

I risvolti penali dell'omesso versamento delle ritenute | Sentenza Cassaz. Terza Sez. Penale 23 01 2014, n. 3124

di [Sentenze tributarie](#)

Publicato il 4 Febbraio 2014

Il testo integrale della sentenza di Cassazione in tema di omesso versamento delle ritenute contributive sugli stipendi in caso di insolvenza e responsabilità penali dell'imprenditore.

Ndr. in tema di omesso versamento delle ritenute contributive ti possono interessare anche:
[Nuove sanzioni per omesso versamento delle ritenute previdenziali dopo il Decreto Lavoro \(2023\)](#) [Profili penali dell'omesso versamento di ritenute previdenziali o assistenziali](#) [Omesso versamento delle ritenute: indicazioni sull'ordinanza-ingiunzione \(2022\)](#)

CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – SENTENZA 23 GENNAIO 2014, N. 3124

Ritenuto in fatto ris1. M.P. ha proposto ricorso avverso la sentenza della Corte d'Appello di Brescia in data 13/07/2012, depositata in data 19/07/2012, con cui è stata confermata la sentenza del Tribunale di Brescia 28/09/ 2011, di condanna alla pena di mesi quattro di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali ed alle pene accessorie di legge, con la concessione del beneficio di cui all'art. 163 cod. pen., perché, nella sua qualità di legale rappresentante, dal 29/07/2005 al 21/10/2007, della società X srl con sede in (...), non versava entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare complessivo di 194.132 euro, relative ad emolumenti erogati nell'anno d'imposta 2006 (fatto commesso in (...)) nell'anno 2007, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta: art. 10 – bis, d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74). 2. Ricorre avverso la predetta sentenza l'imputato a mezzo del



difensore – procuratore speciale cassazionista, articolando tre motivi di ricorso, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.. 3. Deduce, con un primo motivo, vizio di motivazione (art. 606, lett. e), c.p.p.), per mancanza, contraddittorietà o manifesta illogicità della motivazione, nella parte in cui afferma che il giudice di primo grado avrebbe già operato la sostituzione della sanzione detentiva, cosicché l'istanza di conversione si appalesava come fuor d'opera; in sintesi, la Corte d'appello avrebbe errato nel ritenere che il primo giudice avesse concesso la sostituzione della pena detentiva in quella pecuniaria ex lege n. 689/1981; la Corte territoriale, dunque, muovendo da un errato presupposto in fatto, non avrebbe statuito in ordine alla concessione della richiesta conversione della pena detentiva, né sussistevano preclusioni né ragioni ostative all'accoglimento della richiesta. 4. Deduce, con un secondo motivo, violazione di legge (art. 606, lett. b), c.p.p.) sub specie di inosservanza o erronea applicazione della legge (art. 27, comma 2, Cost.) e della legge penale (art. 45 c.p.); in particolare, il ricorrente avrebbe allegato la propria impossibilità di effettuare le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, dimostrando l'intervenuto fallimento della società solo pochi giorni dopo la scadenza del termine di legge per effettuare il prescritto versamento; sussisterebbero, quindi, le condizioni per applicare la causa di non punibilità della forza maggiore. Si deduce, poi, nel secondo motivo, che la Corte territoriale, muovendo dal presupposto che il reato costituisce una forma particolare di appropriazione indebita integrato dall'effettiva corresponsione ai dipendenti, ha affermato che nel caso di specie non si dubita fosse avvenuta, non essendo stato fatto alcun accenno in senso diverso dalla difesa; atteso, però, il principio della presunzione d'innocenza, sarebbe stato onere del PM introdurre in giudizio gli elementi di prova che fondassero il giudizio sulla responsabilità penale, non potendosi ascrivere alla difesa un onere probatorio circa la non colpevolezza del ricorrente; di conseguenza, non essendo stata provata l'avvenuta erogazione delle retribuzioni, non sussisterebbe un elemento costitutivo del reato. 5. Deduce, infine, con un terzo ed ultimo motivo, la violazione dell'art. 606, lett. b), c.p.p., per inosservanza o erronea applicazione della legge penale (art. 45 c.p.); in sintesi, avendo il ricorrente dimostrato: a) che il 21 ottobre 2007, pochi giorni dopo la scadenza del termine per il prescritto versamento, la società da lui amministrata era stata dichiarata fallita dal Tribunale; b) le condizioni d'irreversibile indebitamento con gravissima mancanza di liquidità della società nel momento in cui questi ne aveva assunto l'amministrazione, sussisterebbe la cosiddetta forza maggiore (art. 45 c.p.), norma, quest'ultima, applicabile, anche alla materia tributaria, come desumibile, sia da molteplici disposizioni di legge puntualmente richiamate in ricorso, che dall'applicazione giurisprudenziale operata anche in sede di legittimità, in cui si è fatta rientrare nella causa di non punibilità de qua l'impossibilità economica o l'illiquidità; viene, dunque, riproposta, come già in sede di motivi di appello, la questione in ordine alla sussistenza del reato in ipotesi di carenza di risorse finanziarie da parte del contribuente, in quanto, ove l'omissione, come nel caso in esame, sia involontaria, il fatto previsto dalla legge come reato non sussisterebbe, atteso che la forza maggiore è una situazione in cui l'autodeterminazione è preclusa (del resto, l'illiquidità dell'impresa dipende anche

da variabili esogene e non governabili dall'imprenditore). **Considerato in diritto** 5. Il ricorso è in parte fondato nei limiti di cui si dirà appresso. 6. In particolare, quanto al primo motivo, questo Collegio non può non rilevarne la fondatezza, avendo la Corte d'appello errato nel ritenere che il primo giudice avesse concesso la sostituzione della pena detentiva in quella pecuniaria ex lege n. 689/1981. Ed invero, dalla lettura della motivazione della sentenza del Tribunale di Brescia, emessa all'esito di giudizio abbreviato, nulla risulta in ordine all'applicazione dell'invocata sanzione sostitutiva. La censura è, peraltro, puntuale in quanto specificamente dedotta come terzo motivo d'appello depositato il 9/11/2011, sicché non si trattava di applicare d'ufficio le pene sostitutive di quelle detentive brevi (Sez. 4, n. 12947 del 20/02/2013 – dep. 20/03/2013, Rv. 255506), ma di omessa motivazione su di uno specifico motivo di impugnazione, con conseguente sussistenza del denunciato vizio. Non potendo provvedere ad emendare il vizio questa Corte (atteso che, ai fini della sostituzione della pena detentiva con pena pecuniaria, il giudice ricorre ai criteri previsti dall'art. 133 cod. pen., implicando ciò una valutazione discrezionale, attinente al merito, che sfugge a questa sede di legittimità), la sentenza deve, pertanto, essere annullata, per questa parte, con rinvio ad altra sezione della Corte d'appello di Brescia, limitatamente all'omessa statuizione sulla richiesta di concessione della sanzione sostitutiva ex art. 53 legge n. 689/81. 7. Infondato è, invece, il secondo motivo di ricorso, con cui il ricorrente si duole, sia della mancanza di prova del pagamento delle retribuzioni che della mancata applicazione della causa di non punibilità della forza maggiore, ex art. 45 cod. pen. attesa l'asserita impossibilità di effettuare le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, essendo stato dichiarato il fallimento della società dallo stesso amministrata solo pochi giorni dopo la scadenza del termine di legge per effettuare il prescritto versamento. Sul punto, la denunciata violazione di legge è insussistente, atteso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente non sono riconducibili al concetto di forza maggiore la quale, postulando l'individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente (Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013 – dep. 24/04/2013, Rv. 255880; in senso conforme: Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007 – dep. 29/01/2008, Rv. 238986). La Corte territoriale, facendo coerente applicazione al caso in esame del suesposto principio di diritto, ha infatti precisato che nel caso di omesso versamento delle ritenute, l'insolvenza successiva non scrimina, dovendo il sostituto d'imposta ripartire le proprie risorse in modo da poter sempre adempiere l'obbligo tributario, così richiamando una giurisprudenza già formatasi sotto la previgente disciplina (Sez. 3, n. 9223 del 25/05/1990 – dep. 27/06/1990, Rv. 184713); allo stesso modo, peraltro, non può favorevolmente valutarsi la deduzione dell'impugnante circa la possibile involontarietà della condotta, atteso che puntualmente i giudici d'appello – ammettendo in astratto la rilevanza della cosiddetta illiquidità volontaria quale fattore che impedisce di ricollegare l'omissione ad una situazione dolosa – giungono, nel caso in esame, ad escludere che il ricorrente si trovasse in una tale situazione di involontarietà, in quanto la documentazione agli atti dimostrava inequivocabilmente che

quando il ricorrente assunse la carica di amministratore della società, quest'ultima già versava in una condizione di irreversibile indebitamento con gravissima mancanza di liquidità e che le poste creditorie, dichiarate all'ingresso del ricorrente nella compagine amministrativa, risultarono poi inesigibili: il mancato pagamento, dunque, rappresentava circostanza conosciuta, con la conseguenza che la relativa omissione deve considerarsi il risultato di una consapevole decisione, soggettivamente riferibile all'amministratore quantomeno a titolo di dolo eventuale, dato che proprio la condizione iniziale della società di irreversibile indebitamento con gravissima mancanza di liquidità rendeva concreto il rischio di non poter adempiere il debito al momento prestabilito. Quanto, poi, alla dedotta insussistenza del reato non essendo stata provata l'avvenuta erogazione delle retribuzioni, è sufficiente in questa sede richiamare quanto già in precedenza affermato da questa stessa sezione nel senso che, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, la prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto d'imposta, sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, può essere fornita dal pubblico ministero mediante documenti, testimoni o indizi, essendo in particolare sufficiente l'allegazione dei mod. 770 provenienti dallo stesso datore di lavoro, come nel caso di specie avvenuto, essendo infatti emersa la violazione sulla base degli accertamenti automatizzati svolti dall'Agenzia delle Entrate, evidentemente fondati sulla dichiarazione mod. 770 presentata dallo stesso contribuente (Sez. 3, n. 1443 del 15/11/2012 – dep. 11/01/2013, Rv. 254152; in senso conforme, da ultimo: Sez. 3, n. 33187 del 12/06/2013 – dep. 31/07/2013, Rv. 256429). 8. Infondato, infine, è il terzo motivo di ricorso, per le ragioni già indicate con riferimento al secondo motivo. Il motivo, al limite dell'inammissibilità (non curandosi nemmeno il ricorrente di considerare le argomentazioni critiche con cui la Corte territoriale aveva motivatamente respinto l'identica eccezione, dovendosi lo stesso considerare non specifico ma soltanto apparente, omettendo di assolvere alla tipica funzione di una critica argomentata avverso la sentenza oggetto di ricorso), si risolve, sostanzialmente, nella mera riproposizione dell'analoga censura proposta nel secondo motivo (e dell'identico motivo di appello), in ordine alla questione relativa alla sussistenza del reato in ipotesi di carenza di risorse finanziarie da parte del contribuente nonché per difetto di volontarietà dell'omissione, censura sulla cui infondatezza questo Collegio rimanda a quanto già esposto nel precedente 'punto 7'. **PQM** Annulla la sentenza impugnata, limitatamente alla conversione della pena detentiva, con rinvio ad altra sezione della Corte d'Appello di Brescia; rigetta, nel resto, il ricorso.