

SELPRESS  
www.selpress.com

Direttore Responsabile  
Roberto Napolitano

Diffusione Testata  
233.997

OMESSE RITENUTE

## Dipendenti pagati? Non c'è il dolo

► pagina 16

**Cassazione.** Una sentenza interviene nuovamente sulla questione della crisi di liquidità quale causa di esclusione dal reato

# Prima i dipendenti, poi le ritenute

Può essere escluso il dolo dell'imprenditore che paga gli stipendi ma non il Fisco

**Antonio Iorio**

Può essere esclusa la colpevolezza dell'imprenditore che omette di versare le ritenute operate se non ha la provvista necessaria per aver pagato gli stipendi ai dipendenti. L'onere probatorio incombe sul contribuente che invoca la crisi di liquidità, ma il giudice di merito non può limitarsi a escludere l'assenza del dolo senza valutare le prove offerte dall'imprenditore imputato. A fornire queste interessanti precisazioni è la Corte di cassazione, sezione III penale, con la sentenza 5905 depositata ieri che sembra fare un ulteriore passo in avanti nell'affermazione della non colpevolezza dell'imprenditore, imputato di omessi versamenti, nella specie ritenute, che si trova in un'effettiva quanto grave crisi di liquidità.

### Il fatto

Nel caso specifico il rappresentante legale di una srl veniva condannato in primo e secondo grado per aver omesso il versamento delle ritenute operate sugli stipendi erogati ai propri dipendenti a norma dell'articolo 10 bis del Dlgs 74/2000.

In particolare, nel corso del processo di appello la difesa rilevava che la condotta omissiva era consapevole ma assolutamente non voluta: le disponibilità finanziarie della società si limitavano agli stipendi.

### Il dibattito

Nel corso dell'esame dibattimentale, l'imputato dichiarava infatti di aver preferito non lasciare i propri dipendenti senza stipendi, ma di

non avere più avuto la disponibilità finanziaria per versare le ritenute. Queste circostanze erano confermate anche da alcuni testimoni.

Ne conseguiva che nella fattispecie omissiva, certamente commessa, difettava l'elemento soggettivo e la carenza di antiggiuridicità per l'impossibilità di assumere una differente condotta.

La Corte di appello riteneva irrilevanti queste eccezioni e affermava che, una volta pagate le retribuzioni nette, la circostanza che l'imprenditore non avesse la disponibilità era del tutto priva di rilievo.

### Il ricorso e la decisione

Nel ricorso per cassazione la difesa ribadiva, in buona sostanza, le eccezioni formulate in precedenza.

I giudici di legittimità hanno, sotto questo profilo, accolto il ricorso. Dopo aver approfondito la ricorrenza in generale della "forza maggiore" la sentenza pone in risalto che anche nel delitto di omesso versamento in questione non può escludersi in assoluto l'esistenza della causa di forza maggiore.

Essa può configurarsi, a seconda dei casi concreti, in una imprevista e imprevedibile indisponibilità del denaro necessario, non correlata in alcun modo alla condotta gestionale dell'imprenditore.

### Il precedente

La sentenza inoltre precisa che anche la nota pronuncia delle Sezioni Unite (37425/2013) ha dato atto che, in casi concreti, all'elemento oggettivo del reato (rilascio delle certificazioni delle ritenute e omesso versamento al momento della presentazione della dichiarazione annuale) non necessa-

riamente deve corrispondere l'elemento soggettivo della coscienza e volontà della condotta omissiva.

È il caso in cui non si sia verificata alcuna scelta inidonea a far debitamente fronte agli obblighi di legge, non risultando dimostrata una volontà criminosa consapevole in chi ha omesso i versamenti se, nel tempo intercorso, la sua condotta gestoria non ha rappresentato una scelta consapevole (astensione da un adeguato piano di accontentamento delle somme) idonea ad assolvere l'obbligo dell'adempimento divenuto rilevante.

Nel caso specifico, la Corte di Appello non ha spiegato le ragioni per le quali ha ritenuto sussistente il dolo alla luce delle allegazioni difensive dell'imputato. Da qui l'accoglimento del ricorso.

### La crisi di liquidità

La questione della crisi di liquidità, quale causa di esclusione del reato, è ormai oggetto di numerose pronunce della Suprema Corte e sembrerebbe esserci nell'ultimo periodo, anche interpretando estensivamente la citata sentenza delle Sezioni unite; una sorta di apertura dei giudici di legittimità a riconoscere l'assenza di dolo. Ciò, evidentemente, a condizione di offrire le rigorose prove da parte dell'imprenditore imputato.

● RIPRODUZIONE RISERVATA

### LA DECISIONE

L'onere probatorio incombe sul contribuente. Il giudice non può escludere il dolo senza valutare le prove.

### LA NON DISPONIBILITÀ

Nel delitto di omesso versamento non si può scartare in assoluto l'esistenza della causa di forza maggiore.



■ SELPRESS ■  
www.selpress.com

## I precedenti



AGF

### 01 | GIP DEL TRIBUNALE DI MILANO

*Sentenza 2818/2012*

Una situazione di difficoltà economica – testimoniata dall'emissione nei confronti della società (in liquidazione) di un decreto ingiuntivo per rilevanti importi – è idonea a escludere, in capo al rappresentante legale della società medesima, l'elemento psicologico richiesto ai fini dell'integrazione della fattispecie di omesso versamento

### 02 | GIP DEL TRIBUNALE DI FIRENZE

*Sentenza 10 agosto 2012*

L'omesso versamento per importi superiori a 50mila euro in relazione a un unico periodo d'imposta non costituisce reato

se il soggetto inadempiente, ma che ha sottoscritto con l'agenzia delle Entrate un piano di rientro, è costretto a evadere a causa delle gravi difficoltà economiche e della situazione di "illiquidità" nella quale si è venuto a trovare. In questo caso, infatti, deve reputarsi carente il necessario elemento soggettivo

### 03 | CORTE DI CASSAZIONE SEZIONI UNITE PENALI

*Sentenze 37424/2013 (omesso versamento Iva) e 37245/2013 (omesso versamento ritenute)*

Non può essere invocata l'assenza di liquidità solo al momento della scadenza penalmente rilevante, ove non si dimostri che essa non sia dipesa dalla scelta di non far debitamente fronte all'adempimento

### 4 | CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE III PENALE

*Sentenza 2614/2014*

Le indicazioni concrete sul momento di crisi economica in cui versa il contribuente e la conseguente dimostrazione che l'omesso versamento sia dipeso realmente dall'impossibilità incolpevole di effettuarlo possono escludere il reato di omesso versamento

### 05 | CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE III PENALE

*Sentenza 5467/2014*

Nei casi di delitti di omesso versamento non si può escludere in astratto l'assenza di dolo o l'assoluta impossibilità di assolvere all'obbligazione tributaria per la crisi di liquidità. È necessario però provare la non imputabilità

al contribuente della crisi e che questa crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, a idonee misure da valutarsi in concreto

### 06 | CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE III PENALE

*Sentenza 5905/2014*

Può essere esclusa la colpevolezza dell'imprenditore che omette di versare le ritenute operate se non ha la provvista necessaria per aver pagato gli stipendi ai dipendenti. L'onere probatorio incombe sul contribuente che invoca la crisi di liquidità, ma il giudice di merito non può limitarsi a escludere l'assenza del dolo senza valutare le prove offerte dall'imprenditore imputato