

## CRISI D'IMPRESA

---

### ***Omessi versamenti e debitori in crisi, aperture timide eppure utili***

di **Claudio Ceradini**

Alcune recenti pronunce della **Corte di Cassazione**, insieme ad annunciate **modifiche normative**, consigliano di fare il punto sul problema degli **omessi versamenti** di imposte e ritenute, fiscali e previdenziali, fattispecie piuttosto **frequente** in relazione alle difficili condizioni finanziarie in cui molte società versano.

Si è avuto modo di commentare in altre occasioni come sia sostanzialmente **incerto** il quadro normativo di riferimento, che meno recenti orientamenti di **legittimità** (cfr. Cassazione Penale n. **44283** del 31.10.2013) non hanno minimamente contribuito a **chiarire**. La questione è la seguente: l'imprenditore in **crisi**, che non provveda al **versamento** di imposte e ritenute, commette il **delitto** previsto dagli artt. dall'art. **10-bis** e **10-ter** D.Lgs. **74/2000** o dall'art. **2** del **D.L. 463/1983**, anche se il comportamento consegue alla **oggettiva** carenza di finanza e alla esigenza di **preservare** la **par condicio creditorum**? E' questione non nuova certo, che si trascina perlomeno dal 2009, tra continui **contrast**i giurisprudenziali tra **merito** e **legittimità** (cfr. CTP di Perugia n. 36/2009, CTP di Lecce n. 352.01.10, GIP di Firenze n. 1141 del 10.08.2012, GIP di Milano n. 2818 del 5.11.2012 e n. 3926 del 7.01.2013, Corte di Cassazione n. 37424 del 28.03.2013, Corte di Cassazione n. 44283 del 31.10.2013), in un contesto in cui onestamente il comportamento del debitore apparrebbe **carente di dolo**, nel momento in cui non solo **dichiarasse** il proprio debito in dichiarazione, ma nel contempo **proponesse**, anche nel proprio piano di risanamento, il **pagamento integrale**, imposte ed interessi inclusi.

Procediamo con ordine.

Con Sentenza n. **38080 del 19.09.2014** la **Cassazione** ha fornito una interpretazione piuttosto restrittiva della portata deflattiva della **L. 67/2014**, con cui il parlamento ha delegato il Governo alla adozione dei Decreti delegati, che disciplinino la **depenalizzazione**, e la contestuale derubricazione ad **illecito amministrativo**, di alcuni delitti, tra cui quello previsto dall'art. **2** del **D.L. 463/1983**, che punisce l'omesso versamento delle **ritenute previdenziali** con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a € 1.032,91. Molti tribunali di **merito**, in attesa dei decreti, avevano interpretato la volontà del legislatore in senso **favorevole** al debitore, considerando di fatto il comportamento **omissivo** già **depenalizzato**. La Corte di Cassazione costringe invece ad un **brusco** dietro-front, sulla base di una **rigorosa interpretazione** letterale, secondo cui l'art. 2 della L. 67/2014 disciplina unicamente il **contenuto** e le **finalità** di modifica del regime sanzionatorio di alcune fattispecie, tra le quali quella relativa al mancato versamento delle ritenute previdenziali di cui al secondo comma, **lettera c)** dello stesso articolo. Solo l'emanazione dei **Decreti delegati**, attesi per la fine del

2015, potrà intervenire sulla **rilevanza penale** del comportamento omissivo, auspicabilmente **attenuandola**. Rigore prussiano, quindi, e conseguente **necessità** per il debitore di **evitare** il passaggio in **giudicato** della eventuale sentenza di condanna subita proponendo **appello**, in attesa dei decreti. Soldi, tempo e preoccupazioni inutili.

Novità più rasserenanti sul versante invece delle ritenute **fiscali**, il cui mancato versamento entro i termini di invio della dichiarazione del sostituto di imposta, per importi **superiori** ad **€ 50.000** è punito ai sensi dell'art. **10bis** della **L.74/2000**, con la reclusione da sei mesi a due anni. La Cassazione, con Sentenza n. **40256 del 01.10.2014**, modifica un orientamento che sino ad oggi poteva, purtroppo, considerarsi **consolidato**. Sino a ieri l'attivazione della responsabilità penale del debitore derivava in via pressoché automatica dalla semplice attività di **controllo automatizzato** delle dichiarazioni, nella misura in cui ne emergesse il comportamento **omissivo**. In sostanza, quindi, il rilievo nel modello 770 delle ritenute **operate** e del **mancato versamento** comportavano automaticamente la trasmissione degli atti in Procura, con buona pace del perimetro del delitto, che richiede l'**omissione** del versamento delle ritenute **certificate**, e non solo **dichiarate**. Numerose pronunce anche recenti (Cass. n. 3127/2014, Cass. n. 19454/2014, Cass. n. 3705/2014, Cass. n. 37730/2014, Cass. n. 33187/2014) avevano, pur con diverse sfumature di nero, tracciato un **quadro** in cui la dichiarazione costituiva **elemento probativo** sufficiente, unito eventualmente ad altri elementi, **testimoniali** o **indiziari**. La Sent. n. **40256/2014** modifica completamente l'impostazione, riconducendo la fattispecie **delittuosa** al suo **naturale alveo**, cioè al mancato versamento non delle ritenute **dichiarate**, ma **unicamente** di **quelle certificate**. Questa interpretazione sicuramente **restringe** il perimetro delittuoso ed è una buona notizia, poiché in molti casi l'omissione deriva dalla **crisi finanziaria** della società, dalle sue difficoltà a stare sul mercato e non da comportamenti realmente **fraudolenti**, indipendentemente dalla filosofica **disquisizione** sul tipo di dolo che tale delitto presuppone, se **eventuale** o **intenzionale**. E' presumibile, oggi, che i procedimenti in cui PM o Giudice non riuscissero a **produrre** le **certificazioni** da cui emergano le **ritenute** non versate debbano concludersi con una **assoluzione** del debitore.

Buone notizie, tutto sommato, anche dal fronte delle modifiche **strutturali** attese nel prossimo ma imminente futuro, per effetto sia della **delega fiscale** che della **legge di stabilità**, in corso di approvazione, entrambe con **ricadute** sul rilievo **penale** del comportamento omissivo.

L'art. **44, comma 14**, del **D.D.L. di Stabilità** interviene significativamente, nel più ampio quadro della riforma degli istituti deflattivi, sul **ravvedimento operoso** di cui all'art. **13 del D. Lgs. 472/1997**, ampliandone i **termini temporali** di utilizzo ed ammettendone il ricorso anche nel caso in cui, prima precluso, siano in corso **attività accertative**. L'estensione **temporale** dei termini del ravvedimento, che diviene accessibile quindi anche quando i **delitti** di cui agli artt. **10-bis** e **10-ter** della **L. 74/2000** fossero già stati **irrimediabilmente commessi**, costituisce senz'altro una **nuova opportunità** per il debitore, che continuando a beneficiare della riduzione delle **sanzioni** può validamente richiedere l'applicazione dell'art. **13** della **L. 74/2000** e quindi sia l'esimente dalle **pene accessorie** (estremamente fastidiose, quali interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e/o dai pubblici uffici, incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione, pubblicazione della sentenza, etc.), sia anche, e forse

**principalmente**, la riduzione della **pena di un terzo** e la possibilità di accedere al **patteggiamento** e di evitare la forza del **sequestro per equivalente**.

Anche la **Delega fiscale** porta buone nuove, ulteriori rispetto a quelle commentate in apertura, nella misura in cui definisce il **quadro generale** di **intervento** del Governo nella riforma della **disciplina sanzionatoria**, con la trasformazione in **illecito amministrativo** dei delitti di omesso versamento, quando **non** sia provato l'intento **fraudolento**, e quindi il **dolo**. Per capire la portata della novità non possiamo che aspettare il testo dei **Decreti delegati**, con l'auspicio che sia chiaramente richiesta una fattispecie di dolo **specifico**, che si distanzi adeguatamente da quella di dolo **generico**, che dottrina e soprattutto giurisprudenza hanno sino ad oggi **troppo frequentemente** riconosciuto nel testo degli artt. 10-*bis* e 10-*ter* della L. 74/2000.