

QUESTIONI APERTE

Omesso versamento

La decisione

Omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali - Riduzione del fatturato - Dolo generico - Accertamento - Impossibilità di adempiere - Oneri di allegazione a carico dell'imputato (D.l. 12 settembre 1983, n. 463, art. 2, co. 1-*bis*, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 novembre 1983, n. 638).

Per l'integrazione della fattispecie quanto alla sussistenza dell'elemento soggettivo risulta sufficiente il dolo generico, ossia la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Dolo generico che, ancora, è ravvisabile nella consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti. L'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee, da valutarsi in concreto.

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE III, 10 maggio 2018 (ud. 27 marzo 2018), n. 20725, ANDREAZZA *Presidente* - MENGONI *Relatore* - MARINELLI *P.G.* (conf.) - Maj, ricorrente.

Criticità economiche, omesso versamento di ritenute previdenziali e principio di inesigibilità.

La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso avanzato da un imprenditore contro la condanna per omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali. La sentenza dei giudici di secondo grado è stata ritenuta carente perché non sono state valutate le allegazioni prodotte dalla difesa, finalizzate ad evidenziare elementi che avrebbero potuto incidere sul profilo psicologico della condotta (mutui che il ricorrente aveva acceso, con garanzia su propri immobili, per reperire liquidità), nonché a dimostrare l'impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità. Discende da ciò l'annullamento della sentenza e il rinvio ad altro giudice per un nuovo esame. Il commento alla sentenza sviluppa i profili di inesigibilità che si ricavano dalla decisione della suprema Corte.

The Supreme Court of Appeal has upheld the appeal filed by an entrepreneur against the sentence regarding his failure to pay social security and welfare contributions. The judgement passed by judges of the court of second instance was considered inadequate due to the fact that claims made by the defence, aimed at highlighting elements that could have had a great impact on the psychological aspects of the appellant's behaviour were not considered, (loans that the appellant had taken out, using his own real estate as collateral, in order to raise sufficient funds), as well as proving his impossibility to face this liquidity crisis. A logical consequence of this results in the annulment of the judgement and the transfer of this case to another court in order to be re-examined. The comment on this decision develops profi-

les of uncollectible debt drawn from the decision made by the Supreme Court.

SOMMARIO: 1. La ‘crisi di liquidità’ negli orientamenti della giurisprudenza. – 2. La valorizzazione della prova della crisi economica nella decisione *de qua*. – 3. Annullamento dell’impugnata sentenza e inesigibilità del comando.

1. La ‘crisi di liquidità’ negli orientamenti della giurisprudenza.

La decisione in rassegna affronta, ancora una volta, la questione concernente la rilevanza penale del mancato versamento delle ritenute previdenziali, in seguito ad uno stato di crisi economica del soggetto obbligato.

Si tratta, com’è noto, di un tema che ha visto sempre più spesso la giurisprudenza di legittimità sollecitata a dirimere il problema posto dalla invocata possibilità che situazioni di gravissima difficoltà finanziaria incidano sulla punibilità dei reati di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d. lgs. n. 74 del 2000, nonché sul reato previsto dall’art. 2 del d.l. n. 463 del 1983, convertito nella legge n. 638 del 1983¹.

In presenza di forti difficoltà economiche dell’impresa è possibile rinvenire nell’ambito dell’applicazione prasseologica un duplice orientamento; da un lato, una posizione di netta chiusura volta a confutare il fatto che la ‘crisi di liquidità’ del sostituto d’imposta possa far venir meno l’elemento soggettivo del reato, con la conseguente affermazione della rilevanza penale per l’omesso versamento di ritenute previdenziali, del sostituto d’imposta o dell’IVA; dall’altro, un atteggiamento meno intransigente che, seppur in presenza di specifiche condizioni, riconosce invece alla situazione di difficoltà economica un valore esimente riconducibile all’assenza di dolo.

Ed invero, in via di estrema sintesi, con riferimento all’indirizzo più rigoroso², i giudici di legittimità ponendo a fondamento il dolo generico che caratterizza il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali assistenziali, operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, perviene alla conclusione che la fattispecie incriminatrice di cui all’art. 2, co. 1-*bis*, d.l. n. 463 del 1983, conv. con modificazioni, dalla l. n. 638 del 1983, risulta integrata dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti all’INPS³, entro il termine stabilito⁴. È

¹ In proposito, recentemente, cfr. RUSSO, *Crisi d’impresa ed omesso versamento IVA alla luce delle neuroscienze*; in *questa Rivista*, 2018, 2, 1 ss; ROMOLI, *Omesso versamento IVA e crisi di liquidità*, *ivi*, 2013, 321 ss.

² Cass., Sez. III, 19 gennaio 2011, Biglia, in *Mass. Uff.*, n. 249917; Id., Sez. III, 16 luglio 1999, Rigoni, *ivi*, n. 214627; Id., Sez. III, 14 giugno 2011, V.M.A., in *www.penale.it*.

³ L’elemento soggettivo è integrato dal semplice dolo generico e, quindi, dalla mera consapevolezza della condotta omissiva essendo irrilevante il fine perseguito dall’agente, in particolare non essendo necessario, a differenza di altre fattispecie, che il comportamento illecito sia dettato dalla scopo specifico di evadere le imposte, Cass., Sez. III, 8 gennaio 2014, De Michele, *ivi*, n. 259097. Allo

stato sostenuto che il dolo generico che contraddistingue la fattispecie in tema di omesso versamento delle ritenute previdenziali lascia ben poco margine di manovra per ritenere indenni da responsabilità penale i soggetti inadempienti ai versamenti dovuti⁵. Viene affermata, pertanto, l'irrilevanza della circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti⁶. Nella stessa ottica è stato specificato che si configura la responsabilità penale anche nel caso in cui si accerti l'esistenza del successivo stato di insolvenza dell'imprenditore⁷, in quanto è onere di quest'ultimo ripartire le risorse esistenti al momento di corrispondere le retribuzioni ai lavoratori dipendenti in modo da poter adempiere all'obbligo del versamento delle ritenute, anche se ciò possa riflettersi sull'integrale pagamento delle retribuzioni medesime⁸. Non diversamente è stato sostenuto, con riferimento agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d. lgs. n. 74/2000, che ogni qual volta il sostituto d'imposta effettui erogazioni in favore dei pro-

stesso modo si verifica con la fattispecie di cui all'art. 10-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000, in tema di mancato versamento dell'Iva, cfr. Cass., Sez. III, 22 gennaio 2014, P.M. in proc. Faotto ed altri, in *Mass. Uff.*, n. 259807.

⁴ Sulla fattispecie incriminatrice ricostruita come reato omissivo puro L'INSALATA, *Omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali (d.l. 12-9-1983, n. 463, convertito in l. 11-11-1983, n. 638)*, in *Trattato di diritto penale*, diretto da Cadoppi, Canestrari, Manna, Papa, vol. *Diritto penale del lavoro*, Torino, 2015, 588; sulla natura permanente già MUCCIARELLI, *Commento al d.l. 12 settembre 1983, n. 463, sub artt. 1-3*, in *Leg. pen.* 1984, 73.

⁵ CUOMO-MOLINO, *Crisi economica e reati in materia tributaria e previdenziale*, in *Corte Suprema di Cassazione. Ufficio del Massimario, Rassegna della giurisprudenza di legittimità*, Roma, 2014, 152 ss. e ciò in consonanza con quanto già affermato, in importanti passaggi motivazionali di precedenti arresti della Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, Romano, in *Mass. Uff.*, n. 255757; 28 marzo 2013, Favellato, *ivi*, n. 255759, e in www.penalecontemporaneo.it con nota di VALSECCHI, *Le Sezioni unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un interessante precisazione sull'elemento soggettivo*.

⁶ Cass., Sez. III, 28 gennaio 2014, n. 3705, in www.laprevidenza.it.

⁷ Cass., Sez. III, n. 141 del 15 febbraio 1996, Profili, in *Mass. Uff.*, n. 203783, secondo cui anche il sopravvenuto fallimento dell'agente non è sufficiente a scriminare l'omesso versamento delle ritenute, essendo obbligo del sostituto quello di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da poter adempiere il proprio dovere, anche se ciò dovesse comportare l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare.

Va evidenziato in proposito un intervento della Corte Costituzionale che ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2, co. 1-*bis*, del d.l. n. 463/1983 sollevate, in riferimento agli artt. 27, co. 3, e 41 Cost. La denunciata irragionevolezza di un obbligo di versamento, penalmente sanzionato, anche in presenza di uno stato di dissesto dell'impresa, secondo i giudici della Consulta, non sussiste: detto obbligo concerne, infatti, somme trattenute sulle retribuzioni dei dipendenti e che il datore di lavoro versa all'INPS sostituendosi ad essi. Conseguenza da ciò il dovere di non trattenere per sé somme di pertinenza dei dipendenti e dell'istituto previdenziale; cfr. Corte cost. ord. n. 274 dell'11 luglio 1996, in www.giurcost.org.

⁸ Cass., Sez. III, 25 settembre 2007, Tafuro, in *Mass. Uff.*, n. 237827; Id., Sez. III, 5 luglio 2001, Castellotti, *ivi*, n. 219989.

pri dipendenti sorge a carico del medesimo l'obbligo di accantonare le somme dovute, così come è onere dello stesso, organizzare le risorse disponibili in modo da poter far fronte all'obbligazione tributaria nei confronti dell'Erario⁹.

Un diverso, e più recente, orientamento giurisprudenziale riconduce alle difficoltà economiche del contribuente, ed in presenza di ben determinati presupposti, un valore esimente incentrato sull'assenza di dolo. I giudici di legittimità hanno, così, escluso - in tema di omesso versamento di ritenute certificate - la responsabilità penale del sostituto d'imposta nell'ipotesi in cui si dimostri che la crisi di liquidità non sia stata a lui imputabile e che la stessa, inoltre, non possa essere stata altrimenti fronteggiata con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale¹⁰. Sul piano della prova occorre dimostrare di aver fatto tutto ciò che era possibile per adempiere l'obbligazione tributaria, non essendo sufficiente il richiamo dello stato di crisi economica. L'esclusione della responsabilità penale viene, in tal modo, fatta dipendere dall'assolvimento di oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di contrastare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto¹¹.

2. La valorizzazione della prova della crisi economica nella decisione *de qua*

Nella decisione, oggetto di queste brevi riflessioni, i giudici di legittimità dopo aver richiamato una precedente decisione¹², ribadiscono che sul piano dell'elemento soggettivo ad integrare la fattispecie di cui art. 2, co. 1-*bis*, l. n. 638/1983 è sufficiente il mero dolo generico¹³. La sentenza *de qua* dà atto,

⁹ Cass., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 31930, in *Dir. giust.*, 2015, sul punto cfr. A. D'AVIRRO-GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 178; *La riforma dei reati tributari. Le novità del d. lgs. n. 158/2015*, a cura Nocerino-Putinati, Torino, 2017, 196; nella giurisprudenza di merito cfr. Trib. Roma, sent. 7 maggio 2013 e Trib. Roma, sent. 12 giugno 2013, in www.penalecontemporaneo.it, con ampie considerazioni di Soana, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10 bis e 10 ter d. lgs. n. 74/2000)*.

¹⁰ Cfr. Cass., Sez. III, 5 dicembre 2013, Mercurtello, in *Mass. Uff.*, n. 258055; nella giurisprudenza di merito cfr. G.i.p. Trib. Milano, 19 settembre 2012, in www.penalecontemporaneo.it, che assolve l'imputato dal reato previsto dall'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 perché l'inadempimento della obbligazione tributaria è dipeso essenzialmente dalla mancata disponibilità di denaro derivante dal comportamento, tardivo o inadempiente di amministrazioni diverse da quella finanziaria.

¹¹ In tal senso Trib. Milano, sez. III, 15 dicembre 2011, n. 13701, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e 'soggettiva inesigibilità*.

¹² Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, cit.

¹³ Punto 4 delle considerazioni in diritto.

ancora, evocando pregresse decisioni¹⁴, della capacità del dolo generico di neutralizzare qualunque atteggiamento del contribuente di aver pretermesso il pagamento del debito previdenziale in favore della retribuzione dei dipendenti o della «manutenzione dei mezzi destinati allo svolgimento dell'attività di impresa». Ne discende che la semplice coscienza e volontà di non versare all'Istituto il *quantum* dovuto relativo al periodo considerato e, dunque, la consapevole scelta di omettere i versamenti imposti potrebbe vanificare la circostanza che il datore di lavoro attraversasse una fase di criticità e avesse destinato le risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti¹⁵. Nonostante la premessa relativa al dolo la Corte - aderendo in tal modo, al secondo filone prasseologico prima richiamato - pone in risalto che il contribuente, per escludere la responsabilità penale, può invocare l'impossibilità di adempiere il debito, «a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee, da valutarsi in concreto»¹⁶. La Corte fa proprie le conclusioni, assunte in altri approdi ermeneutici relativi 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 personale¹⁷, dirette

¹⁴ Cass., Sez. III, 10 aprile 2017, Agazzino, in *Mass. Uff.*, n. 271189.

¹⁵ Con riferimento all'omesso versamento di ritenute d'acconto, Cass., Sez. III, 5 maggio 1994, Serafini, in *Mass. Uff.*, n. 198155; Id., Sez. III, 17 gennaio 1994, D'Anna, *ivi*, n. 196977; Id., Sez. III, 21 ottobre 1993, Parrotto, *ivi*, n. 195938; Id., Sez. III, 11 novembre 1993, Annibal, *ivi*, n. 195904; Id., Sez. III, 6 ottobre 1993, P.M. in proc. Dini, *ivi*, n. 195872; Id., Sez. III, 19 gennaio 1991, Bacchi, *ivi*, n. 186488; Id., Sez. III, 26 novembre 1990, Bergamo, *ivi*, n. 186257; più recentemente Cass., Sez. III, 28 marzo 2017, n. 15235, in *www.sistemailfisco.it*.

¹⁶ Punto 5 delle considerazioni in diritto; in precedenza cfr. Cass., Sez. III, 8 aprile 2014, Zanchi, in *Mass. Uff.*, n. 259190 e in *www.penalecontemporaneo.it* con osservazioni di DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*. Si sostiene nella richiamata decisione, ai fini della dimostrazione dell'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria, che siano assolti gli oneri di allegazione in riferimento alla crisi economica e che quest'ultima non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso da parte dell'imprenditore ad idonee misure da valutarsi caso per caso (come ad esempio il ricorso al credito bancario).

¹⁷ In tal senso, Cass., Sez. III, 17 luglio 2014, Pacchiarotti, in CUOMO-MOLINO, *op. cit.*, 159, con la quale è stata esclusa la rilevanza esimente di una crisi di liquidità dell'impresa, in presenza di cospicue immobilizzazioni finanziarie indicate nel bilancio della società ancorché oggetto di difficile smobilizzo, valorizzandosi il dato saliente riguardante la stessa scelta pregressa di operare tali immobilizzazioni in un momento che, in quanto caratterizzato dal mancato pagamento dei crediti vantati dalla società, poteva oggettivamente rivelarsi critico quanto agli adempimenti tributari cui la stessa società era comunque tenuta.

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»¹⁸.

La Corte non incorre in assurdi errori, verificatisi in altre decisioni¹⁹, ove si sostiene che l'obbligo di versare nasce contestualmente e indefettibilmente con il fatto stesso del pagamento della retribuzione e, pertanto, viene meno ogni presupposto per invocare l'impossibilità di adempiere l'obbligazione. La punibilità della condotta, in questi casi, deve essere individuata proprio nel mancato accantonamento delle somme dovute all'Istituto (in nome e per conto del quale tali somme sono state trattenute), di guisa che non può ipotizzarsi l'impossibilità di versamento per fatti sopravvenuti, come appunto una pretesa situazione di illiquidità della società rappresentata.

Non diversamente altra giurisprudenza²⁰ ha affermato la responsabilità penale anche nel caso in cui si accerti l'esistenza del successivo stato di insolvenza dell'imprenditore, poiché è onere di quest'ultimo ripartire le risorse in modo da poter adempiere all'obbligo del versamento delle ritenute e dell'Iva, anche se ciò possa riflettersi sull'integrale pagamento delle retribuzioni ai lavoratori, ovvero sul soddisfacimento di altri *partners* essenziali per la vita dell'impresa²¹.

Un tale assunto presenta caratteri paradossali quasi che l'imprenditore che non vuole incorrere nel reato non corrisponde le retribuzioni ai dipendenti. Il pagamento di tali retribuzioni costituisce, invece, il presupposto del reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti. Da altro punto di vista è facile obiettare che proprio la crisi economica ha imposto l'utilizzazione di quelle somme destinate all'INPS o all'Erario per mantenere in vita l'impresa (pagamento dei fornitori, spese ordinarie per il mantenimento dell'esercizio, retribuzione del personale, ecc.) evitando eventuali tracolli dell'attività che avrebbero comunque portato al mancato pagamento degli oneri previdenziali o fiscali e conseguente danno per il patrimonio dell'ente

¹⁸ Punto 5 delle considerazioni in diritto; sul punto Cass., Sez. III, 24 giugno 2014, Schirosi, in *Mass. Uff.*, n. 263128; Id., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266, cit.; Id., Sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467, cit.; Id., sez. III, 30 marzo 2016, n. 40314, in *www.ilcaso.it*.

¹⁹ In ordine all'omesso versamento di ritenute da parte del sostituto d'imposta, Cass., Sez. III, 19 settembre 1995, Rossi, in *Mass. Uff.*, n. 203018.

²⁰ Cass., Sez. III, 19 dicembre 2013, P.G. in proc. Casella, in *Mass. Uff.*, n. 258056.

²¹ Cass., Sez. III, 21 novembre 2013, Assirelli, in *Mass. Uff.*, n. 259741, secondo cui, ai sensi dell'art. 2 della L. 638 del 1983, il datore di lavoro è tenuto a ripartire le risorse esistenti all'atto dell'erogazione degli emolumenti in modo da poter assolvere al debito.

previdenziale²². Cosa diversa, invece, se l'obbligato ha utilizzato le trattenute previdenziali per rischiose operazioni in borsa o per spese non necessarie alla continuazione dell'attività. In queste ipotesi, come opportunamente segnalato, non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo ove non si dimostri che la stessa non dipenda da carenze nell'organizzazione previdente del contribuente²³.

3. Annullamento dell'impugnata sentenza e inesigibilità del comando

Le riflessioni svolte dalla Corte nella sentenza in commento, ed in particolare quelle relative allo stato di crisi in cui versava l'impresa dell'imputato, non sono state tenute nella debita considerazione dal giudice di merito; discende da ciò la condivisibile conclusione assunta dal supremo Collegio di annullamento della sentenza della Corte territoriale, con rinvio ad altra sezione della Corte di Appello per un nuovo esame.

Rileva, infatti, la Corte come i giudici di merito con una «una motivazione del tutto insufficiente», ed in quanto tale censurabile in sede di legittimità, non abbiano adeguatamente valutato l'allegazione difensiva dell'imputato. Non sono stati presi in considerazione, e neppure smentiti, ad esempio, gli sforzi del ricorrente (come l'accensione di mutui con garanzia su propri immobili) per reperire la necessaria liquidità e per far fronte al debito verso l'Istituto. Nel gravame di merito – circostanza non valutata dai giudici di merito – si afferma che la società del ricorrente non sarebbe stata investita da una semplice carenza di liquidità, ma da una gravissima crisi economica e finanziaria, dovuta, per un verso, ad una drastica riduzione del fatturato e, per altro verso, agli importanti oneri finanziari che la stessa avrebbe dovuto comunque fronteggiare per l'acquisto di macchinari e relativi finanziamenti. Tutto ciò avrebbe posto l'imputato nell'impossibilità di adempiere l'obbligazione contributiva. L'insufficiente esame svolto dalla Corte territoriale è stato di non aver compiutamente vagliato la reale situazione economica e, conseguentemente, di

²² Sulla previsione della sanzione penale a corredo della fattispecie incriminatrice in tema di omesso versamento di ritenute previdenziali ed assistenziali posta principalmente a presidio del patrimonio per l'ente previdenziale, cfr. L'INSALATA, *Omesso versamento*, cit., 582; più in generale con riferimento agli artt. 10-bis e 10-ter d. lgs. n. 74/2000, di tutela rafforzata nell'interesse dello Stato alla percezione dei tributi cfr. FORTE, *I reati in materia di dichiarazione infedele e le fattispecie minori*, in *Corso di diritto penale dell'impresa*, a cura di A. Manna, 2, Padova 2018, 547 ss. e 552 ss.; sul bene giuridico tutelato nei reati tributari, recentemente, v. SALCUNI, *I reati tributari. Considerazioni generali*, *ivi*, 455 ss.

²³ Cass., Sez. III, 7 febbraio 2014, n. 5905, con nota di STEFANELLI, *L'efficacia esimente della crisi di liquidità dell'impresa approda in Cassazione*, in *www.diritto.it*; Cass., Sez. III, 6 novembre 2013, Saibene, in *Mass. Uff.*, n. 258595.

non aver valutato l'effettiva 'capacità' dell'imputato di adempiere gli obblighi previdenziali. Si tratta di elementi, conclude la Corte, che avrebbero potuto incidere quantomeno sul profilo psicologico della condotta e che potrebbero «rappresentare una "possibile soluzione" al reato invece negata dalla Corte di merito».

La sentenza in commento, seppur di mero rinvio, ha il pregio di indicare al giudice di merito precisi parametri da utilizzare per risolvere la questione.

Ed invero, la soluzione del caso passa necessariamente attraverso la verifica di alcuni punti: in primo luogo, va accertato lo stato di crisi economica in cui versava l'impresa; successivamente occorre valutare se tale crisi era addebitabile o meno all'imputato; infine se la crisi economica non poteva essere da questi altrimenti fronteggiata. Dalla sussistenza di tutti e tre i requisiti si perviene alla prima conclusione che l'imputato si trovava nell'oggettiva impossibilità di versare all'Istituto le trattenute previdenziali. Com'è stato puntualmente segnalato²⁴, si tratta di una prova soggetta ad una valutazione estremamente rigorosa, tuttavia non impossibile, che investe l'idoneità di varie possibili azioni riparatrici da effettuarsi in concreto, tenuto conto degli strumenti effettivamente a disposizione del contribuente e delle specifiche modalità con le quali la condizione di crisi economica si è manifestata. Occorre dimostrare che egli non aveva altre risorse a disposizione per adempiere gli obblighi fiscali, nonostante la tempestiva attivazione per procurarsele, ad esempio, attraverso ripetuti ma infruttuosi tentativi di ricorrere al credito bancario o al *factoring*, ovvero eseguendo i pagamenti dovuti subito dopo aver incassato le somme di cui era creditrice.

Una volta dato riscontro all'impossibilità per il soggetto obbligato al versamento delle ritenute previdenziali²⁵ la soluzione della questione discende coerentemente dalla valorizzazione di tale assunto. Il comportamento dell'imputato che certamente non può essere giustificato va sussunto nell'ambito delle scusanti; in questa categoria «vanno ricondotte quelle ipotesi

²⁴ CUOMO-MOLINO, *op. cit.*, 159 che richiamano Cass., Sez. III, 25 febbraio 2014, Allegrini, in *Mass. Uff.*, n. 13019; Id., Sez. III, 26 giugno 2014, Di Staso, *ivi*, n. 41689.

²⁵ Ed è ciò che si è verificato ad esempio con la dimostrazione da parte dell'imputato di aver dovuto fronteggiare una situazione di grave crisi dell'impresa, attribuibile alla precedente amministrazione (che aveva portato con sé una fortissima carenza di liquidità, la presenza di crediti per lo più inesigibili e di debiti particolarmente onerosi, tra l'altro essendo in corso accordi sindacali per la tutela dei lavoratori e un impegno di rientro rateale del debito verso l'Inps). Da qui la conseguente esclusione del dolo del delitto contestato o quanto meno di un ragionevole dubbio sulla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato cfr. Cass., Sez. III, 6 febbraio 2014, Garanzini, *cit.*, 161; nello stesso senso Cass., Sez. III, 6 febbraio 2014, n. 15176, in *www.dirittoegiustizia.it*, e relativa assoluzione ancorata all'inesigibilità della condotta alternativa rispetto a quella concretamente adottata dall'imputato.

di non punibilità, contenute nella parte speciale del codice, che appaiono informate al principio della non esigibilità della pretesa normativa²⁶. La scusante «o caso di esclusione della responsabilità penale»²⁷ elimina, appunto, la punibilità per mancanza di rimproverabilità, rispetto ad un fatto, che oggettivamente resta illecito perché non scriminabile in base al bilanciamento degli interessi²⁸.

In altri termini, la causa di giustificazione presuppone che i due interessi collidano reciprocamente, così che solo l'uno o l'altro può prevalere. Il compito delle cause di giustificazione è proprio quello di effettuare la regolazione socialmente giusta degli interessi in conflitto. La scusante presuppone, in primo luogo, che l'autore abbia agito in modo anti-giuridico, nel senso che non si possa richiamare ad un controinteresse riconosciuto dall'ordinamento.

Ruolo delle scusanti è, precisamente, quello di indicare i criteri in presenza dei quali «il diritto nega, sebbene l'azione risulti socialmente non corretta, la possibilità o la necessità politico-criminale di una punizione»²⁹. Le scusanti non hanno a che fare con ciò che è dovuto, bensì con la questione se una condotta socialmente non corretta può o deve essere punita in considerazioni delle particolari circostanze del caso³⁰; la contingenza in cui si è trovato l'autore ha determinato un'alterazione motivazionale, tale da rendere inesigibile dallo stesso un comportamento conforme alla norma giuridica³¹. L'idea della inesigibilità - «ovverosia della impossibilità, per il soggetto, di agire in modo conforme al precetto»³² è alla base della non punibilità delle azioni, commesse in una situazione di necessità (come quella del caso di specie), rispetto alle quali non appaia però praticabile la logica della giustificazione connessa alla sostanziale prevalenza del bene che l'azione mira a proteggere rispetto a quello che viene sacrificato³³.

In questi casi, l'ordinamento non fa che prendere atto dei limiti di esigibilità della pretesa normativa che, altrimenti, andrebbe incontro ad una sistematica inosservanza³⁴; nelle esimenti “governate dal principio di inesigibilità la rinun-

²⁶ Così C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale. Parte generale*, 5, Torino, 2017, 386.

²⁷ ROXIN, *Antigiuridicità e cause di giustificazione. Problemi di teoria dell'illecito penale*, a cura di S. Moccia, Napoli, 1996, 90.

²⁸ MANTOVANI, *Diritto penale*, 10, Padova, 2017, 359.

²⁹ In tal senso cfr. ROXIN, *Antigiuridicità*, cit., 90.

³⁰ ROXIN, *op. cit.*, 91.

³¹ VENAFRO, *Scusanti*, Torino 2002, 11.

³² Così MANNA, *Corso di diritto penale. Parte generale*, 4, Padova 2017, 442; per un inquadramento di ordine generale cfr. le ampie riflessioni svolte da FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990, *passim*.

³³ C. FIORE-S. FIORE, *op. cit.*, 387.

³⁴ Si prenda ad esempio il caso dell'art. 384 c.p. che rende non perseguibili i reati contro

cia all'applicazione della pena implicitamente riafferma la capacità di orientamento del diritto penale, poiché ci mostra che «la pretesa delle sue norme è modulata sul parametro delle concrete possibilità di obbedienza dei destinatari»³⁵.

MARIANGELA TELESCA

l'amministrazione della giustizia, se commessi al fine di salvare sé o un prossimo congiunto, da un grave ed inevitabile nocimento nella libertà o nell'onore. E' evidente, come in questa ipotesi, «prevalga la mozione degli effetti, oppure il *nemo tenetur se detegere*, rispetto all'osservanza del precetto penale, che infatti non può dirsi "esigibile"», cfr. MANNA, *Corso di diritto penale*, cit., 442.

³⁵ C. FIORE-S. FIORE, *op. cit.*, 387; SANTAMARIA, *Lineamenti di una dottrina delle esimenti*, Napoli, 1961, 282.