

Innanzitutto a siffatta situazione come sopra descritta ci si pone certamente l'interrogativo della configurabilità sul piano soggettivo del reato contestato, mentre è indubbia la sussistenza dell'elemento oggettivo.

Orbene, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione hanno precisato, all'esito di un'approfondita disamina della normativa tributaria in materia, proprio in tema di elemento soggettivo, che il reato in esame è punibile a titolo di dolo generico (Sez. Unite, n. 37424 del 28.3.2013, Romano, rv. 255758, pronuncia riguardante il reato di cui all'art. 10 ter del d.lvo 74/2000, ma pienamente applicabile anche al caso in esame, essendo i due reati sovrapponibili in ogni loro aspetto).

Mentre, invero, nuovi scenari giurisprudenziali volgono per l'assoluzione dopo la sentenza 6737/2018, con riferimento al rapporto tra crisi di liquidità e dolo. Con la sentenza n. 6737/2018, depositata il 12 febbraio 2018, la III Sezione penale della Corte di Cassazione segna un interessante punto di svolta nella materia penale tributaria, specificamente con riguardo al delitto di omesso versamento di ritenute certificate e alle modalità con cui debba essere valutato l'elemento soggettivo del reato "l'omesso versamento in una situazione di crisi simile può non integrare il reato, o sotto un profilo dell'elemento soggettivo o sotto il profilo della esimente rappresentata dalla forza maggiore":

L'inadempimento agli obblighi tributari (ove penalmente rilevanti) può essere ricondotto all'art. 45 c.p. solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore il quale non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause imprevedibili, non dipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.

L'imputato potrà invocare la situazione di crisi economica come causa dell'impossibilità di adempimento dell'obbligazione fiscale, al fine di escludere la responsabilità penale, purché assolva agli oneri di allegazione riguardanti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (Cass., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266).

Dovrà, in altri termini, essere dimostrato che non sia stato in alcun modo possibile per il contribuente 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, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili (Cass., Sez. III, 18 luglio 2018, n. 45275; Cass., Sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467).



Va evidenziato che nell'ormai ricorrente casistica dei motivi dell'illiquidità che si assume essere incolpevole e che si chiede poter scriminare il mancato pagamento di tributi all'Erario vengono riportati:

- a) l'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, onde evitare dei licenziamenti;
- b) l'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società;
- c) la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, verso la clientela e spesso nei confronti dello Stato.

Ebbene, tutte queste situazioni provate possono integrare ex se l'invocata forza maggiore ex art. 45 cod. pen. o lo stato di necessità ex art. 54 cod. pen..

Lo è, in primis, la comprensibile scelta di adempiere prioritariamente alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, come nel caso di specie.

L'esimente della forza maggiore, di cui all'art. 45 cod. pen., sussiste in tutti i casi nei quali l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta antigiuridica. Ebbene, la Suprema Corte Suprema ha più volte avuto modo di precisare che, in casi come quello che ci occupa, la situazione di difficoltà finanziaria dell'imprenditore, laddove provata, costituisce causa di forza maggiore che esclude la responsabilità penale, (cfr. ex plurimis, sez. 3, n. 37528 del 12.6.2013, Corlianò, rv. 257683).

Quanto allo stato di necessità, l'art. 54 cod. pen. esclude la punibilità per chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé o altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona. Ed è pacifico nella giurisprudenza di legittimità che con l'espressione "danno grave alla persona", il legislatore abbia inteso riferirsi ai soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore, ma non anche quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana (cfr. sul punto la già citata sentenza di questa sez. 3 n. 15416/2014).

In relazione a tale esimente, è dunque fuori discussione che il diritto al lavoro è costituzionalmente garantito e che il lavoro contribuisce alla formazione ed allo sviluppo della persona umana, e che la sua perdita costituisca, in quanto tale, un danno grave alla persona sotto il profilo dell'art. 54 cod. pen. (cfr. sul punto sez. 1, 23 gennaio 1997, n. 4323, P.M. in proc. Baiocco ed altri, rv. 207434).





Non ignora il decidente la più recente precisazione fornita dalla stessa Suprema Corte secondo cui 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 (così sez. 3 n. 10813 del 6.2.2014, Servida, non massim. ; conf. la cit. sez. 3, n. 5467 del 5.12.2013 dep. il 4.2.2014, Mercutello, rv. 258055).

È tuttavia necessario, perché in concreto ciò si verifichi, che siano assolti gli oneri di allegazione che, per quanto attiene alla lamentata crisi di liquidità, dovranno investire non solo l'aspetto della non imputabilità a chi abbia omesso il versamento della crisi economica che ha investito l'azienda o la sua persona, ma anche la prova che tale crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (non ultimo, il ricorso al credito bancario).

In altri termini, l'imputato che voglia giovarsi in concreto di tale esimente, evidentemente riconducibile alla forza maggiore, 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, 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 (cass.pen. 5467/14).

Nel caso in esame tali allegazioni ci sono state, per cui deve essere esclusa la responsabilità penale dell'imputato.

Pertanto, la luce della pronuncia in commento l'ambito di applicazione della interpretazione offerta in tema di dolo, apre ad una meno restrittiva valutazione dei principi di diritto fissati in tema di valutazione dell'elemento psicologico del reato nel caso di omesso versamento, nei termini previsti, delle ritenute alla fonte certificate relative ad emolumenti erogati, estensibile anche alla fattispecie disciplinata dall'art. 10 ter di omesso versamento IVA per la sostanziale omogeneità della condotta omissiva e di valutazione della sussistenza degli elementi costitutivi della fattispecie.

In presenza di tali insufficienti emergenze processuali ritiene il Giudicante che non risulti sufficientemente provata la sussistenza del reato contestato nei confronti dell'odierno imputato e si imponga l'assoluzione dell'imputato con la formula perché il fatto non costituisce reato.

Per la stesura della motivazione è stato indicato il termine di giorni 90 a mente dell'art. 544 co.

3° c.p.p.

