

L'efficacia esimente della crisi di liquidità dell'impresa approda in Cassazione

Autore: Stefanelli Francesca

In: Diritto civile e commerciale

1. Premessa

La sentenza in commento è particolarmente significativa in quanto è una delle prime pronunce con cui la giurisprudenza di legittimità, cambiando il proprio precedente orientamento, ha ammesso l'efficacia esimente della crisi di liquidità dell'impresa rispetto ai reati previsti e puniti dagli artt. 10 bis e 10 ter del D.Lgs. 74/2000.

Con sentenza n. 5905 del 7 febbraio 2014, la Suprema Corte riformava la decisione della Corte di Appello di Firenze che, a seguito della condanna a 4 mesi di reclusione, già pronunciata ai danni dell'imputato dal Tribunale di Lucca, ritenuto sussistente il reato di cui all'art. 10 bis del d.lgs. 74/2000, applicava la pena di un mese di arresto.

Avverso tale condanna, l'imputato proponeva ricorso per Cassazione, affermando, tra l'altro, l'assoluta impossibilità di effettuare ex art. 45 c.p. il versamento delle somme già dichiarate stante la crisi di liquidità in cui egli era venuto a trovarsi al momento della scadenza del termine per il pagamento dell'imposta.

L'imprenditore M.R., infatti, sottolineava come l'articolo 641 c.p. non punisce chi non paga i propri debiti, ma chi contrae un'obbligazione con il proposito di non adempierla. L'imprenditore, inoltre, rilevava come

in dottrina e in giurisprudenza (di merito) si riscontrino interpretazioni tese a riconoscere una certa rilevanza alla crisi di liquidità, allorquando 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 offre interessanti spunti, per un verso ponendosi nel solco già tracciato dai giudici di merito (che con sempre maggior frequenza, riconoscono rilevanza ora scriminante ora scusante alla 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, D.Lgs. 74/2000.

2. I reati di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA (artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. 74/2000).

Prima di procedere all'analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale sull'argomento, è opportuno compiere qualche preventivo rilievo sui due reati oggetto del dibattito.

L'art. 10 bis, che prevede il reato di omesso versamento di ritenute certificate, e l'art. 10 ter, che sanziona l'omesso versamento IVA, sono stati introdotti nel nostro ordinamento in tempi diversi: l'art. 10 bis, con la legge finanziaria per il 2005, l'art. 10 ter con il D.L. 223/06, convertito dalla L. n. 248 del 4 agosto 2006. In un primo momento, infatti, il Legislatore aveva ritenuto opportuno non presidiare con la sanzione penale (bensì con mere misure di natura amministrativa) la condotta di colui che, dopo aver puntualmente dichiarato l'imposta, omettesse poi di versare il relativo importo all'Erario.

Unica ipotesi ad avere rilevanza penale era quella prevista dall'art. 11 del testo legislativo menzionato, che puniva, e punisce tuttora, la sottrazione fraudolenta di beni al pagamento delle imposte.

In epoca successiva, tuttavia, la constatazione del cospicuo numero di casi in cui gli imprenditori in difficoltà sceglievano di omettere il versamento delle imposte già dichiarate, con conseguente danno per la finanza pubblica, spinse il Legislatore ad inserire, nell'arco di due anni, le norme citate, al fine di punire, con la reclusione da 6 mesi a 2 anni, "chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta" (art. 10 bis, d.lgs. n. 74 del 2000) e "chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo" (art. 10 ter, d.lgs. n. 74 del 2000).

La ratio sottesa all'incriminazione delle due fattispecie previste dagli artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. 74/2000 è da rinvenire anche nel fatto che in entrambi i casi il soggetto attivo del reato, vale a dire colui che è tenuto al pagamento dell'imposta, allorquando riceve la somma equivalente al tributo da pagare, non è titolare della stessa, ma la riceve da un soggetto terzo allo scopo di versarla successivamente all'Erario. Il sostituto d'imposta (art. 10 bis) e il soggetto obbligato al pagamento dell'IVA (art. 10 ter), dunque, non acquistano mai, la piena disponibilità della cifra, alla quale anzi è impresso sin dall'origine uno specifico vincolo di destinazione, tale da far insorgere un immediato obbligo di accantonamento, in vista del futuro pagamento all'Erario. A differenza di quanto accade per tutte le altre imposte, in relazione alle quali non è prevista alcuna sanzione penale in caso di dichiarazione e successiva omissione del pagamento, nei due casi che qui interessano ricorre una ipotesi di "indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione".

Da tale particolare circostanza, deriva l'obbligo di immediato accantonamento dell'importo percepito dal sostituto di imposta o dal soggetto obbligato al pagamento dell'IVA in vista del futuro versamento del tributo allo Stato.

Si tratta, in entrambi i casi, di reati omissivi propri istantanei. Il momento consumativo dei reati in parola coincide con l'omesso versamento dell'imposta (superiore alle soglie indicate dal Legislatore), correttamente indicata nella dichiarazione annuale, entro il termine per il pagamento dell'acconto relativo al successivo periodo di imposta (vale a dire entro il 27 dicembre dell'anno seguente a quello cui si riferisce la dichiarazione).

Autorevole dottrina, con il successivo avallo delle Sezioni Unite, ha poi ritenuto che il dolo necessario per l'integrazione delle due fattispecie in commento sia il dolo generico, vale a dire la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Tale dolo generico deve investire anche la soglia minima indicata dal Legislatore, che è un elemento costitutivo del fatto in quanto contribuisce a definirne il disvalore.

3. L'efficacia esimente della crisi di liquidità: le ricostruzioni elaborate in dottrina.

Il tema della rilevanza della crisi di risorse finanziarie dell'imprenditore è stato affrontato in dottrina in maniera approfondita. Numerose sono le ricostruzioni ermeneutiche degne di nota, che hanno avuto il merito di individuare argomentazioni di notevole pregio scientifico e che, man mano, hanno fatto breccia nella giurisprudenza di merito prima e di legittimità poi.

L'elaborazione dottrinale che riscuote il maggior numero di consensi è quella che fa leva sull'assenza dell'elemento psicologico del reato. Si rileva, infatti, come l'imprenditore che non disponga delle risorse economiche per onorare i propri debiti tributari sia privo del dolo richiesto per il perfezionamento dei reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter D.Lgs. 74/2000. Invero, mancherebbe la coscienza e volontà di non compiere il versamento dovuto, poiché esse presuppongono la possibilità di tenere un comportamento

conforme al precetto penale.

In particolare, alcuni Autori sono giunti a tale conclusione, valorizzando l'iter argomentativo fatto proprio dalla Corte Costituzionale (n. 1085/1988) in tema di furto e furto d'uso, ed affermando, in questo modo, che l'elemento soggettivo non sussiste in caso di crisi di liquidità in quanto, al momento del versamento delle imposte, sopraggiunge una obiettiva impossibilità di conformarsi al dettato normativo. Al momento della dichiarazione, in altre parole, l'imprenditore è convinto di poter effettuare il pagamento nel termine di legge ma, successivamente, interviene una obiettiva impossibilità dovuta proprio alla crisi di liquidità.

Il passo è breve per giungere ad affermare che l'omesso versamento delle imposte dichiarate dall'imprenditore che poi, al momento della scadenza del termine per effettuare il pagamento, non disponga delle risorse necessarie, sia "scusato" in quanto inesigibile.

L'inesigibilità è, infatti, ritenuta da alcuni studiosi come una causa ultralegale di esclusione della colpevolezza, fondata su quella che sarebbe la comune ratio sottesa alle scusanti espressamente codificate dal Legislatore: gli artt. 45, 46, 54 e 384 c.p., in parole povere, sarebbero accomunati dal fatto di escludere la colpevolezza dell'agente sulla base dell'inesigibilità della condotta conforme al precetto penale. Rilevano, altresì, gli Autori che aderiscono a tale ricostruzione, che è la stessa nozione di colpevolezza a presupporre l'esigibilità del comportamento doveroso, sì che dovrebbe ritenersi non penalmente rilevante ogni fatto umano difforme dal precetto penale ma tale che dall'autore non si potesse ragionevolmente pretendere un comportamento diverso.

La posizione ermeneutica in esame, tuttavia, stenta a trovare conforto in giurisprudenza, laddove è sempre stato affermato con fermezza che nel nostro ordinamento non c'è spazio alcuno per cause di esclusione dell'antigiuridicità e della colpevolezza diverse da quelle espressamente codificate, alla luce dei fondamentali principi che vietano l'analogia iuris, ed impongono di interpretare le norme penali secondo i canoni della tassatività. È stato, altresì, osservato che l'applicazione della scusante ultralegale dell'inesigibilità, ove ammessa, sarebbe agganciata ai concetti di "ragionevolmente esigibile", "umanamente esigibile", nozioni evanescenti e dai contorni poco definiti che mal si conciliano con un

diritto penale fondato sui canoni della legalità, tassatività, determinatezza e precisione.

Ulteriore ricostruzione degna di menzione è quella che, muovendosi sempre nell'ambito della carenza dell'elemento psicologico, rinviene un addentellato normativo di tale circostanza nel concetto di forza maggiore scolpito dall'art. 45 c.p. Si sottolinea, infatti, che la sussistenza dell'elemento psicologico del reato, nei reati omissivi propri va valutata alla scadenza del termine indicato dal legislatore per il compimento dell'azione doverosa. In tale momento, l'intervento di una forza esterna non dominabile nè fronteggiabile dall'agente esclude la sussistenza di rappresentazione e volizione del reato, elidendone così la rilevanza penale.

Non colgono nel segno, alla stregua di tale orientamento dottrinario, le critiche formulate da quanti sottolineano come la strada della mancanza del dolo e della forza maggiore non sia percorribile, in quanto il sostituto d'imposta, in realtà, non ha correttamente adempiuto l'obbligo di accantonamento imposto dalla legge e valorizzato più volte dalla giurisprudenza. È stato sottolineato in proposito, infatti, come il mancato accantonamento possa al più essere oggetto di una condotta colposa e commissiva, e non già dolosa ed omissiva.

L'ultima ricostruzione dottrinaria da segnalare è quella che fonda l'efficacia esimente della crisi di liquidità sullo stato di necessità, procedendo ad una interpretazione estensiva del concetto di "danno grave alla persona" di cui all'art. 54 c.p. Si sottolinea in proposito come la "persona" cui fa riferimento la norma testè citata possa essere non solo la persona fisica, ma anche la persona giuridica e come il "danno grave" possa sostanziarsi anche in ipotesi quali il licenziamento dei lavoratori in caso di fallimento e simili.

Detta ricostruzione è stata, tuttavia, oggetto di serrate critiche in quanto si fonda su un'interpretazione estensiva troppo ampia dei presupposti dello stato di necessità, che stride con i principi fondamentali del diritto penale. Mancano, inoltre, gli altri requisiti richiesti dall'art. 54 c.p. quali l'inevitabilità altrimenti e il rapporto di proporzione.

Le teorie più diffuse in letteratura e sin qui esaminate sono quelle che, con esemplari sforzi interpretativi, si sono fatte portavoce della sempre più diffusa esigenza di un'attenta valutazione dell'effettivo ruolo giocato dall'illiquidità nella configurazione dei reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter D.Lgs. 74/2000. Bisogna, tuttavia, dare atto anche delle voci critiche rispetto a tale approccio. Voci che, senza trascurare l'esame della possibile rilevanza della crisi di liquidità, hanno, tuttavia, escluso che essa possa spiegare efficacia esimente rispetto ai reati di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA, poiché, data la peculiare struttura dei reati in questione, cui si è accennato nei precedenti paragrafi, il mancato versamento delle somme dovute da parte del sostituto si sostanzia in una condotta omissiva dolosa che « ha la sua origine in una consapevole ed originaria illecita decisione del soggetto attivo del reato di destinare quelle somme (che ha ricevuto da terzi) verso una direzione diversa da quella dovuta. Elemento questo che è idoneo a determinare la ricorrenza del necessario elemento soggettivo, almeno nella forma del dolo eventuale, essendosi il contribuente, con una tale deviazione nella destinazione di quanto ricevuto, assunto il concreto rischio di non essere, poi, in grado di versare il dovuto all'Erario, al momento della scadenza del termine fissato dal legislatore».

4. I recenti arresti della giurisprudenza di merito in tema di crisi di liquidità dell'imprenditore.

La giurisprudenza di merito, soprattutto in tempi recenti, risentendo evidentemente del particolare contesto economico-sociale che caratterizza il periodo attuale, si è mostrata particolarmente sensibile al tema della efficacia esimente della crisi di liquidità dell'imprenditore rispetto ai reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter D.Lgs. 74/2000, sebbene accogliendo ricostruzioni differenti e, per vero, non sempre convincenti.

La prima sentenza di questo trend giurisprudenziale è quella 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.

Più analiticamente, l'iter argomentativo del giudice toscano porta ad identificare lo stato di illiquidità in cui versa l'imprenditore, come una scusante fondata sull'assenza del richiesto elemento psicologico doloso, in quanto «il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato, e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto): volontarietà che nel caso di specie non sussiste, causa la crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare l'imputato in conseguenza, anche, delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti; crisi che lo ha posto in una condizione di "illiquidità" che nel caso di specie lo rende, pur se inadempiente al pagamento dell'Iva, non perseguibile penalmente».

La sentenza in parola, al fine di escludere la punibilità dell'imprenditore in stato di crisi economica, pare aggrapparsi al dibattuto concetto di inesigibilità, come scusante atipica in grado di elidere l'elemento psicologico del reato ogniqualvolta la condotta conforme alla norma penale sia umanamente inesigibile dall'agente. Tale concetto, elaborato dalla dottrina tedesca, tuttavia, ha sempre stentato a trovare consensi all'interno del nostro ordinamento, come già chiarito in precedenza.

Nel solco tracciato dal Giudice del capoluogo toscano, si pone anche la pronuncia del Tribunale di Milano, Ufficio GIP, 7 gennaio 2013 che, analogamente a quanto già affermato in dottrina, ha ritenuto non sussistente il richiesto elemento psicologico doloso. Invero, ha sottolineato in sentenza il GIP, il mancato pagamento delle imposte da parte dell'imprenditore è dipeso dal ritardo nella riscossione di taluni crediti, dovuto a sua volta all'inadempimento delle controparti contrattuali (che nel caso oggetto della pronuncia erano enti pubblici). Non è, pertanto, ravvisabile 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 menzionate ragioni.

Significative, infine, sono due sentenze rese dal Tribunale di Roma (17 maggio 2013 e 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., ed, in particolare, sul concetto di forza maggiore.

Con maggior precisione, la seconda delle citate sentenze, prima di giungere ad affermare la non punibilità dell'imputato per il fatto contestatogli, passa al vaglio le principali ricostruzioni emerse in dottrina e nella giurisprudenza di merito relativamente all'efficacia esimente della crisi di liquidità. In primis, il Giudice capitolino afferma che «la concreta esistenza di una crisi economica non è di per sé idonea a incidere sull'atteggiamento doloso eventualmente tenuto dal sostituto, nel senso che tale condizione di crisi non rappresenta un elemento alla stregua del quale escludere l'elemento soggettivo del dolo, come ritenuto, invece, da parte della più recente giurisprudenza di merito (...)Una simile conclusione consegue dal fatto che la consapevolezza e la volontà devono sussistere, ed essere accertate, in relazione al solo legame intellettuale e volitivo che il soggetto pone tra la condotta e quelle che sono le conseguenze dannose della stessa. Eventuali fattori esterni alla fattispecie penale, quale può essere definita la condizione di crisi economica, possono al più costituire le ragioni che spingono il soggetto a porre in essere la condotta illecita, senza tuttavia escludere, ma anzi avvalorandolo, il legame intellettuale e volitivo sopra richiamato». La motivazione della sentenza prosegue evidenziando come l'omesso versamento delle ritenute sia strumentale alla sopravvivenza e prosecuzione dell'attività d'impresa e come, di conseguenza, esso sia l'inequivocabile segno di una precisa scelta operata dall'imprenditore.

Parimenti, vengono scartate le ricostruzioni ermeneutiche che riconoscono rilievo esimente alla crisi di liquidità fondandone l'operatività sui concetti di insorgibilità e stato di necessità. Nel primo caso, si rileva come l'inesigibilità sia un concetto che non può operare in via generale all'interno del nostro ordinamento in assenza di espressa norma che lo preveda. Considerazioni analoghe portano ad escludere anche la tesi che classifica la crisi di liquidità come un'ipotesi di stato di necessità: non ricorrendo, infatti, il pericolo di danno grave alla persona (la crisi economica è sempre progressiva), non è possibile applicare in via analogica l'art. 54 c.p. che, sebbene favorevole al reo, è pur sempre norma eccezionale.

Le considerazioni svolte, tuttavia, non impediscono al Tribunale di pervenire in ogni caso all'assoluzione dell'imputato, mediante una differente ricostruzione, pur adombrata in dottrina, che fa leva sul concetto di forza maggiore: l'illiquidità in cui versa l'impresa alla scadenza del termine per onorare il debito tributario integra una forza invincibile, imprevedibile ed insuperabile, tale che l'imprenditore è costretto a non pagare l'imposta dovuta e già dichiarata. Afferma, in particolare, il Tribunale che è «corretto qualificare la crisi economica alla stregua di una forza esterna in grado di condizionare la condotta del sostituto di imposta, il quale non avrà alcuna possibilità se non quella di agire illecitamente». Nel prosieguo della

motivazione, tuttavia, viene chiarito che la semplice ricorrenza di uno stato di illiquidità non vale di per sé ad escludere la punibilità dell'imprenditore, dovendosi accertare con il consueto rigore richiesto dal processo penale, la ricorrenza di tutti gli elementi caratterizzanti il concetto di forza maggiore descritto dall'art. 45 c.p.

La qualificazione della crisi economica in termini di forza maggior, cioè, richiede il concreto accertamento di due condizioni:

a) che la condizione di crisi economica non sia imputabile al sostituto di imposta, venendo altrimenti meno l'imprevedibilità della stessa;

b) che la crisi economica non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto.

La sentenza appena commentata, sembra quella che con maggior rigore scientifico ha trattato la questione, fornendo un'interpretazione compatibile con i principi dell'ordinamento e impermeabile alle principali obiezioni mosse avverso le dottrine tese a riconoscere rilievo esimente alla crisi di liquidità dell'impresa.

5. La posizione della giurisprudenza di legittimità.

La giurisprudenza di legittimità è stata tradizionalmente chiusa al riconoscimento dell'efficacia esimente

della crisi di liquidità dell'impresa, ritenendo la stessa come un fenomeno sempre controllabile e, comunque, causalmente ricollegabile ad un pregresso comportamento del contribuente. Copiosa giurisprudenza, nel pronunciarsi in relazione alla simile fattispecie dell'omesso versamento di ritenute previdenziali, ha sempre puntualizzato come sull'imprenditore gravasse il preciso onere di ripartire le risorse disponibili in maniera tale da onorare il debito tributario, anche a costo di astenersi dal versare le retribuzioni ai dipendenti (Cass. pen., Sez. III, 25/09/2007, n. 38269, Cass. pen., Sez. III, 05/07/2001, n. 33945).

Su questa stessa linea interpretativa, si era posta anche la Corte Costituzionale sottolineando, in particolare, come il sostituto di imposta fosse il destinatario dell'obbligo di versare le ritenute all'ente previdenziale in sostituzione e per conto del lavoratore, con la conseguenza che egli non è titolare delle somme in questione, che sono e restano di spettanza dei lavoratori e dell'INPS (C. Cost. ordinanza 22.07.1996 n. 274).

Un ulteriore e significativo precedente in materia è costituito dalla recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che dopo aver chiarito come «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», e come «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» ha, infine, affermato che « non può 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».

Di recente, tuttavia, la Suprema Corte, con la sentenza n. 5905 del 7.02.2014 sembra aver invertito la propria rotta, riconoscendo un seppur limitato rilievo esimente alla crisi di liquidità.

I Giudici di legittimità, nella citata pronuncia, affrontano numerosi e significativi aspetti riguardanti

l'efficacia esimente della crisi di liquidità. In primo luogo, si soffermano sulla sussumibilità di detta crisi all'interno dell'art. 45 c.p. Rispetto a tale inquadramento è tuttavia prodromica, secondo la Suprema Corte, una analisi del concetto di forza maggiore. Tradizionalmente, infatti, essa è stata definita come vis maior cui resisti non potest, come un evento proveniente dalla natura o dall'uomo e che costituisca una forza maggiore rispetto a quella che può essere esercitata dall'agente. Nella pronuncia non si manca di sottolineare la duplice anima della forza maggiore, da taluni considerata afferente l'elemento oggettivo del reato ed in particolare il profilo eziologico, da altri considerata rilevante sul versante soggettivo, quale causa di esclusione del dolo o della colpa.

Invero, parte della dottrina è giunta autorevolmente ad affermare che sia il caso fortuito a recidere il nesso causale tra la condotta dell'agente e l'evento criminoso, laddove la forza maggiore spieghi i propri effetti piuttosto sull'elemento psicologico del reato, in tal modo elidendolo.

Nella sentenza in commento, al contrario, si rileva come anche la forza maggiore possa incidere sul nesso causale, innescando una serie causale autonoma che "sconnette eziologicamente l'evento dalla condotta". Così considerata la forza maggiore, diviene trascurabile la sua prevedibilità, rilevando unicamente il fatto che essa sia irresistibile.

Operata tale premessa, la Corte afferma, quindi, che «l'esimente della forza maggiore configura un'ipotesi generale in cui la causa della condotta criminosa non è attribuibile a chi materialmente espleta la condotta stessa. Anche nel reato di cui all'articolo 10 bis d.lgs. 74/2000, pertanto, non può escludersi in assoluto che la omissione possa derivare in toto da una causa di forza di maggiore, la quale, tenuto conto della conformazione del reato, ragionevolmente può anche configurarsi, a seconda dei casi concreti, **in una imprevista e imprevedibile indisponibilità del necessario denaro non correlata, in alcun modo, alla condotta della gestione dell'imprenditore**».

Infine, la sentenza si occupa dell'aspetto relativo all'elemento soggettivo.

Le argomentazioni elaborate dalla Corte prendono le mosse dalle statuizioni delle Sezioni Unite del 2013 in materia di omesso versamento delle ritenute certificate, ribadendo, prima di tutto, che i reati in questione richiedono l'elemento soggettivo del dolo generico, e quindi, che grava sul sostituto un obbligo di accantonamento delle somme da versare all'Erario, che si estende su scala annuale. Si richiama, poi, il decisum delle S.U. nella parte in cui si afferma che la prova del dolo del reato di cui all'art. 10 bis D.Lgs. 74/2000 è insita, in genere, nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi. Malgrado ciò, tuttavia, la conclusione cui giungono i giudici di legittimità nella citata pronuncia è che lo stato di illiquidità in cui venga a trovarsi l'imprenditore alla scadenza del termine per l'effettuazione del versamento delle ritenute certificate, ove non dipenda da scelte consapevoli da parte del datore di lavoro/sostituto d'imposta di non far debitamente fronte al proprio obbligo, escluda la punibilità per assenza di dolo.

La Corte conclude affermando che laddove l'imputato scelga di difendersi adducendo l'assenza dell'elemento psicologico, malgrado egli non sia destinatario di alcun onere probatorio, è tenuto ad adempiere un preciso "onere allegatorio" indicando gli elementi necessari all'accertamento di fatti che «siano idonei, ove riscontrati, a volgere il giudizio in suo favore». Qualora l'imputato non assolva correttamente a tale onere di allegazione non ci potrà essere spazio alcuno per giungere ad un esito assolutorio.

Dopo tale pronuncia, tra le prime con cui i giudici di legittimità, mutando il proprio precedente e consolidato orientamento, hanno riconosciuto efficacia esimente alla crisi di liquidità, una serie di sentenze della Suprema Corte (Cass. 15.05.2014 n. 20266; Cass. 4.02.2014 n. 5467; Cass. 6.03.14 n. 10813) hanno seguito tale linea interpretativa, statuendo che «non è escluso che, in astratto, siano possibili casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e come tale è 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 (...). Il ricorrente che voglia giovare in concreto di tale esimente, evidentemente riconducibile alla forza maggiore, 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, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili».

Il filone giurisprudenziale inaugurato dalle sentenze esaminate non è parso privo di critiche alla più attenta dottrina, che ha sollevato perplessità in parte condivisibili. Se, infatti, non è dubitabile l'efficacia esimente della crisi di liquidità, nei casi in cui l'imprenditore versi in stato di illiquidità a causa del mancato o ritardato pagamento ad opera dei propri debitori, più arduo sembra giungere alle medesime conclusioni, nei casi in cui i debitori siano stati puntuali e diligenti nell'adempimento delle proprie obbligazioni e l'imprenditore abbia scelto di destinare le scarse risorse disponibili a fini differenti rispetto al pagamento delle imposte.

Nel primo caso, infatti, è chiaro che le somme indicate nella dichiarazione non sono, poi, state materialmente ricevute dall'imprenditore, a causa dell'omesso o ritardato pagamento dei debitori e che dunque non si pone alcun problema di accantonamento o di scelta consapevole dell'agente di destinare ad altri scopi le risorse disponibili.

Nel secondo caso, al contrario, le somme dichiarate sono state effettivamente ricevute dall'imprenditore che, tuttavia, alla luce della crisi di liquidità in cui versa l'impresa, ha deciso di non onorare il debito tributario per compiere altre operazioni (nella maggior parte dei casi il pagamento delle retribuzioni dei dipendenti). In tali casi, pur a voler accedere alla ricostruzione operata dalle Sezioni Unite, in virtù della quale l'obbligo di accantonamento si estende su scala annuale, è arduo prescindere dal dato per cui le somme sottratte all'Erario, e connotate sin dall'inizio da un vincolo di destinazione, costituiscono denaro di cui l'imprenditore ha fatto un uso non consentito, in quanto privo del necessario potere di disporre dello stesso.

Come se non bastasse, si è rilevato che la lettura offerta dalla Corte di legittimità, nel tracciare i concetti di "organizzazione previdente" e simili, sembra, piuttosto, far riferimento a reati colposi, quali certamente non sono quelli previsti dagli artt. 10 bis e 10 ter del D.Lgs 74/2000.

La lettura offerta nelle recenti sentenze della Corte di legittimità è certamente degna di nota, in quanto attenta a trovare una soluzione conforme con i principi ordinamentali rispetto ad un'ipotesi che sempre più di frequente, nell'attuale periodo storico, è portata all'attenzione della magistratura. Malgrado lo

sforzo interpretativo, tuttavia, nessuna delle ricostruzioni elaborate, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza appare immune da critiche. Una possibile soluzione alla vexata quaestio potrebbe essere rinvenuta nella modifica legislativa delle norme in esame. La necessità del dolo specifico di evadere l'imposta, pur richiesto per numerose fattispecie del medesimo testo legislativo, consentirebbe, infatti, di pervenire più agevolmente all'assoluzione degli imprenditori che omettono il versamento delle imposte dichiarate in quanto strozzati da una rilevante crisi di liquidità.

Così nella relazione al disegno di legge finanziaria per il 2005.

Così Cass. Pen., Sez. III, 1.12.2010/11.3.2011, n. 10120, in CED Cass., rv. 249753.

Isolata la dottrina (LANZI, ALDROVANDI, Manuale di diritto penale tributario, Padova, 2011) che descrive le due fattispecie previste dagli artt. 10 bis e 10 ter D.lgs. 74/00 come reati misti, in parte commissivi (presentazione della dichiarazione annuale di imposta) ed in parte omissivi (mancato versamento di quanto dichiarato).

Contra Trib. Milano, I sez. pen., sent. 11 giugno 2013, Giud. Mannucci in www.penalecontemporaneo.it afferma che «il mancato versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione fiscale costituisce una fattispecie penale che si realizza progressivamente, presupponendo l'accantonamento degli importi dovuti per l'IVA. Il mancato accantonamento costituisce il primo elemento della fattispecie omissiva addebitabile all'imprenditore: questi è infatti obbligato a versare le somme accantonate, dapprima periodicamente (e questo è il secondo momento di formazione della condotta omissiva) e, infine, a provvedere al versamento nel termine indicato dall'art. 10 ter».

“Fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante. Le condotte relative all’effettuazione delle ritenute, al loro accantonamento per il successivo versamento non fanno parte della condotta criminosa che si realizza e consuma in un istante con l’omissione del versamento alla scadenza pattuita” (Cfr. Cass. Sez. III, 12.1.2012, n. 7588).

Cfr. S.U. 12 settembre 2013 n. 37424 in www.altalex.it.

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.

MARTINI, Reati in materia di finanze e tributi, in Trattato di diritto penale, diretto da Grosso, Padovani, Pagliaro, Milano, 2010.

CAROTENUTO, Illiquidità dell’impresa e dolo nell’art. 10 bis del d.lgs. n. 74/2000, in Il Fisco, 2005.

Cfr. SOANA, crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento delle ritenute certificate e di IVA

(artt. 10 bis e 10 ter D.Lgs. n. 74/2000, in www.penalecontemporaneo.it, cit. pag. 9.

Prima di questa pronuncia vedi Trib. Catanzaro, 19.12.1990, Carrozza, in Giust. pen., 1992, II, 95 che affermava che “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”; conforme Trib. Larino, 28.9.1988, N., in Il Fisco, 1989, 1756.

Trib. Firenze, G.i.p. Belsito, 27 luglio 2012 in www.archiviopenale.it.

Tribunale di Firenze, 27 luglio 2012 in www.archiviopenale.it.

La giurisprudenza della Corte di cassazione, in particolare è stata sempre ostile al concetto di inesigibilità come scusante non codificata. Al riconoscimento di tale figura nel nostro ordinamento penale osterebbe, infatti, il divieto di analogia iuris e dal principio di tassatività, che impediscono al giudice di ricavare cause di esclusione della colpevolezza non codificate sulla base della ricorrenza della eadem ratio sottesa alle scusanti codificate dal Legislatore (Cass. pen., Sez. III, 18/09/1997, n. 9041; Cass., Sez. VI, 2/4/1993; Cass. pen., Sez. VI, 24/01/1995, n. 11240).

Trib. Roma 12 giugno 2013, in www.penalecontemporaneo.it

Il giudice in sentenza chiarisce, altresì che secondo la posizione della più recente ed accreditata dottrina il caso fortuito espliciti la propria incidenza sul rapporto di causalità, mentre la forza maggiore influenzi la partecipazione psichica del soggetto.

SS.UU., 12.09.2013 n. 37425.

Cass. 15.05.2014 n. 20266; Cass. 4.02.2014 n. 5467; Cass. 7.02.14 n. 5905; Cass. 6.03.14 n. 10813.

<https://www.diritto.it/l-efficacia-esimente-della-crisi-di-liquidita-dell-impresa-approda-in-cassazione/>