

PENALE TRIBUTARIO

Omessi versamenti: esclusa la condanna penale in presenza di ipoteche

di **Alessandro Carlesimo**

L'omesso versamento delle imposte e/o dei contributi spesso si accompagna a **crisi di liquidità** che comportano per l'imprenditore l'assoluta impossibilità far fronte al relativo onere. **Tali circostanze possono implicare responsabilità penali, fatto salvo il caso in cui il soggetto inadempiente fornisca la prova liberatoria di non essere riuscito ad estinguere il debito tributario per cause indipendenti dalla sua volontà.**

Il contribuente, al ricorrere di determinate condizioni, può invocare le ipotesi di forza maggiore di cui all'articolo 45 c.p. atte ad escluderne la punibilità.

L'onere della prova elaborato a livello giurisprudenziale risulta, comunque, tutt'altro che di facile assolvimento, ciò in quanto **viene richiesto un quadro probatorio idoneo a dimostrare tanto l'assenza del dolo generico** (da intendersi quale consapevolezza e volontà di non versare i tributi), **quanto le azioni concretamente poste in essere dal contribuente al fine di recuperare le risorse finanziarie necessarie al pagamento di quanto dovuto alle Amministrazioni.**

La Suprema Corte, recentemente pronunciatisi con [sentenza n. 20725/2018](#), contribuisce a far chiarezza sul tema soffermandosi sulla posizione di colui che, versando in gravi e conclamate difficoltà economiche, tenta di procurarsi i mezzi monetari per il pagamento della previdenza mediante ricorso al **credito bancario**, arrivando anche a costituire **ipoteche sui beni personali** in favore di terzi.

In particolare, gli Ermellini hanno accolto il ricorso presentato dal legale rappresentante di una s.a.s., il **quale incorreva nel reato sancito all'articolo 2, comma 1-bis, D.L. 463/1983** per aver omesso il versamento di ritenute previdenziali e assistenziali praticate sulle **retribuzioni dei dipendenti**.

Il ricorrente adduceva a propria difesa che l'omissione era stata provocata da una gravissima crisi aziendale originata da cause esogene, quali la drastica riduzione del fatturato, nonché dal sostenimento di elevati **oneri finanziari** connessi a mutui accesi per l'acquisto di macchinari, producendo all'uopo bilanci ed altra documentazione contabile di supporto. **Il medesimo altresì dimostrava di aver esperito, senza successo, il tentativo di reperire in ogni modo le somme necessarie per il pagamento delle ritenute.**

Il collegio adito ha dunque accolto le doglianze esposte, ritenendo non sussistente l'elemento

psicologico del dolo, non avendo il Giudice Territoriale sufficientemente valutato quanto documentato dalla difesa in ordine all'impossibilità "...di fronteggiare la crisi di liquidità tramite ricorso a misure idonee...", ed in ordine alla "...prova che **non sia stato altrimenti 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 ad egli non imputabili**".

Tale conclusione, invero, trae spunto dal consolidato orientamento interpretativo stratificatosi nel corso del tempo all'interno di varie pronunce, in base al quale l'esonero da responsabilità opera se il contribuente è in grado di dimostrare:

- la **non imputabilità** a quest'ultimo della **crisi economica** che ha investito l'azienda;
- di aver perseguito **tutte le possibili azioni**, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di **reperire la liquidità necessaria** per il pagamento di quanto dovuto (cfr. **n. 49666/2015**; **n. 13019/2014**; **n. 11035/2018**).

Sostanzialmente la non imputabilità della crisi deve essere ascritta a fattori non controllabili dal titolare dell'impresa secondo gli ordinari criteri di **diligenza professionale**. In più, il **disequilibrio economico finanziario** deve essere **improvviso, grave ed imprevedibile**, in altre parole non deve lasciare al contribuente alcun margine di scelta in ordine alle possibilità di allocazione dell'eventuale liquidità residuale (cfr. **Cass. n. 18680/2015**; **n. 18501/2015**; **n. 6737/2018**).

In tal senso è emblematica la conclusione cui perviene il giudice di legittimità nella sentenza [Cass. n. 45690/2015](#), in cui viene dichiarato che l'omesso versamento dei tributi " ...può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore, che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico, **escludendo che possa essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità**".

La Corte di Cassazione inoltre, con la recente pronuncia, conferma la **preminenza degli interessi erariali** rispetto ad altri beni giuridici tutelati dalla Legge. **La considerazione delle garanzie prestate dal contribuente appare infatti dirimente e porta a ritenere che l'interesse all'integrità del patrimonio personale del contribuente sia subordinato rispetto a quello della riscossione dei contributi previdenziali**, il cui pagamento deve essere ricercato anche (o, meglio, perfino) intaccando i beni afferenti al patrimonio del legale rappresentante.

Viene quindi avvalorato il principio secondo cui, ai fini della configurabilità del reato, i debiti verso l'Erario hanno priorità sulle altre passività, dando così seguito a quel solco giurisprudenziale che tende ad attribuire preferenza al soddisfacimento delle pretese fiscali e previdenziali, rispetto ad altre finalità, tra le quali, ad esempio, quella di **salvaguardia**

dell'occupazione, perseguita dall'imprenditore che decide impiegare le somme residue per assicurare le retribuzioni spettanti ai dipendenti, in luogo della destinazione delle stesse al pagamento delle imposte (**cfr. Cass. n. 29544/2017; n. 3658/2018**).



Seminario di specializzazione

GLI ILLECITI SOCIETARI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)