

## **Omesso versamento di ritenute dichiarate o certificate: sulla rilevanza della crisi di liquidità come “forza maggiore”.**

di *Filippo Lombardi*

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 25 GENNAIO 2018 (UD. 12 LUGLIO 2017), N. 3647  
PRESIDENTE CAVALLO, RELATORE ACETO

**Sommario:** **1.** La sentenza 3647/2018: i principi di diritto. - **2.** Il reato di omesso versamento di ritenute certificate o dichiarate. - **3.** L’efficacia esimente della crisi di liquidità.

### **1. La sentenza 3647/2018: i principi di diritto.**

Si segnala la pronuncia in epigrafe, con la quale la Corte di legittimità ha statuito, in senso ostativo, sulla rilevanza della crisi di liquidità in termini di causa di forza maggiore (ai fini della esclusione della punibilità ex art. 45 c.p.), in una fattispecie di omesso versamento di ritenute dichiarate o certificate, p. e p. ex art. 10 *bis* del d.lgs. 74 del 2000.

La ricorrente imputava l’omesso versamento di ritenute all’inadempimento di diversi debitori, di cui alcuni enti pubblici, inadempimento che aveva pertanto cagionato un mancato introito ritenuto d’ostacolo all’attività legislativamente imputata al sostituto d’imposta: destinare all’Erario somme pari alle ritenute operate sulle retribuzioni da corrispondere ai lavoratori.

Nel verificare la rilevanza dell’altrui inadempimento, e dunque di una complessiva situazione di crisi di liquidità dell’impresa, sotto il profilo della causa di forza maggiore in grado di scongiurare la punibilità sul piano penale, la Corte di cassazione effettua un distinguo tra la debolezza finanziaria manifestatasi in materia di omesso versamento di i.v.a. (art. 10 *ter*, d.lgs 74 cit.) e la scarsità di risorse pecuniarie occorsa in relazione alla diversa fattispecie di omesso versamento di ritenute certificate o dichiarate.

Nel primo caso, infatti, la mancanza di fondi potrebbe configurare una causa di forza maggiore, laddove si sia registrata una insolvenza del debitore nei cui confronti è emessa la fattura. In altri termini, considerato che l’iva, per essere versata dal contribuente, deve preliminarmente rientrare nella sua materiale disponibilità, non commette illecito colui il quale omette di versare l’imposta in parola (risultante da fatture e autodichiarata dovuta dal contribuente stesso) a causa di inottemperanze del debitore che avrebbe dovuto corrispondergliene il valore. In questo caso, precisano

i Giudici di legittimità, l'inadempimento del debitore si pone come causa insuperabile di una carenza finanziaria causalmente collegata all'evento vietato, che pertanto deriva da una causa di forza maggiore e non risulta imputabile al contribuente, fermo restando il dovere di quest'ultimo di rendere noti i motivi che lo hanno indotto ad emettere fattura in assenza di contestuale corrispettivo.

Il secondo caso (crisi di liquidità da cui scaturirebbe l'omesso versamento di ritenute) presenta, secondo i supremi Giudici, proprie peculiarità che lo rendono incomparabile all'ipotesi precedentemente menzionata, atteso che «*le somme ritenute costituiscono parte integrante della retribuzione lorda o del compenso dovuto al sostituito [...]; si tratta di somme che sono nella piena disponibilità del sostituito d'imposta che le destina ad altri scopi*»<sup>1</sup>. Detto altrimenti, difficilmente la crisi di liquidità può assurgere a causa di forza maggiore nell'ipotesi di omesso versamento di ritenute, venendo in rilievo in questo caso somme consacrate all'Erario e già disponibili e pronte alla corresponsione, che tuttavia vengono distratte per perseguire altri scopi legislativamente considerati subvalenti.

La terza Sezione non resta tuttavia insensibile al tema della configurabilità, in simili casi, di una causa di forza maggiore, ma ne evince in maniera restrittiva i presupposti, transitando incidentalmente per una ricostruzione della nozione di forza maggiore applicata ai reati omissivi: si definisce forza maggiore in grado di escludere la *suitas* della condotta la *vis cui resisti non potest*<sup>2</sup>, i.e. un fenomeno coattivo rispetto al quale il soggetto agente *non agit sed agitur*, trattandosi, con riferimento ai reati omissivi (in cui il comando è nel senso dell'agire) di una assoluta ed incolpevole impossibilità<sup>3</sup> – non di una semplice difficoltà – dell'agente di sottostare all'obbligo promanante dal diritto positivo<sup>4</sup>.

Con maggior rigore esplicativo, l'insegnamento della Corte di legittimità è nel senso che, quando il mancato versamento di ritenute trova la propria ragion d'essere in una scelta politico-imprenditoriale finalizzata a far fronte ad una crisi di liquidità, esso, poiché è esercizio di autodeterminazione, non può costituire una forza maggiore in grado di escludere l'applicazione della sanzione penale: in questo caso infatti il soggetto agente ha avuto la possibilità di adempiere, essendo in possesso delle risorse pecuniarie occorrenti, ma ha deliberatamente scelto di assecondare altre necessità ed esigenze che pure reclamavano composizione in un *background* economico disastroso. Laddove, al contrario, il mancato adempimento abbia origini in «fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico», esso non potrà essere sanzionato penalmente, operando una causa di forza maggiore ex art. 45 cod. pen.

---

<sup>1</sup> Paragrafo 5.3 della sentenza in commento.

<sup>2</sup> M. GALLO, *Diritto penale italiano. Appunti di parte generale*, vol. I, Giappichelli, 2014, pp. 480-482; MANTOVANI, *Diritto penale*, Cedam, 2013, pp. 155-156 e 310.

<sup>3</sup> Conf. Cass. pen., sez. VI, 23 marzo 1990, n. 10116, in *C.E.D. Cass.*, n. 184856.

<sup>4</sup> V. paragrafi 5.9 e 5.10 della sentenza in commento.

Peraltro, al di fuori di questa specifica ipotesi, non solo sussisterà la *suitas* necessaria ex art. 42 c.p., ma altresì, contestualmente, il dolo del reato di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74/2000: è infatti giuridicamente errato ritenere che la finalità di fronteggiare una crisi di liquidità escluda il dolo del reato omissivo, il che presupporrebbe a monte che la natura giuridica del dolo in questione fosse di "dolo specifico"; in realtà, il legislatore, all'atto di disciplinare la fattispecie criminosa di cui all'art. 10 bis cit., richiede il mero dolo generico, non venendo in rilievo alcuna finalità ultronea, ed essendo sufficienti la consapevolezza e volontà dell'omesso versamento.

## **2. Il reato di omesso versamento di ritenute certificate o dichiarate.**

Le statuizioni della Suprema Corte, che - se brutalmente accennate - possono risultare di difficile comprensione o lasciare dubbi irrisolti, vanno contestualizzate in una disamina più ampia che non può prescindere da cenni preliminari al reato di omesso versamento di ritenute certificate o dichiarate ex art. 10 bis d.lgs. 74/2000. Detto articolo punisce con la reclusione «*chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta*».

L'esegesi della norma va svolta in maniera analitica, innanzitutto individuando il soggetto agente, che, a dispetto del termine "chiunque", non può che coincidere col sostituto d'imposta, richiamato più avanti nella disposizione, *id est*, a norma dell'art. 64 d.P.R. 600/1973, colui il quale, in forza di disposizione di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti e situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto. Si tratta, cioè, di un soggetto (es. datore di lavoro) che non pone in essere il presupposto d'imposta ma che, nonostante ciò, viene *ex lege* investito dell'obbligo di versare all'Erario somme a titolo di imposta (o di acconto) riferibile al reale contribuente (es. il lavoratore dipendente). Il meccanismo origina da una scelta legislativa secondo cui si preferisce investire dell'obbligo di assolvimento del debito tributario un soggetto in posizione neutrale, il sostituto, che non ha interesse all'evasione, onde garantire al creditore d'imposta un sicuro (o presunto tale) incameramento di risorse<sup>5</sup>.

Se è chiaro chi sia il soggetto agente di questa fattispecie criminosa, va ora enucleata la condotta punita, che consiste nel non versare all'Erario le somme "ritenute alla fonte" sulla retribuzione da corrispondere al lavoratore. In altri termini, la retribuzione destinata al lavoratore deve essere decurtata a monte, a vario titolo, di somme che sono destinate all'Amministrazione finanziaria: si punisce a questo punto il mancato versamento di tali somme entro un termine specifico, vale a dire il "termine per la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta". Si noti che il legislatore ha inteso regolare l'orologio della punibilità penale su un termine diverso e più ampio (poiché annuale) rispetto ai termini (a cadenza mensile) di rilevanza

---

<sup>5</sup> TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Utet, 2016, p. 68 e ss.

tributaria; termine annuale che, per la sua ampiezza, pare celare in sé non solo un uso cauto e sussidiario dello strumento penalistico, ma anche una inclinazione a sanzionare a titolo di dolo una condotta di *mala gestio* ai limiti della colpa, manifestata nel tempo indicato dalla legge dal soggetto agente, e consistita nel *deficit* di quello slancio organizzativo occorrente per sanare la posizione debitoria tributaria prima che questa assuma valenza penale.

Le ritenute di cui si punisce l'omesso versamento entro il termine annuale sono quelle "dichiarate o certificate", e cioè: a) quelle autodichiarate come dovute dal sostituto nel c.d. modello 770 (l'inciso menzionante la dichiarazione è stato aggiunto dal d.lgs. 158/2015); b) quelle inserite dal sostituto nella certificazione, C.U. o C.U.D., rilasciata ai sostituiti. E' prevista, inoltre, una soglia di punibilità, vale a dire un valore minimo cui le ritenute devono ammontare onde consentire l'intervento della norma penale: l'asticella minima è stata alzata, sempre ad opera della novella del 2015, da cinquantamila euro a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

La natura giuridica che si suole conferire in dottrina e giurisprudenza al reato *de quo* è, pertanto, quella di reato omissivo proprio istantaneo, in quanto fondato su un omesso pagamento punibile alla scadenza di un termine specifico e perentorio, rappresentato dal termine annuale per la dichiarazione di sostituto d'imposta.

Il dolo è generico, e consiste nella consapevolezza e volontà dell'omissione, senza che rilevi, ai fini punitivi, il precipuo scopo di evasione<sup>6</sup>, e senza che possano assumere pregio, ai fini assolutori, scopi ultronei che motivino la condotta vietata.

### **3. L'efficacia esimente della crisi di liquidità.**

Questi essendo i requisiti strutturali della fattispecie delittuosa in commento, giova ora tentare di rispondere al quesito se l'omesso versamento di ritenute, p. e p. ex art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000, resti punibile sebbene sia stato cagionato da una crisi di liquidità che abbia posto il sostituto d'imposta nell'impossibilità di adempiere nel termine di legge.

Orbene, le risposte che vengono fornite, sul punto, in dottrina e in giurisprudenza sono diverse ed antitetiche.

Una prima impostazione, suffragata dalla dottrina e da una parte della giurisprudenza (in particolare, di merito), milita a favore della esclusione della punibilità, per difetto di dolo promanante, a cascata, da una forza esterna (crisi di liquidità) in grado di configurare una causa di forza maggiore. Le due tematiche, spesso invocate in maniera scissa, sono in realtà strettamente connesse, considerato che la causa di forza maggiore gode per natura di un'attitudine costrittiva irresistibile, che pertanto esclude quantomeno il profilo volitivo del dolo<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Cass. pen., sez. un., 17 settembre 2013, n. 37425.

<sup>7</sup> Si veda sulla osmosi tra esclusione della *suitas* e dolo, FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di consapevolezza e 'soggettiva inesigibilità'*, in *Diritto penale contemporaneo*, 23 marzo 2016.

L'argomento speso a suffragio della tesi testé menzionata è il seguente: poiché la norma punisce l'omesso versamento di ritenute alla scadenza di un termine preciso e perentorio, è in quel momento che deve essere valutata la sussistenza del coefficiente psichico di matrice dolosa<sup>8</sup>, sicché, laddove sia intervenuta una grave penuria finanziaria, imprevedibile e non altrimenti fronteggiabile se non omettendo il pagamento, il soggetto (non) agente non potrà essere punito, per causa di forza maggiore (e conseguente carenza di dolo). Questa tesi, approdante ad esiti che intersecano il profilo soggettivo del delitto in commento, pare in realtà muovere da tacite premesse che coinvolgono altro piano strutturale, vale a dire l'elemento oggettivo della condotta punita. I fautori della tesi innanzi rappresentata presuppongono infatti la irrilevanza di un momento antecedente alla scadenza del termine per l'adempimento tributario: nessun riferimento viene fatto all'obbligo di accantonamento, mentre l'attenzione viene essenzialmente mirata verso il solo obbligo di versamento.

Da questa riflessione prende le mosse altro filone ermeneutico, che costruisce l'impalcatura oggettiva (condotta) del reato in maniera più articolata; o, meglio, fornisce una descrizione composita dell'obbligo del sostituto di imposta, che consentirà successivamente di ragionare con maggiore consapevolezza sulla portata della sua condotta omissiva e sulla rilevanza della crisi di liquidità.

Secondo questa branca degli interpreti, infatti, il sostituto di imposta ha due obblighi, non uno: oltre a (e prima di) dover versare, deve effettuare le ritenute sulle retribuzioni e deve accantonare le somme così decurtate, sulle quali viene *ex lege* impresso un vincolo di destinazione al soddisfacimento della pretesa fiscale. Tenere in conto una simile morfologia dell'obbligo giuridico del sostituto aiuta ad addivenire ad una prima conclusione sulla rilevanza della crisi di liquidità, in quanto risulta di patente evidenza che, se essa interviene successivamente agli accantonamenti già realizzati (o comunque interviene in guisa tale da consentirne la realizzazione) non potrà sortire alcuna efficacia esimente, in quanto il sostituto avrebbe ben potuto destinare le somme accantonate all'Erario, ed ha tuttavia, con coscienza e volontà, scelto di impiegarle in altri scopi subvalenti per l'ordinamento, venendo meno all'ottemperanza in ambito tributario.

È limpidamente evincibile infatti che, nel momento in cui l'agente devia le risorse, precedentemente ottenute tramite ritenuta alla fonte, verso altri scopi, ben si rappresenta di potersi ritrovare, alla scadenza del termine temporale penalmente rilevante, in una situazione di insolvenza, e a tale consapevolezza si coniuga un profilo volitivo quantomeno nella forma del dolo eventuale.

Va però soggiunto che, a questa riflessione, replicano in maniera critica i sostenitori della tesi assolutoria. Essi ritengono che quanto avviene prima della scadenza del termine previsto per l'adempimento fiscale sia irrilevante, poiché il legislatore

---

<sup>8</sup> FLORA, *I reati previsti dagli artt. 2 e 3 legge n. 516/1982*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, a cura di Grosso, Milano, 1992, pag. 164; CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10 bis del d.lgs. n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2005, pag. 5194.

volutamente ha conferito al sostituto d'imposta un ampio lasso di tempo per organizzare le proprie risorse ed adempiere. Se questo è vero, il sostituto può utilizzare, durante la pendenza del termine, le risorse nel modo ritenuto più opportuno, essendo necessario e sufficiente che, giunti al momento del doveroso adempimento nei confronti dell'Erario, questo avvenga ed abbia ad oggetto il valore che era stato o avrebbe dovuto essere scorporato dalla retribuzione destinata al dipendente. Conseguente che, se il sostituto, avendo o meno svolto regolarmente l'accantonamento, si è trovato inadempiente alla scadenza del termine a causa di una crisi di liquidità che ha dovuto fronteggiare (eventualmente distogliendo il frutto dei diligenti accantonamenti), egli non potrà essere punito, in quanto una eventuale condanna verrebbe paradossalmente fondata, al più, su una "colpa punita come dolo": su una cattiva gestione ed organizzazione delle risorse resa irrimediabile da una sopravvenuta crisi di liquidità, imprevedibile ed insuperabile, che non potrà mai fondare un rimprovero per dolo<sup>9</sup>. Occorrerebbe ad ogni modo, come sottolinea una parte della giurisprudenza, che la crisi economica non sia né imputabile al sostituto d'imposta (o addirittura preordinata), né da lui fronteggiabile con rimedi e misure di volta in volta verificabili dall'interprete<sup>10</sup>.

La tesi maggioritaria resta, allo stato attuale, quella più rigorosa: si ritiene che l'obbligo di legge di cui è investito il sostituto d'imposta sia composito, consistendo nel dovere di preventivo accantonamento e destinazione delle ritenute, e nel successivo versamento delle stesse all'Erario. Vero quanto sopra, dovendo essere valorizzato l'obbligo di accantonamento, il reato di omesso versamento di ritenute certificate o dichiarate dovrebbe sussistere nel caso in cui il sostituto abbia, a causa di una illiquidità sopraggiunta, distolto ad altri fini le somme destinate (o che avrebbero dovuto esserlo) all'adempimento fiscale, ritrovandosi in una situazione finale di inottemperanza.

Al di fuori delle prospettate ipotesi, il sostituto d'imposta potrà beneficiare di una efficacia esimente della crisi economica solo in un caso, vale a dire quando essa colpisca l'impresa non consentendo, in tutto o in parte, l'accantonamento stesso delle ritenute. Anche in questo caso deve sussistere una condizione, vale a dire che la crisi sia imprevedibile ed insuperabile, nonostante il sostituto abbia tentato di procurarsi disponibilità liquide al fine di ottemperare all'obbligo fiscale (es. tentando infruttuosamente di fare ricorso al credito). Pertanto, in questa ipotesi l'omissione totale o parziale (ma comunque superiore alla soglia minima fissata per legge) di ritenute non sarà punibile, per causa di forza maggiore, la quale in questa evenienza

---

<sup>9</sup> Si veda, per una panoramica completa sulle impostazioni in parola, G.L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di iva (artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000)*, in *Diritto penale contemporaneo*, 7 ottobre 2013, pagg. 4 e ss.

<sup>10</sup> SANTISE-ZUNICA, *Coordinate ermeneutiche di diritto penale*, Giappichelli, 2016, p. 296; in giurisprudenza, si veda Cass. sez. III, 15 maggio 2004, n. 20266; Cass. sez. III, 25 febbraio 2015, n. 8352; Cass. sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467.

si atteggerebbe effettivamente ad assoluta impossibilità e non a mera difficoltà<sup>11</sup> di versare il dovuto.

A questa ipotesi pare fare riferimento la Cassazione con la sentenza in commento quando menziona i «fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico». Tali fatti non possono che consistere in una penuria finanziaria, cioè in quella crisi di liquidità che non consente, in tutto o in parte, l'attività di ritenuta e accantonamento di somme. Più precisamente, la crisi di liquidità deve escludere in capo al sostituto il potere di scelta tra pagare i propri lavoratori (o i creditori in genere) e adempiere fiscalmente, il che si verifica quando la crisi stessa abbia consumato le disponibilità patrimoniali dell'azienda non consentendo di effettuare le ritenute secondo il c.d. "principio di competenza" (diverso dal c.d. principio di cassa)<sup>12</sup>.

In base a tale principio, la ritenuta va calcolata sulla retribuzione che dovrebbe ufficialmente essere corrisposta, e non su quella in concreto versata al lavoratore (eventualmente inferiore al dovuto, proprio a causa di una crisi finanziaria). Dunque potrebbe accadere che il datore di lavoro sia impossibilitato a versare una retribuzione che consenta una ritenuta in linea coi dettami normativi. Da tali premesse si deduce che, fintanto che il datore di lavoro possa corrispondere le retribuzioni (o – il principio è il medesimo – pagare i propri creditori diversi dai lavoratori), in toto o in parte almeno pari al valore delle ritenute di spettanza dell'Erario, l'eventuale distoglimento di risorse che non gli consenta di adempiere fiscalmente rappresenterà un esercizio della libertà di autodeterminazione mal conciliabile con una causa di forza maggiore (il cui ontologico effetto costrittivo esclude il potere di scelta). Nella situazione opposta, invece, la crisi di liquidità non preordinata, non imputabile, imprevedibile e non fronteggiabile<sup>13</sup>, configurerà una causa di forza maggiore in grado di escludere la *suitas* e, pertanto, il dolo del delitto di omesso versamento di ritenute. L'omissione di cui all'art. 10 bis deve essere derivata, in conclusione, da un evento del tutto estraneo alla sfera di controllo del soggetto agente, cioè da una imprevista e imprevedibile indisponibilità del denaro necessario, non correlata in alcun modo alla condotta gestionale dell'agente<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> La mera difficoltà economica, secondo l'insegnamento costante della Suprema Corte, non può mai costituire forza maggiore. Vedi, ex multis, Cass. pen., sez. I, 5 aprile 2013, n. 18402, in *C.E.D. Cass.*, n. 255880.

<sup>12</sup> Della medesima opinione, seppur con riguardo alla diversa (ma conforme nel funzionamento) ipotesi dell'omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali, pare essere VALSECCHI, *La Cassazione conferma la (tendenziale) irrilevanza dell'impossibilità ad adempiere rispetto alla consumazione del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali*, in *Diritto penale contemporaneo*, 20 aprile 2015.

<sup>13</sup> Conf. Cass. pen., sez. III, 22 luglio 2015, n. 31930, in *Diritto e Giustizia*, 23 luglio 2015.

<sup>14</sup> REDAZIONE, *Omesso versamento di Iva e ritenute, tra crisi economica ed elemento soggettivo*, in *ilfallimentarista.it*, 30 maggio 2014.