

Breve rassegna delle più recenti sentenze di assoluzione in tema di omesso versamento procurato da crisi di liquidità

di *Mattia Miglio*

Scorrendo gli arresti giurisprudenziali degli ultimi anni, si può riscontrare un evidente aumento delle pronunce in cui gli organi giudicanti provano a fare i conti con la perdurante crisi economica che sta affliggendo le realtà imprenditoriali italiane.

Dopo un'iniziale riluttanza ad attribuirne ogni rilevanza in merito alla valutazione dell'elemento soggettivo, la stessa Corte di Cassazione ha finalmente ammesso – pur solo in linea di principio – che la crisi economica che colpisce un'impresa può astrattamente assumere valenza di esimente per l'imprenditore inadempiente.

Si badi, tuttavia, che tale orientamento non prevede che la crisi di illiquidità rivesta tale carattere esimente in sé e per sé, ma solo a patto che il mancato adempimento delle obbligazioni tributarie sia derivato da fatti non imputabili all'imprenditore e ai quali egli abbia tempestivamente tentato di provi rimedio.

Per avvalersi di tale esimente, l'imprenditore deve così provare che non è stato possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le azioni possibili (se del caso anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale) per recuperare quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili.

Tuttavia, la Suprema Corte di Cassazione ben di rado ha ritenuto che tali principi fossero concretamente integrati nelle vicende sottoposte al vaglio di legittimità, finendo per ritenere – il più delle occasioni – insufficienti le prove allegare dal contribuente nei giudizi di merito.

Detto in altri termini, l'esimente della crisi economica raramente ha superato il vaglio concreto dei Giudici di Legittimità.

Ben diverso lo stato dell'arte che si rinviene nelle pronunce di merito, dove si possono riscontrare numerose sentenze di assoluzione in relazione ai reati di omesso versamento dettato da crisi improvvisa di liquidità.

Tra le più recenti, sicuramente si può annoverare la recente pronuncia nr. 29 pronunciata dal Tribunale di Campobasso in data 24 gennaio 2017.

1. Chiamato a pronunciarsi su un omesso versamento I.V.A., il Tribunale ha assolto l'imprenditore imputato, riconoscendo valore esimente alla crisi di liquidità, nei termini poco sopra specificati.

In particolare, il Tribunale ha ritenuto che la crisi di liquidità fosse stata determinata da un drastico ed improvviso calo delle commesse (in particolare,

calarono oltre 2/3 delle commesse aziendali) e che l'imprenditore avesse comunque tentato di fronteggiarla con ogni mezzo a sua disposizione e, nello specifico, presentando istanza di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti, la quale, tuttavia, sfociò nella procedura di concordato preventivo.

Ciò nonostante, il Tribunale di Campobasso riconosce comunque carattere esimente alla crisi di liquidità in cui era incappata l'azienda: tale crisi, infatti, si era rivelata un ostacolo insormontabile per l'impresa, nonostante l'adozione di tutte le misure del caso per provare a reperire la liquidità necessaria per soddisfare le pretese dell'Erario.

2. Nello stesso senso, anche la sentenza pronunciata dal Tribunale di Brindisi in data 12 gennaio 2017.

Nella vicenda in questione, il contribuente aveva omesso di versare a titolo di I.V.A. una somma annuale pari a Euro 1.175.384,00.

Con un'apprezzabile motivazione che attinge a piene mani dai principi sanciti dalla giurisprudenza di legittimità, il Tribunale di Brindisi ammette che *“in tema di reati tributari, non può astrattamente escludersi che siano possibili casi nei quali possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria per intervenuta crisi di liquidità, sempre che, però, vengano assolti gli oneri di allegazione che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità a chi abbia omesso il versamento della crisi economica, ma anche la prova che tale crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto, tra cui, non ultimo, il ricorso al credito bancario”* (p. 4).

E da ciò ne consegue *“che l'imputato che voglia giovare in concreto di tale esimente [...] dovrà dare prova che non gli sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni atte a consentirgli di recuperare, pur in presenza di una improvvisa e non consolidata 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”* (p. 4).

Orbene, sulla scorta della documentazione prodotta dalla difesa dell'imputato, il Tribunale riconosce che egli si trovasse all'epoca in uno stato di impossibilità di reperire le risorse finanziarie necessarie per far fronte agli impegni erariali.

In particolare, le ragioni della crisi erano dovute nell'insuccesso di un piano di ampliamento del posizionamento sul mercato dell'azienda, che aveva causato un aumento dei costi rispetto agli esercizi passati.

Ciò nonostante, la Società aveva intrapreso ogni iniziativa del caso per fronteggiare la crisi e far fronte al pagamento dei debiti erariali, chiedendo, in particolare, al Tribunale di Brindisi di essere ammessa alla procedura di concordato in continuità finalizzato a una transazione fiscale *ex artt. 160 e 186-bis l.f.*, al fine di proseguire l'attività e di poter pagare il debito erariale con gli utili che ne sarebbero derivati.

Tuttavia, nel corso della procedura emergevano alcune criticità (in particolare, la cessazione dei rapporti con un fornitore) che determinavano l'impossibilità di proseguire l'attività e la Società veniva dichiarata fallita nel corso del 2015.

Tutto ciò posto, stante le ragioni della crisi economica irreversibile venutasi a creare, il Tribunale ha comunque riconosciuto che, mediante l'adozione della procedura *ex artt. 160 e 186-bis l.f.*, la Società avesse posto in essere tutte le azioni necessarie per tentare di reperire le somme necessarie e che ciò nonostante, si fosse comunque trovata nell'impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria.

3.La terza e ultima pronuncia assolutoria è stata invece emessa dal Tribunale di Pordenone in data 30 novembre 2016 e concerne l'omesso versamento di ritenute certificate per un importo pari a Euro 263.874,00 Euro.

Sempre in ossequio ai principi stabiliti dalla Suprema Corte, il Tribunale riconosce, in punta di diritto, che la crisi di liquidità esclude l'elemento soggettivo in capo al contribuente *“laddove l'imputato dimostri l'indiscutibile impossibilità da parte del datore di lavoro-sostituto d'imposta di far debitamente fronte ad una crisi di liquidità intervenuta. incolpevolmente, al momento della scadenza del termine lungo per l'adempimento dell'obbligo tributario ed in conseguenza della quale l'imprenditore-impiegato ha adottato i rimedi che gli erano concretamente possibili (arg. ex Cuss. pen., sez. 3, n. 5905 del 9 ottobre 2013. dep. 7 febbraio 2014, Maffei) [...] Con la precisazione che il debitore erariale che voglia giovare in concreto di tale esimente, nei termini di cui si è detto, dovrà dare prova che non gli sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità anche pregiudizievoli del proprio patrimonio personale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili. In altri termini: la carenza di liquidità sopravvenuta esclude in capo al sostituto la volontà di non adempiere in quanto per essa il precedente inadempimento all'obbligo di accantonamento rappresenta la violazione di una condotta idonea a fondare un rimprovero per colpa; ad essa non può conseguire l'affermazione di penale responsabilità, neanche qualora derivi dalla gestione colposamente disaccorta delle risorse economiche della società: per l'ovvia considerazione che in tal caso si verrebbe a sanzionare una condotta commissiva e di natura colposa, antecedente alla situazione tipica di carattere omissivo e doloso (al contrario di quanto accade nel caos in cui l'agente preconstituisce volontariamente la situazione di impossibilità ad adempiere, ad esempio mediante un sistematico drenaggio della liquidità)”*.

E, in concreto, il Tribunale riconosce che il contribuente aveva comunque messo in campo tutte le azioni a sua disposizione per reperire liquidità così da far fronte al debito erariale.

In particolare, pur nell'ambito di un contesto economico in cui gli stessi dati ISTAT ed EUROSTAT rilevavano una netta flessione della produzione nel settore

metalmecanico (settore a cui apparteneva la Società) e dove i mancati pagamenti da parte delle Pubbliche Amministrazioni avevano indotto le Banche a revocare le linee di credito alla Società, i tre soci avevano comunque effettuato con denaro proprio un versamento in conto futuro aumento di capitale – dunque infruttifero – di 100.000,00 Euro ciascuno e tali somme furono immediatamente destinate ad estinguere i debiti verso banche e fornitori, per così riguadagnare l’operatività finanziaria e la continuità aziendale.

Non solo; nonostante, come si è detto, il sistema bancario avesse chiuso le linee di credito, i soci avevano chiesto ed ottenuto, da un lato, finanziamenti infruttiferi da parte di conoscenti e, sotto altro versante, anticipi su fatture e su contratti di fornitura per circa Euro 2.700.000 con l’evidente obiettivo di salvaguardare il patrimonio aziendale e la potenziale capacità di produrre reddito e ricchezza.

Grazie a tali sforzi, ricorda il Tribunale, pur a fronte di una crisi di tali proporzioni, la Società fu in grado con i mezzi anzidetti di rientrare dai debiti contratti con gli istituti di credito per circa Euro 4.000.000, mantenne i livelli occupazionali (oltre quaranta dipendenti) e versò integralmente i contributi INPS e INAIL.

Per tutte queste ragioni, il Tribunale di Pordenone esclude che possa essere mosso alcun rimprovero alla gestione, specie anche perché *“per ripianare l’esposizione debitoria dell’impresa, pur non essendone obbligato dalle disposizioni civilistiche – che in caso di s.r.l. prescrivono un’autonomia patrimoniale perfetta tra società e soci -, ha ritratto liquidità anche erogando finanziamento infruttifero con denari personali e familiari”*.

4.Orbene, a valle della presente disamina, le soluzioni giurisprudenziali appena accennate non fanno altro che confermare, anche nel settore del diritto penale tributario, il favore con cui le recenti riforme del diritto penale dell’economia valutano gli spazi dell’autonomia privata nella fase della gestione della crisi di impresa, permettendo così all’imprenditore sia di onorare il debito con l’Erario, sia di ristrutturare la sua azienda così da onorare gli ulteriori debiti pendenti in una prospettiva di continuità aziendale, senza la minaccia della sanzione penale.

Per realizzare tale obiettivo, sarà ovviamente compito del legislatore penale coordinare gli istituti tipici del diritto penal-fallimentari con le peculiarità del diritto penale tributario, al fine di ridurre la minaccia penale alle sole ipotesi in cui l’inadempimento abbia origine schiettamente fraudolenta.

In attesa di queste (auspicabili) riforme, gli imprenditori in crisi avranno comunque la necessità di percorrere gli istituti c.d. pre-concorsuali attualmente messi a disposizione dall’ordinamento, al fine di delineare una sana riorganizzazione imprenditoriale e di scongiurare il rischio di possibili contestazioni penali.

A tal proposito, vale subito la pena di ricordare che una possibile stella polare per l’imprenditore sano ma insolvente può sicuramente rinvenirsi nell’esonazione di cui all’art. 217-bis l.f. la quale, come affermato anche in una recente pronuncia del G.U.P. di Bologna (cfr. GUP Bologna, 25 novembre 2015, n. 2228), *“prefigura un’esonazione da responsabilità per le condotte realizzate in esecuzione di uno degli*

istituti sopra indicati, con la conseguenza [...] che l'oggettivo aggravamento del dissesto non sarebbe destinato ad assumere rilevanza penale laddove misuri l'effetto medio tempore prodotto dall'attività esecutiva di strumenti di regolazione conservativa dei quali si sia tuttavia ex post certificato l'insuccesso" (p. 7).

E l'art. 217-bis l.f., non essendo norma avente carattere punitivo, rimane esente dal divieto di analogia *in malam partem*, prestandosi così ad interpretazioni estensive, che consentano di escludere la responsabilità penale, quando il ritardo nella richiesta di fallimento trovi giustificazione nell'adozione di soluzioni conservative alternative rispetto alle ipotesi tipizzate nel dettato dell'art. 217-bis l.f. (concordato preventivo, accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, accordo di composizione della crisi), a patto che la soluzione (atipica) di riassetto risulti comunque congrua ed concretamente idonea *ex ante* a procurare capitale fresco alla Società in crisi, così da garantirle la possibilità di continuare l'attività, senza costringerla "a portare i libri in Tribunale".