RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza emessa in data 8 marzo 2013, la Corte di appello di Lecce confermava la pronuncia di condanna alla pena di mesi quattro di reclusione resa dal medesimo Tribunale – sez. dist. di Casarano – ed appellata da Mercutello Anna Rosa, che veniva condannata altresì al pagamento delle spese processuali del grado.

All'imputata era contestato il reato di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per non aver versato, quale legale rappresentante della Casa Amata s.r.l., entro il termine previsto per la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti d'imposta per un ammontare di 51.918,00 euro per il periodo d'imposta 2005.

La Corte territoriale confermava la penale responsabilità dell'imputata osservando che l'addebito non poteva ritenersi escluso, per difetto di dolo o per forza maggiore, in considerazione del fatto che la condotta omissiva era stata determinata da carenza di liquidità, a sua volta provocata dall'inadempienza dell'azienda sanitaria locale (d'ora in poi Asl) nel pagamento di somme di cui la società era creditrice.

Secondo il giudice d'appello, la condotta omissiva contestata all'imputata non poteva essere giustificata dall'esistenza di pur ingenti crediti vantati dalla società nei confronti dell'Asl in quanto lo stato di dissesto dell'imprenditore, il quale prosegua nell'attività di impresa senza adempiere all'obbligazione tributaria, non lo esonera dall'adempimento del tributo che è indipendente rispetto alle vicende finanziarie dell'azienda.

2. Per l'annullamento della predetta sentenza ricorre per cassazione Mercutello Anna Rosa, a mezzo del suo difensore, sollevando un unico complesso motivo con il quale deduce violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen. per inosservanza ed erronea applicazione della legge penale, con riferimento alla ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo del reato di cui all'art. 10 bis d. lgs. n. 74 del 2000 nonché per l'omesso riconoscimento dell'esimente di cui all'art.45 cod. pen., e violazione dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen. per inesistenza, insufficienza ed illogicità della motivazione.

Premette la ricorrente come la giurisprudenza di merito abbia recentemente manifestato significative aperture circa l'esonero di responsabilità del soggetto che, pur integrando il modello legale di reato, ometta di adempiere tempestivamente all'obbligazione tributaria, trovandosi nell'impossibilità di versare le somme all'erario in conseguenza di una grave perdita subita per

effetto della mancata riscossione di crediti vantati nei confronti di pubbliche amministrazioni inadempienti.

La stessa giurisprudenza di legittimità, pur rigorosa sul punto, non ha mai scrutinato, secondo la ricorrente, la questione devoluta alla Corte territoriale, vertendosi, nel caso di specie, non in una ipotesi di pura e semplice omissione nel versamento di somme di denaro all'erario, bensì di un versamento tardivo, non tempestivamente eseguito a causa della mancata riscossione di ingenti crediti vantati dalla società, di cui la ricorrente era legale rappresentante, verso altra pubblica amministrazione (ASL) e di versamento di somme eseguito, sia pure in ritardo, in un'unica soluzione con il pagamento degli interessi di mora ed eseguito prima dell'accertamento ed ancor prima della notifica dell'avviso di garanzia.

Peraltro la questione, secondo la ricorrente, permetterebbe di porre delicate questioni di legittimità costituzionale, tenuto conto dei principi direttivi fissati dal legislatore nella legge delega di riforma del sistema fiscale statale (legge 7 aprile 2003, n. 80) che, all'art. 2 lett, m), fissa il principio secondo il quale la sanzione penale fiscale è applicata nei soli casi di frode e di effettivo e rilevante danno per l'erario e con ciò consentendo il ricorso alla leva penale nei soli casi di condotta fraudolenta e di danno, nella specie entrambe insussistenti.

Tali circostanze escludono che la ricorrente abbia avuto il dolo richiesto per l'integrazione della fattispecie incriminatrice contestata, dolo che, diversamente ed inammissibilmente, sarebbe ritenuto *in re ipsa*.

In ogni caso la condotta sarebbe scriminata dalla forza maggiore, dovendosi considerare come sia stato dimostrato che il ritardo nel pagamento delle ritenute fu dovuto ad una momentanea mancanza di liquidità della società e dovendosi inoltre considerare che il versamento, per un importo leggermente superiore alla soglia di punibilità, non fu eseguito alla scadenza nonostante la società vantasse crediti verso l'Asl e i Comuni, per oltre 900.000,00 euro, allo stesso modo che negli anni precedenti.

Ne consegue che, secondo la ricorrente, la sentenza impugnata, avendo omesso di valutare le precedenti circostanze e l'altra, pure fondamentale, secondo la quale la società non era in dissesto ma vantava crediti per centinaia di migliaia di euro, sia viziata e vada cassata per inesistenza, insufficienza ed illogicità della motivazione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

Va premesso come le Sezioni Unite Penali di questa Corte abbiano recentemente ribadito, all'esito di una approfondita analisi della normativa

tributaria e delle obbligazioni gravanti sul sostituto d'imposta, che il reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000) si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore ad euro cinquantamila delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale (Sez. U, Sentenza n. 37425 del 28/03/2013, Favellato, Rv. 255759).

Ne consegue che il delitto di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000 è strutturato come reato omissivo proprio istantaneo, posto che si consuma in conseguenza del mancato compimento dell'azione dovuta, costituita dall'omesso versamento, entro il termine fissato, delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti dallo stesso contribuente.

Tale termine non coincide con quello richiesto dalla normativa fiscale per l'adempimento dell'obbligazione tributaria ma è ad esso successivo avendo il legislatore ritenuto di lasciare al contribuente uno spazio temporale per poter sanare il proprio debito tributario prima che la condotta omissiva (*non facere quod debetur*) integri la fattispecie penalmente rilevante di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000.

Infatti, mentre la norma tributaria fissa quale termine per il versamento all'erario delle ritenute effettuate il giorno sedici del mese successivo a quello in cui le stesse sono state operate da parte del sostituto (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, artt. 3 e 8), sanzionando l'omissione con l'art. 13, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, l'art. 10 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000 – nel fare riferimento a tutte le ritenute operate nell'anno di imposta – stabilisce quale termine di inadempimento penalmente rilevante quello del 30 settembre dell'anno successivo.

Le Sezioni Unite hanno chiarito che il reato di omesso versamento di ritenute certificate non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con l'art. 13, comma primo, d.lgs. n. 471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni (Sez. U, Sentenza n. 37425 del 28/03/2013, cit.).

L'elemento soggettivo è, poi, integrato dal dolo generico, richiedendosi la mera consapevolezza della condotta omissiva (Sez. 3, Sentenza n. 25875 del 26/05/2010, Olivieri, Rv. 248151) ed essendo dunque irrilevante il fine perseguito dall'agente non richiedendosi, a differenza di altre fattispecie, che il comportamento illecito sia dettato dalla scopo specifico di evadere le imposte.

Il legislatore ha ritenuto dunque di tutelare, reintroducendo la norma incriminatrice in questione, non qualsiasi tributo non versato ma solo quelli

dovuti all'erario e trattenuti dal contribuente e che, fin dall'origine, avevano un preciso vincolo di destinazione.

2. Rispetto a tale quadro giuridico e normativo, sommariamente delineato, la situazione di colui che non versa l'imposta si risolve, di regola, in una condotta, cosciente e volontaria, la quale, in modo progressivo, si articola, in un primo momento, con il mancato accantonamento delle somme trattenute; successivamente con l'omesso versamento mensile secondo le cadenze previste dalla normativa tributaria; ed infine con la prosecuzione della condotta omissiva fino al termine ultimo fissato dalla norma penale.

Siccome, nella sostituzione tributaria, il sostituto, quale debitore di una somma costituente reddito per il sostituito, deve, allorché procede al versamento in favore di quest'ultimo, trattenere una percentuale di questo emolumento (cd. ritenuta alla fonte) per, poi, versarlo all'Erario entro il sedici del mese successivo a quello nel quale ha operato la trattenuta, gli spazi per ritenere l'assenza dell'elemento soggettivo o per integrare la fattispecie della forza maggiore, quale conseguenza di una improvvisa ed imprevista situazione di illiquidità, appaiono, all'evidenza, oggettivamente ristretti.

3. Infatti le Sezioni Unite (Sez. U, Sentenza n. 37425 del 28/03/2013, cit.), hanno ribadito che, per l'integrazione della fattispecie ai fini della sussistenza dell'elemento soggettivo, è sufficiente il dolo generico ossia la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, con la sottolineatura che tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia dei cinquantamila euro, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore.

La prova del dolo, secondo le Sezioni Unite, è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituito e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi.

Il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori. Ogni qualvolta il sostituto d'imposta effettua tali erogazioni, insorge, quindi, a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.

L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza

del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta.

4. Le precedenti considerazioni non escludono ovviamente che, in astratto, siano possibili casi, il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e come tale insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, nei quali possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria.

E' tuttavia necessario che siano assolti gli oneri di allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, dovranno investire non solo l'aspetto circa la non imputabilità al sostituto di imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto.

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, direttе 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.

5. Nel caso di specie, la ricorrente ha esclusivamente dedotto di vantare, nei confronti di enti pubblici, crediti, per un importo nettamente superiore al debito tributario, la cui mancata riscossione non le avrebbe consentito di assolvere l'obbligazione erariale alla prevista scadenza, avendo in ogni caso corrisposto le somme con ritardo senza danni per lo Stato, invocando perciò l'assenza del dolo e la forza maggiore.

La Corte di merito, con motivazione adeguata, ha ritenuto irrilevante, anche richiamando consolidata giurisprudenza di questa Corte, la prospettata crisi di liquidità ricordando l'obbligo, gravante sul contribuente, di accantonare le somme necessarie per il pagamento dell'imposta.

La ricorrente non ha minimamente osservato gli oneri di allegazione a suo carico, limitandosi a richiamare alcuni specifici atti di causa dai quali, secondo il suo assunto, si sarebbe ricavata la prova dell'assenza del dolo e della forza maggiore, e legittimando perciò la Corte all'accesso degli atti specificamente richiamati nel ricorso.

E' risultato (esame testimoniale del funzionario dell'agenzia delle entrate indicato in ricorso) che l'obbligazione è stata assolta dopo due anni (il 10 dicembre 2008) dalla scadenza (2 ottobre 2006); non è risultato che il

pagamento sia stato eseguito in conseguenza di crediti liquidi ed esigibili in precedenza non riscossi; non è stata dimostrata la natura dei crediti vantati; non è stata dimostrata la improvvisa crisi di liquidità, che invece è apparsa consolidata dai bilanci di esercizio prodotti e richiamati nel ricorso; non è stato dimostrato che la ricorrente avesse organizzato le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria né che si sia altrimenti attivata per assolvere l'obbligazione tributaria, essendosi invece appropriata delle somme che avrebbe dovuto accantonare distogliendole dalla loro specifica destinazione.

6. Manifestamente irrilevante la questione di legittimità costituzione prospettata in modo del tutto sfumato, non essendovi alcuna interferenza, quanto ad eventuali parametri costituzionali violati, tra la legge delega n. 80 del 2003 per la revisione del sistema fiscale e la norma penale incriminatrice ipoteticamente censurata, il ricorso va rigettato con conseguente condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 05/12/2013

Il Consigliere estensore
Vito Di Nicola

Il Presidente
Aldo Fiale

DEPOSITATA IN CANCELLERIA
IL - 4 FEB 2014
IL CANCELLIERE
Luana Mariani