

# **BGer 6B\_188/2025 vom 30. September 2025**

Bundesgericht, 2025-09-30, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_6B\\_188\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_6B_188_2025)

FR: TF 6B\_188/2025 du 30 septembre 2025

IT: TF 6B\_188/2025 del 30 settembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1**

La decisione impugnata, di carattere finale ( art. 90 LTF ), è stata pronunciata in una causa in materia penale ( art. 78 cpv. 1 LTF ), da un'autorità di ultima istanza cantonale ( art. 80 cpv. 1 LTF ). La legittimazione del ricorrente è data (art. 81 cpv. 1 lett. b n. 3 LTF). Il ricorso è tempestivo ( art. 100 cpv. 1 LTF ) ed è sotto i citati aspetti ammissibile.

### **E. 2.1**

Conformemente a quanto stabilito dagli art. 95 e 96 LTF , il ricorso in materia penale al Tribunale federale può essere presentato per violazione del diritto. Secondo l' art. 42 cpv. 2 LTF , nel ricorso occorre illustrare per quali ragioni l'atto impugnato viola il diritto. Il ricorrente deve confrontarsi con le considerazioni esposte nella sentenza impugnata, spiegando per quali motivi tale giudizio lede il diritto ( DTF 142 I 99 consid. 1.7.1). Il Tribunale federale esamina in linea di principio solo le censure sollevate; esso non è tenuto a vagliare, come lo farebbe un'autorità di prima istanza, tutte le questioni giuridiche che si pongono, se quest'ultime non sono presentate nella sede federale ( DTF 134 II 244 consid. 2.1). Il Tribunale federale fonda inoltre il suo ragionamento giuridico sull'accertamento dei fatti svolto dall'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Secondo l' art. 97 cpv. 1 LTF , il ricorrente può censurare l'accertamento dei fatti soltanto se è stato svolto in modo manifestamente inesatto, vale a dire arbitrario ( DTF 147 I 73 consid. 2.2; 143 I 310 consid. 2.2), o in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF e l'eliminazione del vizio può essere determinante per l'esito del procedimento.

### **E. 2.2**

Nella misura in cui si limita a contestare in modo appellatorio alcuni aspetti dell'argomentazione della Corte cantonale, senza confrontarsi puntualmente con i considerandi della sentenza impugnata, spiegando specificatamente per quali ragioni violerebbero il diritto, il gravame non adempie le citate esigenze di motivazione ed è quindi inammissibile.

### **E. 3.1**

Per quanto concerne le imposte alla fonte per l'anno 2010, il ricorrente fa valere la violazione dell'art. 53 vCP, che permetteva all'autorità penale, a determinate condizioni, di prescindere dal procedimento penale, dal rinvio a giudizio o dalla punizione, nel caso in cui l'autore del reato avesse risarcito il danno o avesse intrapreso tutto quanto si poteva ragionevolmente pretendere da lui per riparare al torto da lui causato. Il ricorrente ritiene irrilevante il fatto che D.\_\_\_\_\_, fiduciario della società e parimenti imputato di appropriazione indebita di imposte alla fonte, abbia provveduto al pagamento delle imposte alla fonte scoperte per l'anno 2010 (per complessivi fr. 35'336.30). Sostiene che non risulta che la facoltà di procedere a detto pagamento arretrato sia stata concessa anche a

B. \_\_\_\_\_ e a A. \_\_\_\_\_, imputati nel procedimento penale in esame. Adduce che le condizioni previste dalle lett. a e b dell'art. 53 vCP per potere prescindere dal procedimento penale sarebbero applicabili ad ogni singolo autore. Rileva che gli oppositori non avrebbero risarcito alcunché all'autorità fiscale e non avrebbero quindi potuto fare affidamento sul pagamento eseguito dal fiduciario e prevalersi dello stesso. Ciò, a maggior ragione, ove si consideri ch'essi avrebbero beneficiato di stipendi soggetti alle ritenute dell'imposta alla fonte.

### **E. 3.2**

In concreto, la Corte cantonale ha accertato che le imposte alla fonte dovute da C. \_\_\_\_\_ SA per l'anno 2010 sono state interamente pagate, ad eccezione degli interessi, che non erano però oggetto dell'accusa. Richiamando i verbali d'interrogatorio di D. \_\_\_\_\_ del 27 marzo 2013 e dell'11 aprile 2014, la CARP ha rilevato che, d'accordo il PP e il rappresentante dell'Ufficio cantonale delle imposte alla fonte, con il pagamento dello scoperto il procedimento penale non avrebbe più avuto alcun seguito, fermo restando che l'importo restante relativo all'anno 2010 fosse pagato entro il 30 giugno 2014. Secondo la Corte cantonale, non era chiaro se la prospettazione dell'abbandono del procedimento penale subordinato al pagamento del debito fiscale dovesse essere intesa come una proroga dell'ultimo termine concesso al debitore dell'imposta per il suo versamento oppure come caso di applicazione dell'art. 53 vCP. La questione è però stata lasciata indecisa dalla Corte cantonale, che ha ritenuto che occorreva comunque prescindere dal procedimento penale in applicazione del principio della buona fede ai sensi dell' art. 3 cpv. 2 lett. a CPP , il magistrato inquirente avendo promesso a D. \_\_\_\_\_, e conseguentemente ad ogni altro partecipante che, in caso di pagamento delle imposte alla fonte per il 2010, non avrebbe più dato seguito al procedimento penale.

### **E. 3.3**

Lamentando la violazione dell'art. 53 vCP, il ricorrente non considera che, come detto, la Corte cantonale non si è pronunciata definitivamente sull'applicabilità di questa disposizione, ma ha lasciato indecisa la questione. Gli sarebbe quindi spettato confrontarsi con l'argomentazione principale adottata dalla CARP, spiegando puntualmente per quali ragioni la soluzione adottata violerebbe l' art. 3 cpv. 2 lett. a CPP . Limitandosi sostanzialmente a sostenere che gli oppositori non avrebbero partecipato ai verbali di interrogatorio di D. \_\_\_\_\_ e non avrebbero perciò potuto fare affidamento su dichiarazioni rilasciate dall'autorità solo nei confronti di quest'ultimo, il ricorrente non sostanzia una violazione dell' art. 3 cpv. 2 lett. a CPP con una motivazione conforme alle esigenze dell' art. 42 cpv. 2 LTF . Disattende che le imposte alla fonte per l'anno 2010 erano dovute dalla società C. \_\_\_\_\_ SA quale datore di lavoro e sono per finire state pagate entro i termini concordati, liberando dall'obbligo di pagamento anche gli altri organi della società. Il ricorrente non spiega in modo specifico per quali ragioni, alla luce dell'insieme delle esposte circostanze, la decisione impugnata sarebbe in contrasto con il principio della buona fede giusta l' art. 3 cpv. 2 lett. a CPP (cfr., sul principio della buona fede, DTF 151 II 101 consid. 3.7.3; 150 I 1 consid. 4.1 e rispettivi rinvii).

### **E. 4.1**

Con riferimento agli anni 2011 e 2012, il ricorrente lamenta la violazione dell' art. 187 LIFD (RS 642.11). Sostiene che le dimissioni degli imputati dalla carica di amministratori della società con effetto al 5 luglio 2012, vale a dire poco prima dell'esigibilità delle

imposte (6 luglio 2012 per l'anno 2011), renderebbero manifesta la loro responsabilità per il mancato pagamento dei tributi fiscali. Rimprovera agli imputati di non avere provveduto alle ritenute d'imposta e di non avere eseguito accantonamenti, ma di avere destinato il denaro ad altri scopi.

#### **E. 4.2**

Secondo l' art. 88 cpv. 1 LIFD , il debitore della prestazione imponibile ha segnatamente l'obbligo di trattenere l'imposta dovuta alla scadenza delle prestazioni pecuniarie (lett. a), nonché di versare periodicamente le imposte all'autorità fiscale competente, allestire, all'intenzione di quest'ultima, i conteggi corrispondenti e consentire alla medesima la consultazione di tutti i documenti utili al controllo della riscossione dell'imposta (lett. c). Il debitore della prestazione imponibile è responsabile del pagamento dell'imposta alla fonte ( art. 88 cpv. 3 LIFD ). Giusta l' art. 187 cpv. 1 LIFD , nel tenore in vigore dal 1° gennaio 2017, chiunque, tenuto a trattenere un'imposta alla fonte, impiega a profitto proprio o di un terzo la ritenuta d'imposta, è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria. Oltre alla pena condizionalmente sospesa il giudice può infliggere una multa sino a fr. 10'000.--. Nel tenore previgente, la disposizione prevedeva la pena della detenzione o la multa sino a fr. 30'000.--.

La realizzazione del reato di cui all' art. 187 LIFD presuppone in particolare che il datore di lavoro abbia avuto i mezzi per fare fronte al pagamento dell'importo dei contributi al momento in cui ha eseguito la ritenuta e che abbia in seguito omesso di trasferire i contributi scaduti all'ultima data possibile, nonostante ne avesse la possibilità o siccome la sua incapacità di farlo risulti da una violazione colpevole dell'obbligo di tenere a disposizione i fondi necessari (sentenza 6B\_906/2018 del 14 dicembre 2018 consid. 1.1.2; DTF 122 IV 270 consid. 2c; 117 IV 78 consid. 2d/aa). L'obbligo di conservare la sostanza di questi fondi corrisponde ad un dovere generale di diligenza del datore di lavoro, la cui violazione è punibile. Non si tratta di fondi affidatigli dal lavoratore, ma di contributi dedotti dal salario da parte del datore di lavoro, che è incaricato di gestirli, senza tuttavia poterne disporre. Ciò in conformità con un obbligo imposto dal diritto pubblico di eseguire determinate deduzioni dal salario e di trasferire i relativi importi all'autorità cui sono destinati. Il datore di lavoro viola pertanto un obbligo che gli spetta se provoca o tollera intenzionalmente una situazione che lo priva dei mezzi per eseguire il trasferimento all'ultimo momento possibile. Entrano al riguardo in considerazione degli atti o delle omissioni che fanno correre agli importi prelevati dei rischi irragionevoli o inconsueti, come pure una gestione idonea a pregiudicare la sostanza dell'impresa o la sua solvibilità, nonché ogni altro comportamento che un datore di lavoro diligente non attuerebbe (sentenza 6B\_906/2018, citata, consid. 1.1.2; DTF 122 IV 270 consid. 2c).

#### **E. 4.3**

Il ricorrente censura la violazione dell' art. 187 LIFD , ma non fa valere l'applicazione arbitraria del diritto cantonale, segnatamente dell'art. 270 della legge tributaria ticinese, del 21 giugno 1994 (LT; 640.100). Questa disposizione, che sanziona un reato del diritto cantonale, è infatti stata parimenti applicata dalla Corte cantonale nel suo giudizio e la sua applicazione sarebbe vagliata in questa sede dal profilo ristretto dell'arbitrio ( DTF 141 IV 305 consid. 1.2; 6B\_906/2018, citata, consid. 1). Il ricorrente fonda poi la censura ricorsuale su fatti che non risultano dalla sentenza impugnata e non sono quindi stati accertati CARP in modo vincolante per il Tribunale federale (cfr. art. 105 cpv. 1 LTF ). In

concreto, la Corte cantonale ha accertato che gli opposenti hanno consegnato alla società alla fine di giugno 2012 le loro dimissioni, le quali sono state iscritte nel registro di commercio il 5 luglio 2012. Ha inoltre accertato che i conteggi delle trattenute d'imposta alla fonte per l'anno 2011 sono stati allestiti il 6 giugno 2012 per C. \_\_\_\_\_ SA da F. \_\_\_\_\_ e la tassazione per quel periodo è divenuta definitiva il 6 luglio 2012. La Corte cantonale ha parimenti accertato che i rendiconti d'incasso globale per i primi due trimestri dell'anno 2012 sono stati allestiti sempre da F. \_\_\_\_\_ per conto della società il 12 luglio 2012. Ha quindi rilevato che, a seguito delle loro dimissioni dal consiglio di amministrazione della società, gli imputati avevano cessato di essere amministratori della stessa prima che la tassazione relativa all'anno 2011 diventasse definitiva, rispettivamente prima che fossero allestiti i rendiconti d'incasso globale concernenti i primi due trimestri del 2012. La CARP ha pertanto ritenuto che, anche volendo ammettere un'effettiva disponibilità sul conto, gli imputati non avevano più la possibilità di procedere al pagamento dell'imposta dovuta facendo capo al conto bancario della società al momento in cui la tassazione è diventata definitiva. Ha quindi concluso ch'essi dovevano essere prosciolti dall'imputazione di appropriazione indebita di imposte alla fonte per il periodo 2011 e 2012.

Il ricorrente non censura d'arbitrio tali accertamenti, né fa valere una violazione dell' art. 187 LIFD fondandosi sugli stessi. L'argomentazione ricorsuale non si confronta specificatamente con la fattispecie posta a fondamento della sentenza della CARP e non rispetta quindi le suddette esigenze di motivazione. Il ricorrente adduce che gli imputati non avrebbero provveduto alle ritenute d'imposta, né avrebbero eseguito i necessari accantonamenti per fare fronte al pagamento, destinando il denaro ad altri scopi. Disattende tuttavia che, come è stato esposto, il reato di appropriazione indebita di imposte alla fonte di cui all' art. 187 LIFD presuppone che, al momento in cui ha versato i salari in questione, il datore di lavoro disponesse degli attivi corrispondenti agli importi prelevati a titolo di imposte alla fonte ed abbia effettivamente eseguito le ritenute d'imposta (sentenza 6B\_906/2018, citata, consid. 1.1.2 e 1.3; LUCIANO SCHMID/OMAR ABO YOUSSEF, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4aed. 2022, n. 11 all' art. 187 LIFD ). La tesi ricorsuale, secondo cui gli imputati non avrebbero eseguito le trattenute d'imposta (cfr. art. 88 cpv. 1 lett. a LIFD ), si scosta dal contenuto del decreto di accusa e non sostanzia la realizzazione del reato di appropriazione indebita delle stesse ai sensi dell' art. 187 cpv. 1 LIFD (in relazione con l'art. 88 cpv. 1 lett. c LIFD).

In tali circostanze, per quanto ammissibile, la censura è infondata.

## **E. 5**

Ne segue che il ricorso deve essere respinto nella misura della sua ammissibilità. Non si prelevano spese giudiziarie ( art. 66 cpv. 4 LTF ). Non si assegnano ripetibili della sede federale agli opposenti, non invitati a presentare una risposta al gravame ( art. 68 cpv. 1 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.