

## **Omesso versamento delle ritenute fiscali e crisi di liquidità dell'imprenditore. La Cassazione alle prese con un'omissione necessitata, tra mancanza di dolo e causa di forza maggiore.**

di *Enzo Tomasinelli*

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 12 GENNAIO 2018 (UD. 23 NOVEMBRE 2017), N. 6737

PRESIDENTE SAVANI, RELATORE GRAZIOSI

1. La sentenza oggetto del presente contributo prende le mosse dalla statuizione della Corte d'Appello di Brescia, la quale, in parziale riforma della pronuncia del Gip di Bergamo, ha condannato la ricorrente ad un anno di reclusione, per avere omesso, quale legale rappresentante di una Spa, di versare le ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti d'imposta entro il termine annuale previsto dalla legge.

Il reato che viene contestato è quello di cui all'art. 10 – bis del d.lgs 74/2000, rubricato "Omesso versamento di ritenute dovute o certificate", sostanziantesi, nel caso in esame, in un mancato incameramento, da parte del fisco, di quasi 900.000 euro, per il periodo di imposta 2009.

Il ricorso della difesa, parzialmente fondato, poggia sulla violazione di legge e sul vizio motivazionale in cui è incorsa la Corte di merito, la quale, avallando la primigenia statuizione del giudice per le indagini preliminari ha, di fatto, omesso di considerare la mancanza dell'elemento soggettivo in capo all'imputata, necessario ad integrare la fattispecie delittuosa di cui all'art. 10 – bis poc'anzi evocato.

I motivi di doglianza della difesa poggiano, più nello specifico, sulla asserita incostituzionalità di una condanna all'imprenditore "*che omette il versamento delle ritenute fiscali, a causa di una crisi finanziaria e per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso altri creditori, quali i lavoratori dipendenti, pure tutelati dalla Costituzione, con particolare riferimento al diritto al lavoro e alla conseguente retribuzione*".

Nel caso in esame, pertanto, prosegue la difesa, mancherebbe l'elemento soggettivo e comunque l'antigiuridicità "*per impossibilità di diversa condotta, per indisponibilità della somma necessaria, quale causa di forza maggiore o comunque causa di stato di necessità in considerazione della necessità di*

*assicurare ai dipendenti e alle loro famiglie la prosecuzione dell'attività lavorativa e il loro sostentamento".<sup>1</sup>*

La Corte territoriale, quindi, avrebbe dovuto assolvere la ricorrente per carenza dell'elemento soggettivo, considerando, altresì, che l'imputata non aveva alcuna disponibilità patrimoniale di carattere personale per adempiere all'obbligo tributario della società.

La Corte di Cassazione, nel ripercorrere l'*iter* logico – argomentativo seguito dalla Corte d'Appello di Brescia, si sofferma sul fatto che quest'ultima non aveva ritenuto la mancanza di dolo in capo alla ricorrente, argomentando sulla base del fatto che ormai, giurisprudenza di legittimità granitica sul punto, tende ad escludere la responsabilità dell'imprenditore solo in presenza di una crisi economica a lui non imputabile e solo quando siano state adottate tutte le misure idonee a fronteggiare la crisi.

La Corte d'Appello si spinge oltre quando arriva ad affermare che *“il fatto che l'imputata abbia ammesso di avere avuto una alternativa e di avere scelto di pagare gli stipendi e le mensilità in corso al fine di assicurare la continuità aziendale, anziché provvedere al pagamento delle ritenute operate nel precedente anno d'imposta, esclude che la stessa si sia trovata in una situazione di assoluta impossibilità di adempiere al debito d'imposta”*.<sup>2</sup>

La Corte di Cassazione smonta uno ad uno gli assunti della Corte territoriale, rinvenendo numerose discrasie nella ricostruzione della vicenda e, soprattutto, andando ad argomentare sulla base del materiale probatorio in atti.

*In primis*, a differenza di quanto statuito nella sentenza dei giudici di secondo grado, l'imputata non ha mai affermato di *“avere scelto di pagare”*, bensì che *“si sentiva sinceramente obbligata”*, tra le due opzioni – pagamento dei dipendenti e delle ritenute fiscali, alla prima dazione.

Ancora, incorre in errore la Corte d'Appello, quando, dopo una semplice menzione degli insegnamenti della Suprema Corte in punto di omesso versamento delle ritenute fiscali dovute o certificate, afferma, operando una ricostruzione della fattispecie penale non giuridicamente completa, che l'imputata avrebbe potuto adempiere al debito d'imposta, senza peraltro addentrarsi ad esaminare specificamente se una siffatta *“scelta”* fosse realmente compatibile con il dolo della fattispecie criminosa.

**2.** La giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, in questo supportata dalla migliore dottrina<sup>3</sup>, fin dall'epoca in cui ha cominciato ad esaminare i sempre più

<sup>1</sup> Cfr. pag. 2 della sentenza oggetto del presente contributo.

<sup>2</sup> Corte d' Appello di Brescia, sentenza n. 2524/2015 del 31.01.2017, imp. Zaniboni.

<sup>3</sup> Per maggiori approfondimenti in punto di omesso versamento e crisi di liquidità, vedi L. CUOMO, *Omesso versamento di imposte e crisi di liquidità dell'imprenditore*, in *Gazzetta Forense.it*, maggio – giugno 2014; L. TROYER e A. INGRASSIA, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi e le (as)soluzioni giurisprudenziali: “tout comprendre c'est tout pardonner?”*, in *Riv. dott. comm.*, fasc. 2013, 4, p. 962 ss; G.L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA*, in *Dir. Pen.*

frequenti episodi di omesso versamento del debito d'imposta da parte di imprenditori in gravissima crisi di liquidità, spesso, addirittura, sull'orlo del fallimento, ha riconosciuto che l'omesso versamento in una situazione di crisi simile può non integrare il reato, o sotto il profilo dell'elemento soggettivo o sotto il profilo dell'esimente rappresentata dalla forza maggiore.

La Corte di Cassazione, prendendo le mosse da un rigore, definito sistematico, che era invalso in un'epoca economicamente opposta a quella attuale, in cui la sopravvenuta crisi di liquidità dell'impresa era ascrivibile ordinariamente alla *mala gestio* del singolo imprenditore<sup>4</sup>, ha successivamente aperto spazi di manovra, oscillando, stante anche l'eterogeneità dei casi sottoposti al suo vaglio, tra la soluzione rinvenibile nell'esimente e quella riconducibile, invece, all'elemento soggettivo.<sup>5</sup>

Quello che rileva nel caso sottoposto al vaglio della Corte è, comunque, l'elemento soggettivo, stante il fatto che, ad avviso degli ermellini, il dolo non sussiste, in quanto, altrimenti, *“non potrebbe che configurarsi un contrasto con la carta costituzionale laddove dovesse ritenersi la punibilità del soggetto imprenditore che omette il versamento delle ritenute fiscali, a causa di una crisi finanziaria e per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso altri creditori, quali i lavoratori dipendenti, pure tutelati dalla Costituzione, con particolare riferimento al diritto al lavoro e alla conseguente retribuzione”*.

La Corte d'Appello di Brescia, ben lungi dal considerare questa argomentazione difensiva fondata, si è limitata ad effettuare una “scorciatoia logica” - mutuando in

*Cont. - Ottobre 2013*; E. PROFITI, *Omesso versamento di ritenute certificate: la “nuova” disciplina del reato di sostituto d'imposta ex art. 10 – bis del d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Rass. Tribut.*, 2006, 4 p. 1219 ss.; S. CALTABIANO, *La condizione di illiquidità dell'impresa in crisi può prevalere sull'interesse dello Stato al contrasto dell'evasione fiscale?*, in *Riv. pen.*, 2012, 12, p. 1262 ss.; M. GIONNI, *Qualche riflessione sull'omesso versamento IVA*, in *Riv. pen.*, 2011, 4 p. 385 ss.; A. LANZI e P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, 2011, p. 310 ss; per il versante giurisprudenziale, cfr. G.I.P. Trib. Catanzaro, 19 dicembre 1990, secondo cui *“per il principio della inesigibilità, non costituisce reato, per difetto dell'elemento psicologico del dolo, il comportamento del sostituto d'imposta che, dopo aver regolarmente praticato la ritenuta d'acconto al percettore del reddito, per mancanza assoluta di mezzi economici, non provveda al relativo versamento”*; sul punto, confronta, altresì, Trib. Larino, 28 settembre 1988 e Corte d'Appello di Trento, 27 febbraio 1987.

<sup>4</sup> Cfr. sul punto, Cass. Pen. Sez. III, 12 giugno 2013 n. 37528, Corliano. La sentenza citata esclude espressamente che la difficoltà finanziaria possa costituire forza maggiore in riferimento alla responsabilità per il reato di cui all'art. 10 bis d.lgs 74/2000.

<sup>5</sup> Cass. Sez. III, 9 ottobre 2013 - 7 febbraio 2014 n. 5905, ric. Maffei, non massimata; sentenza questa sulla quale lo scrivente ritornerà, poi, più diffusamente, stante anche il riferimento della difesa Zaniboni in sede di ricorso per Cassazione, Cass. Pen. Sez. III, 6 novembre 2013 n. 2614, ric. Saibene; Cass. Pen. Sez. III, 5 dicembre 2013 - 4 febbraio 2014 n. 5467, ric. Mercutello; Cass. Pen. Sez. III, 8 gennaio 2014 n. 15416, ric. Tonti Sauro, non massimata; Cass. Pen. Sez. III, 11 dicembre 2014 n. 51436, ric. PM Sassari, non massimata; Cass. Pen. Sez. III, 21 gennaio 2015 n. 7429, ric. PM Potenza; Cass. Pen. Sez. III, 24 giugno 2014 - 25 febbraio 2015 n. 8352, ric. Schirosi; Cass. Pen. Sez. III, ric. Olivetto, 29 marzo 2017 n. 46459.

tale commento la grammatica propria della Suprema Corte - statuendo che se l'imputata, quale rappresentante della società datrice di lavoro, aveva pagato gli stipendi ai lavoratori, si deve escludere che la stessa si sia trovata in una situazione di assoluta impossibilità di adempiere al debito d'imposta.

Giova precisare che, per l'integrazione del reato in esame è sufficiente il dolo generico<sup>6</sup>; tuttavia, proprio in quanto dolo, lo stesso non può essere scisso dalla consapevolezza della illiceità della condotta che viene investita dalla volontà<sup>7</sup>.

Posto che la piena consapevolezza dell'antigiuridicità dell'omissione posta in essere permea il reato di cui all'art. 10 – bis d.lgs 74/2000, è di tutta evidenza come il dolo non possa mancare nella fattispecie propria di chi assume *ex lege* la funzione di sostituto d'imposta<sup>8</sup>: questo assunto ha come portato il fatto che il dolo non viene integrato dall'omesso pagamento in sé, bensì, da una scelta consapevole in capo al soggetto agente: consapevolezza che si sostanzia nella rappresentazione e volontà della intrinseca illiceità della propria condotta rappresentata dall'omesso pagamento del *quantum* dovuto al fisco.

Chiosa la Cassazione oggetto di questo contributo, che il ricorso deve essere accolto, quantomeno parzialmente, in quanto la Corte d'Appello bresciana non ha correttamente applicato l'art. 10 – bis d.lgs 74/2000 in relazione al necessario accertamento della fattispecie criminosa come disegnata dalla norma penal – tributaria.

La ovvia conseguenza di quanto sopra affermato è data dall'annullamento della statuizione della Corte territoriale e dal rinvio ad altra sezione della stessa Corte d'Appello.

**3.** Doveroso, ad avviso dello scrivente, è il prendere le mosse dall'attuale congiuntura economica, segnata da una profonda recessione, che ha portato, come conseguenza inevitabile, ritardi nei pagamenti all'Erario dello Stato e ad una profonda crisi del sistema industriale.

La dottrina e la giurisprudenza hanno, dal canto loro, dato vita ad un ampio dibattito intorno al tema del rapporto intercorrente tra crisi d'impresa e reati fiscali<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Cfr. sul punto, Cass. Pen. Sez. Un. 28 marzo 2013, n. 37452, ric. Favellato e Cass. Pen. Sez. III, 26 maggio 2010, n. 25875, ric. Olivieri.

<sup>7</sup> Cfr. sul punto la già menzionata Cass. Pen. Sez. III, 24 giugno 2014 – 25 febbraio 2015 n. 8352, ric. Schirosi, la quale ha ben messo in luce questo profilo, oltrepassando la restrittività della Cass. Pen. Sez. III, 26 maggio 2010 n. 25875, ric. Olivieri e già menzionata nella nota precedente; ad avviso di questa ultima il dolo sarebbe integrato dalla mera consapevolezza della condotta omissiva, tramite l'osservazione che nel reato *de quo* il dolo è insito nella condotta omissiva attuata nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma anche un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato.

<sup>8</sup> Cfr. ancora, sul punto, la sentenza Schirosi, la quale, rafforza tale constatazione, asserendo che "*la scelta di non pagare prova il dolo*".

<sup>9</sup> Per una disamina maggiormente approfondita sul tema, cfr. L. CUOMO *op. cit.*

La crisi finanziaria di cui sopra e il portato dell'inevitabilità del riuscire a far fronte agli obblighi tributari da parte degli imprenditori, hanno imposto una seria riflessione circa la possibilità di ritenere non integrato l'elemento psicologico dei reati astrattamente configurabili<sup>10</sup>.

Gli imprenditori, pertanto, sempre più spesso sono posti di fronte alla drammatica alternativa di scegliere se "favorire" la legislazione tributaria con le sue scadenze improrogabili, oppure, impiegare le risorse finanziarie a disposizione per dare soddisfazione ai propri creditori e cercare, nel limite del possibile, di garantire, quantomeno, la continuità del ciclo produttivo se non, addirittura, la sopravvivenza dell'impresa stessa.

Il bene giuridico tutelato dalla fattispecie di cui all'art. 10 – bis d.lgs 74/2000 è da rinvenire nell'interesse dell'Erario dello Stato alla tempestiva ed efficace riscossione di un tributo già accertato a seguito di corretta autodichiarazione del contribuente<sup>11</sup>: nel caso oggetto del presente commento, l'imprenditrice assume la veste di sostituto d'imposta; il portato di questa previsione tributaristica è che il Fisco, in luogo della riscossione diretta del tributo facente capo al percettore del reddito, incassa il dovuto dal sostituto d'imposta (l'imprenditore, appunto), il quale è onerato del compito di erogare gli emolumenti ai propri dipendenti e di prelevare una percentuale (la c.d. ritenuta alla fonte), sulle somme dovute al sostituto.

E' di palmare evidenza, pertanto, che a carico del sostituto d'imposta sorge l'obbligo di accantonare le somme dovute al fisco, ragione per la quale l'imprenditore dovrebbe opportunamente organizzarsi in modo da poter far fronte a questa obbligazione tributaria penalmente sanzionata.

Quantunque fosse pacifico, in epoca non remota, in dottrina e giurisprudenza, che ai fini della configurazione del reato in oggetto fosse sufficiente, come detto, il dolo generico,<sup>12</sup> cioè la mera consapevolezza e volontà in capo all'agente di omettere il versamento dell'IVA o delle ritenute certificate, senza indagini ulteriori circa i motivi che hanno indotto il soggetto passivo di imposta a violare il precetto, la giurisprudenza di merito, sempre più spesso, ha evidenziato la rigidità del sistema normativo, il quale non considera come causa di esclusione dell'antigiuridicità l'ipotesi in cui l'omesso versamento del tributo derivi da un'assoluta impossibilità di risorse finanziarie<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Cfr. ancora, L. CUOMO, *op.cit.*

<sup>11</sup> Cfr. ancora, G.L. SOANA, *op. cit.*

<sup>12</sup> Deve segnalarsi, peraltro, un precedente di segno opposto. Cfr. sul punto, G.I.P. Trib. Roma, 26 gennaio 2011, n. 64, secondo cui l'elemento soggettivo del delitto "si concretizza nel dolo specifico". Anche se la statuizione in oggetto fa riferimento all'art. 10 – ter d.lgs 74/2000, dottrina e giurisprudenza individuano anche per questa fattispecie l'elemento soggettivo nel semplice dolo generico.

<sup>13</sup> Per ulteriori approfondimenti sul punto, cfr. ancora . L. CUOMO, *Omesso versamento di imposte e crisi di liquidità dell'imprenditore*, in *Gazzetta Forense.it* maggio – giugno 2014. Confronta, più nello specifico, par. 2, in tema di rilevanza della crisi d'impresa.

L'orientamento in oggetto viene sempre più fatto proprio dai giudici di primo grado,<sup>14</sup> i quali cercano di valorizzare le particolari condizioni nelle quali si trova ad operare l'imprenditore, certamente consapevole del debito tributario gravante su di lui, ma, l'accento ora viene posto non più sulla coscienza e volontà dell'omesso versamento, bensì sulla mancanza di volontarietà dell'omissione, conseguenza non già di una libera scelta, ma determinata e grandemente condizionata da circostanze esterne.

Ecco allora che, nel caso di specie, siamo al cospetto di una sorta di "costringimento inevitabile" o di "stato di necessità".<sup>15</sup>

Ritornando ancora sul concetto di accantonamento e di inadempimento dell'obbligo in parola, la carenza di liquidità sopravvenuta in capo all'imprenditore si appalesa come un qualcosa di idoneo ad escludere la volontà di non adempiere, considerato che il non avere organizzato le risorse finanziarie rappresenterebbe, al più, una violazione di condotta idonea a fondare un rimprovero giuridico – penale a titolo di colpa, che non potrebbe mai portare all'affermazione della penale responsabilità di un soggetto per una condotta punita esclusivamente a titolo doloso<sup>16</sup>.

**4.** Gli approdi giurisprudenziali in tema omesso versamento ex art. 10 – bis d.lgs 74/2000, che hanno portato, nel caso di specie, all'assoluzione dell'imprenditrice, anche in considerazione del fatto che non è possibile aprioristicamente escludere la convinzione, in capo al soggetto agente, che i lavoratori necessitassero dell'immediata corresponsione di somme di denaro per il loro sostentamento e per quello dei propri familiari, come detto, è stato il frutto di un *revirement*, che necessariamente ha fatto i conti con la grande crisi che sta attanagliando il nostro Paese da ormai un decennio.

Nonostante tutto, ancora una parte della giurisprudenza di legittimità sembra insensibile al tema della crisi di liquidità dell'impresa, tanto che, nella celebre sentenza Corliano (Cass. Pen. Sez. III, n. 37528/2013), la Corte, ancorata ad un indirizzo che in epoca pre – crisi era costante, aveva statuito, in modo lapidario, che la crisi finanziaria non potesse in alcun modo costituire una causa di forza maggiore per l'imprenditore che prosegue la propria attività senza rispettare gli obblighi previdenziali e retributivi.

---

<sup>14</sup> Cfr, sul punto, Trib. Bergamo, 2 ottobre 2017 (ud. 7 luglio 2017), n. 1907 con nota critica di N. Biligotti, *Crisi di liquidità e omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto ex art. 10 – ter D. Lgs 74/2000: le molteplici declinazioni di un'esimente*, su questa Rivista, fasc. 3, 2018.

<sup>15</sup> F. BELLAGAMBA, *Ai confini dello stato di necessità*, in *Cass. Pen.*, 2000, p. 1832 s.; *ex pluribus*, Ufficio Indagini preliminari Firenze, 27 luglio 2012, in *Riv. dott. comm.*, 2013, 4, 978: il dolo richiesto dall'art. 10 – ter d.lgs. n. 74 del 2000 deve escludersi quando, a causa della crisi di liquidità in cui l'imputato si sia trovato, anche in conseguenza di condotte inadempienti di soggetti terzi, non si possa rinvenire la volontarietà della condotta omissiva.

<sup>16</sup> F. ROMOLI, *Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità*, in [www.archiviopenale.it](http://www.archiviopenale.it).

Secondo questa Cassazione, infatti, lo stato di dissesto dell'impresa non elimina il disvalore dell'illecito penale, stante il fatto che i contributi non costituiscono parte integrante del salario, qualificandosi, invece, come un mero tributo, quindi un qualcosa da pagare sempre e comunque, prescindendo dalle vicissitudini finanziarie dell'impresa in crisi.

Ad avviso dello scrivente, questa ultima Cassazione si appalesa per essere parzialmente condivisibile; solo parzialmente, in quanto gli obblighi previdenziali e retributivi sono sì costituzionalmente garantiti e la norma trova la propria *ratio* nella finalità di versare il *quantum* dovuto ai propri dipendenti, però, dall'altro lato, essa è anche troppo restrittiva quando non ravvisa l'esimente della causa di forza maggiore nella crisi dell'impresa.

Come poc'anzi anticipato (vedi nota 5), il ricorso per Cassazione oggetto del presente contributo fa riferimento alla sentenza Maffei,<sup>17</sup> la quale è particolarmente significativa, a parere dello scrivente, proprio perché è stata una delle prime pronunce con cui la giurisprudenza di legittimità ha mutato il proprio orientamento, ammettendo l'efficacia esimente della crisi di liquidità dell'impresa rispetto ai reati di cui agli artt. 10 - bis e 10 - ter del d.lgs 74/2000.

La difesa dell'imprenditore oggetto di questa pronuncia rilevava come in dottrina e giurisprudenza (di merito) si riscontrino interpretazioni tese a riconoscere una certa rilevanza alla crisi di liquidità, allorché essa sia tale da rendere impossibile il versamento delle ritenute e, conseguentemente, da escludere il dolo in relazione al principio *ad impossibilia nemo tenetur*.

In controtendenza rispetto alle conclusioni abbracciate nei precedenti arresti, in quest'occasione la Corte di legittimità ha offerto spunti interessanti ed innovativi, per un verso ponendosi nel solco già tracciato dai giudici di merito, i quali, con sempre maggior frequenza riconoscono rilevanza ora alla scriminante ora alla scusante della crisi di liquidità, per altro verso, tracciando precisi limiti al rilievo della crisi di liquidità ai fini dell'esclusione della punibilità dei reati di cui agli artt. 10 - bis e 10 - ter del d.lgs 74/2000<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Cass. Pen. Sez. III, ud. 9 ottobre 2013, dep. 7 febbraio 2014

<sup>18</sup> Per una disamina approfondita della Cassazione Maffei e delle ricostruzioni elaborate in dottrina e dai giudici di merito, cfr. F. STEFANELLI, *L'efficacia esimente della crisi di liquidità dell'impresa approda in Cassazione*, in *diritto.it*, dove vengono analizzate anche le pronunce del Tribunale di Firenze del 27 luglio 2012, che ha qualificato lo stato di crisi economica alla stregua di una causa di non punibilità del contribuente; la sentenza del Tribunale di Milano, Ufficio GIP, del 7 gennaio 2013, dove non è stato ravvisato l'elemento psicologico in capo all'imputato alla luce del rilievo per cui egli ha fatto tutto quanto fosse concretamente esigibile ma, ciononostante, non è riuscito ad adempiere gli obblighi tributari per le già citate ragioni in punto di crisi di liquidità e le due sentenze del Tribunale di Roma, rispettivamente del 17 maggio 2013 e del 12 giugno 2013 che, nell'allinearsi alla tendenza giurisprudenziale volta a riconoscere efficacia esimente alla crisi di liquidità dell'impresa in relazione ai reati di cui agli artt. 10 - bis e 10 - ter d.lgs 74/2000, fondano il rilievo dell'illiquidità sull'art. 45 c.p., in particolare, sul concetto di forza maggiore.

Piaccia segnalare, ancora, nel solco della giurisprudenza di merito che tanti spiragli sta aprendo in punto di assoluzioni per gli imprenditori che non riescono a fare fronte alle proprie obbligazioni tributarie, una recente pronuncia del Tribunale di Pordenone<sup>19</sup>, la quale ha statuito che 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 non accorta delle risorse economiche della società, stante 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. Questo, contrariamente a quanto accadrebbe nel caso in cui l'agente precostituisse volontariamente la situazione di impossibilità ad adempiere, ad esempio, mediante un sistematico drenaggio della liquidità.

Laddove il contribuente si sia trovato di fronte ad una improvvisa e non prevedibile crisi di liquidità alla quale non ha potuto porre rimedio, cercando, senza esito, di ricorrere a finanziamenti o di compiere altre operazioni dirette ad ottenere liquidità proprio al fine di pagare il debito tributario, manca il necessario dolo, non avendo egli voluto l'evento dato dal mancato pagamento al momento della scadenza del termine previsto dalla norma penale<sup>20</sup>.

Sempre per quel che concerne i giudizi di merito, piaccia segnalare una recente statuizione del Tribunale di Campobasso,<sup>21</sup> il quale, chiamato a pronunciarsi su un omesso versamento IVA, ha assolto l'imprenditore, riconoscendo valore esimente alla crisi di liquidità nella quale versava l'impresa<sup>22</sup>.

In particolare, nel caso di specie, il Tribunale ha ritenuto che la crisi di liquidità fosse stata determinata da un drastico ed improvviso calo delle commesse e che l'imprenditore avesse comunque tentato di fronteggiarla con ogni mezzo a sua disposizione e, più nello specifico, presentando istanza di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti, la quale, tuttavia, sfociò nella procedura di concordato preventivo.

Nonostante tutto, il Tribunale di Campobasso ha deciso per l'assoluzione dell'imputato, riconoscendo carattere esimente alla crisi di liquidità nella quale era incorsa l'azienda: crisi che si qualificava per non poter più rendere esigibile in capo all'imprenditore il reperimento della liquidità necessaria per far fronte all'impegno tributario.

<sup>19</sup> Tribunale di Pordenone, Sezione Penale, sentenza del 30 novembre 2016, depositata in data 16 dicembre 2016

<sup>20</sup> Per una disamina maggiormente approfondita sul tema, vedi M. MIGLIO, *Breve rassegna delle più recenti sentenze di assoluzione in tema di omesso versamento procurato da crisi d'impresa*, in questa Rivista, fasc. 7 – 8, 2017.

<sup>21</sup> Trib. di Campobasso, Sez. Penale, 21 febbraio 2017 (ud. 24 gennaio 2017), n. 29

<sup>22</sup> M. MIGLIO, *Op. cit.*, contributo nel quale si da conto dello stato dell'arte in tema di assoluzioni da omesso versamento dovuto a crisi di liquidità. Il contributo è corredato dalle sentenze di merito in commento, alla quali si rimanda per ogni eventuale approfondimento.

In modo del tutto analogo, una recente pronuncia del Tribunale di Brindisi<sup>23</sup> del gennaio 2017, il quale ha assolto il contribuente che aveva omesso di versare una somma pari a quasi 2 milioni di euro a titolo di IVA<sup>24</sup>.

Il Tribunale brindisino, recependo le indicazioni della giurisprudenza di legittimità, ha ammesso 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 a causa 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”*(cfr. sul punto, pag. 4).

Il portato di quanto statuito poco sopra è che *“l’imputato che voglia giovarsi 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”*.

Ancora una assoluzione per l’imprenditore in crisi di liquidità, quindi.

**5.** A parere dello scrivente, la Cassazione in commento, che si pone sulla scia delle sentenze dei giudici di merito poc’anzi esaminate e della più attenta giurisprudenza di legittimità in tema di omesso versamento delle ritenute fiscali, è sicuramente condivisibile.

Condivisibile perché, innanzitutto, a differenza di altre isolate pronunce, mette bene in evidenza, nella parte “in diritto”, la mancanza di dolo in capo all’imprenditrice ricorrente, argomentando, sulla base del materiale probatorio in atti, che l’imputata, ben lungi dal non aver scelto scientemente di pagare, in realtà, si era ritenuta “sinceramente obbligata” al pagamento dei dipendenti, quantunque il tutto andasse a discapito dell’Erario dello Stato.

L’*iter* argomentativo della Corte territoriale è stato fatto oggetto di un attento vaglio da parte di questa Cassazione, la quale ha avuto modo di censurare, altresì, l’assunto in base al quale veniva desunto che, potendo materialmente far fronte al debito d’imposta – per stessa ammissione della ricorrente – allora la fattispecie

<sup>23</sup> Trib. Di Brindisi, Sez. Penale, 12 gennaio 2017, n. 21 (motivazione contestuale).

<sup>24</sup> M. MIGLIO, *Op. cit.*, per la quale valgono le considerazioni svolte poco sopra con riferimento alle analoghe statuizioni del Tribunale di Pordenone e di Campobasso, anche con riferimento al testo integrale della sentenza, al quale, comunque, si rimanda, per un più ampio approfondimento.

sarebbe dovuta rientrare a pieno titolo in quella delittuosa di cui all'art. 10 – bis d.lgs 74/2000.

Il tutto, pertanto, ad avviso dei giudici di merito, sarebbe stato compatibile con il dolo generico, proprio della fattispecie criminosa in oggetto.

Di sicuro pregio, anche grazie alla bontà delle argomentazioni difensive, è poi l'aver fatto rientrare la fattispecie in oggetto, non già nell'alveo della forza maggiore, visto e considerato, come poco più sopra ricordato, che l'imputata avrebbe potuto far fronte ai debiti d'imposta con il fisco, ma, invece nella radicale mancanza dell'elemento soggettivo, stante la consapevolezza, in capo alla ricorrente, che fosse doveroso il pagamento degli emolumenti ai dipendenti dell'azienda.

Il dolo, a ben vedere, non potrebbe sussistere, proprio perché – e qui la difesa della ricorrente e la Suprema Corte mettono in luce un argomento, ancora, sicuramente degno di nota e pienamente condivisibile, si verrebbe a creare un insanabile conflitto con la nostra Carta Costituzionale, la quale tutela il diritto al lavoro a più riprese, e il necessario corollario del pagamento del *quantum* dovuto ai lavoratori.

In conclusione, la Cassazione oggetto del presente contributo, escludendo la responsabilità dell'imprenditore per il mancato versamento delle ritenute fiscali solo in presenza di una grave crisi economica a lui non imputabile e, di certo, la crisi non poteva essere imputabile al legale rappresentante della Spa di cui al ricorso, ha sancito un importantissimo principio di diritto, ovverosia che non è punibile l'imprenditore, il quale, sentendosi obbligato, ha preferito pagare i dipendenti, garantendo così la continuità aziendale e il sostentamento degli stessi, piuttosto che versare le ritenute al fisco, adempiendo all'obbligo tributario gravante annualmente sul sostituto d'imposta.