per incompetenza per territorio, ed ordina la trasmissione degli atti alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Brescia.



Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 14 febbraio 2019

Il Consigliere estensore

Alessio Scarcella



Il Presidente

Vito Di Nicola

Vito Di Nicola

