



5 1 4 3 6 / 1 4

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
TERZA SEZIONE PENALE

UDIENZA CAMERA DI  
CONSIGLIO  
DEL 19/11/2014

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SAVERIO FELICE MANNINO

Dott. MARIPIA GAETANA SAVINO

Dott. LUCA RAMACCI

Dott. ALESSIO SCARCELLA

Dott. ALESSANDRO MARIA ANDRONIO

- Presidente - SENTENZA  
N. 3446/2014

- Consigliere -

- Rel. Consigliere - REGISTRO GENERALE  
N. 26648/2014

- Consigliere -

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

PROCURATORE DELLA REPUBBLICA PRESSO IL TRIBUNALE  
DI SASSARI  
nei confronti di:

IL CASO.it

IL 25/11/1966

avverso l'ordinanza n. 23/2014 TRIB. LIBERTA' di SASSARI, del  
07/04/2014

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. LUCA RAMACCI;  
lette/sentite le conclusioni del PG Dott. *V. D'Antonio*  
*amuldomano de viti*

Udit i difensor Avv.;

[Redacted]

## RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale di Sassari, con ordinanza del 7.4.2014, ha revocato, in accoglimento del proposto riesame, l'ordinanza del Giudice per le indagini preliminari del medesimo Tribunale con la quale, in data 14.3.2014, era stato disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente - fino alla concorrenza della somma di euro 82.788,00 - in danno di ██████████, sottoposto ad indagini per il reato di omesso versamento, entro il termine per la presentazione della dichiarazione modello 770\10, per l'anno 2009, delle ritenute risultanti dalla certificazione dei sostituti di imposta.

Avverso tale pronuncia ricorre per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Sassari.

2. Con un unico motivo di ricorso deduce la violazione dell'art. 45 cod. pen., che i giudici del riesame avrebbero erroneamente applicato ritenendo che l'inadempimento fosse collegato alla mancata riscossione di crediti vantati dalla società dell'indagato nei confronti di terzi e che l'aver concordato con l'Agenzia delle Entrate un piano di rateizzazione dei dovuto a distanza di tre anni fosse indice di una condotta non realizzabile se non a discapito dei dipendenti.

Aggiunge che le conclusioni cui è giunto il Tribunale sarebbero in contrasto con i principi affermati dalla giurisprudenza di questa Corte, non adeguatamente considerata dal Tribunale e che la volontarietà della scelta di non effettuare i versamenti sarebbe chiaramente desumibile dai contenuti della memoria difensiva prodotta in sede di riesame ed allegata al ricorso, dalla quale emergerebbe anche che la rateizzazione del debito con l'Agenzia delle Entrate sarebbe avvenuta non spontaneamente, bensì a seguito di avviso bonario.

Insiste, pertanto, per l'accoglimento del ricorso.

3. In data 16.11.2014 la difesa dell'indagato ha depositato in cancelleria una memoria difensiva con la quale richiedeva il rigetto del ricorso.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato nei termini di seguito specificati.

Il reato in esame, come è noto, si consuma con il mancato versamento, per

un ammontare superiore ad euro cinquantamila, delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale.

La condotta comporta, sostanzialmente, la indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione e tale evenienza, come pure si è ricordato ritenendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della disposizione in esame per assertedo contrasto con l'art. 3 Cost. (Sez. III n. 10120, 11 marzo 2011), rende del tutto irrilevanti eventuali difficoltà economiche impreviste, o la circostanza che non sia stata rilasciata al sostituto alcuna certificazione o quella del rilascio di certificazione mendace.

Inoltre, quanto all'elemento soggettivo, questa Corte ha già avuto modo di affermare che il reato è punibile a titolo di dolo generico, richiedendo la mera consapevolezza della condotta omissiva (sez. III n. 25875, 7 luglio 2010. V. anche SS.UU n.37425, 12 settembre 2013). La prova del dolo, secondo la citata pronuncia delle Sezioni Unite, è insita, in genere, nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi.

Sempre nella medesima decisione, le Sezioni Unite hanno posto in evidenza il collegamento intercorrente tra il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute e l'erogazione degli emolumenti ai collaboratori, con la conseguenza che, quando queste ultime vengono effettuate dal sostituto d'imposta, insorge a suo carico un obbligo di accantonamento delle somme dovute all'Erario e di organizzazione, su scala annuale, delle risorse disponibili, in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.

2. Ciò premesso, si osserva che il Tribunale, nel ritenere insussistente il *fumus* del reato ipotizzato, ha ritenuto configurabile, nella fattispecie, una causa di forza maggiore, individuata in una sopravvenuta illiquidità conseguente alla mancata riscossione di crediti vantati dall'indagato verso soggetti terzi e che la volontarietà della condotta omissiva attribuitagli sarebbe esclusa anche dall'accordo intervenuto con l'Agenzia delle Entrate.

Tale assunto, tuttavia, si pone in contrasto con i principi ripetutamente affermati da questa Corte che risultano anche, come pure evidenziato dal Pubblico Ministero ricorrente, non richiamati del tutto correttamente.

3. Va rilevato, in linea generale, come la forza maggiore sia individuabile in un evento di origine naturale o umana imprevedibile o, anche se preveduto, inevitabile.



Conseguentemente, essa non è invocabile nel caso in cui l'agente stesso si sia posto in condizioni di illegittimità, ponendo in essere una condotta non conforme alla legge o alle regole generali di prudenza e diligenza (v. ad es., Sez. IV n. 10823, 19 marzo 2010; Sez. IV n.5548, 19 novembre 2009 ed altre prec. e succ. conf.).

Inoltre incombe, su colui che invoca l'applicazione dell'esimente, un onere di allegazione di elementi precisi e specifici che consentano al giudice di verificare la sussistenza della forza maggiore o del caso fortuito (Cass. Sez. II n.20171, 10 maggio 2013).

4. Con specifico riferimento alla rilevanza, ai fini dell'applicabilità dell'art. 45 cod. pen., delle difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente, si è affermato che esse non possono essere ricondotte al concetto di forza maggiore, il quale, presupponendo la sussistenza di un fatto imponderabile, imprevedibile e imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, tanto da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non può conseguentemente ricollegarsi ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente medesimo (Sez. I n. 18402, 24 aprile 2013, citata anche dal ricorrente).

Tali principi sono stati enunciati anche in tema di omesso versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti e la questione è stata nuovamente affrontata dopo la pronuncia delle Sezioni Unite di cui si è detto in precedenza (SS.UU n.37425, 12 settembre 2013)

5. In particolare (Sez. III n. 20266, 15 maggio 2014), dopo aver richiamato le affermazioni del supremo organo nomofilattico ed i precedenti arresti di questa Sezione (Sez. III n. 15416, 4 febbraio 2014, non massimata; Sez. III n. 5467, 4 febbraio 2014; Sez. III n. 37528, 13 settembre 2013) sono state ritenute non rilevanti, ai fini dell'applicabilità della forza maggiore o dello stato di necessità, le diverse ipotesi in cui si ritenga di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti per evitare licenziamenti, si sia dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società, ovvero si sia verificata la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, spesso nei confronti dello Stato (V. anche, in tema di crisi di liquidità, Sez. III n. 39880, 26 settembre 2014 non massimata; Sez. III n. 30595, 11 luglio 2014, non massimata; Sez. III n. 28549, 3 luglio 2014, non massimata; Sez. III n. 24341, 10 giugno 2014; Sez. III 23532, 5 giugno 2014; Sez. III 23531, 5 giugno 2014; Sez. III n. 28459, 29 maggio 2014, Sez. III n.19426, 12 maggio 2014, Sez. III n. 13019, 20 marzo 2014 non massimate).

Si rilevava, inoltre, che tale orientamento non si pone in contrasto con altre decisioni (Sez. III n. 10813, 6 marzo 2014, non massimata; Sez. III n. 5467, 4



febbraio 2014. V. anche Sez. III n. 3124, 23 gennaio 2014) nelle quali si ammette la possibilità, in astratto, di 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, a condizione, però, che l'imputato dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse, inoltre, non avrebbero potuto essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale.

6. Da tali principi non si discosta neppure la sentenza che il Tribunale menziona a sostegno della propria decisione (Sez. III n. 5905, 7 febbraio 2014).

Tale pronuncia, dopo ampi richiami ai principi giurisprudenziali elaborati in materia di forza maggiore, evidenzia che anche con riferimento al reato di cui all'articolo 10-bis d.lgs. 74/2000 non può escludersi in assoluto che la omissione dei versamenti possa derivare in toto *«da una causa di forza maggiore, la quale, tenuto conto della conformazione del reato, ragionevolmente può anche configurarsi, a seconda dei casi concreti, in una impreveduta e imprevedibile indisponibilità del necessario denaro non correlata in alcun modo alla condotta gestionale dell'imprenditore»*.

Riguardo all'elemento soggettivo si osserva, poi, che *«...pur non avendo l'imputato onere probatorio, si esige il suo adempimento di uno specifico onere allegatorio qualora eserciti il suo diritto di difesa adducendo la carenza dell'elemento soggettivo. Invero, non essendo possibile dimostrare un elemento negativo se non è convertibile in specifici elementi positivi da cui desumerlo (e quindi la dimostrazione dell'assenza del dolo direttamente quale prova negativa sarebbe probatio diabolica) in un caso del genere l'imputato ha onere di allegare indicando all'ufficio gli elementi necessari all'accertamento di fatti ignoti che siano idonei, ove riscontrati, a volgere il giudizio in suo favore (così, da ultimo Cass. sez. II, 7 febbraio 2013 n. 20171 e prec. conformi)»*.

La decisione in esame, tuttavia, non manca di ricordare come la configurabilità della forza maggiore sia correlata ad ipotesi in cui la causa della condotta criminosa non sia attribuibile a chi materialmente la pone in essere e, data tale necessaria premessa, non esclude la possibilità, in astratto, che ciò possa avvenire anche per contingenti difficoltà economiche opportunamente documentate.

Le conclusioni cui giunge la citata sentenza sono, dunque, del tutto coincidenti con le altre decisioni in precedenza menzionate, i cui contenuti sono pienamente condivisi dal Collegio.



7. Ciò posto, pare evidente che **il mero verificarsi di una situazione di crisi finanziaria non comporta automaticamente la sussistenza di una condizione riconducibile a quella contemplata dall'art. 45 cod. pen., assumendo rilevanza le cause e la tempistica di una tale evenienza, nonché le scelte in concreto operate dal soggetto agente.**

8. A tale proposito paiono pienamente pertinenti le osservazioni formulate dal Pubblico Ministero ricorrente, laddove osserva che l'inadempimento dei propri debitori è un'eventualità insita nel rischio di impresa, così come la utilizzazione degli importi relativi alle ritenute per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale o il pagamento delle retribuzioni dei dipendenti costituisce una deliberata scelta dell'imprenditore.

Nondimeno, assume rilievo anche l'imprevedibilità della crisi finanziaria, a differenza di ciò che avverrebbe se la mancanza di liquidità fosse nota all'imprenditore, difettando così un necessario presupposto per la configurabilità della forza maggiore.

Si tratta, dunque, di dati fattuali non indifferenti ai fini della valutazione sulla sussistenza in concreto di una ipotesi di forza maggiore, valutazione che, nella fattispecie, il Tribunale non ha effettuato.

9. I giudici del riesame, invero, tenendo conto delle condizioni di difficoltà dell'impresa conseguenti alla mancata riscossione di crediti, danno pacificamente atto del fatto che, a fronte di tale situazione, l'indagato aveva «*privilegiato la scelta*» di corrispondere le retribuzioni ai propri dipendenti, circostanza che, come rileva il ricorrente, lo stesso indagato aveva esplicitato negli stessi termini in una memoria difensiva prodotta in sede di riesame. Nella stessa memoria, osserva sempre il P.M. ricorrente, si afferma testualmente che l'accordo con l'Agenzia delle Entrate era avvenuto «*in adesione all'avviso bonario*» allegato in copia (analoghe considerazioni vengono svolte nella memoria difensiva depositata il 16.11.2014).

Tali evenienze non consentivano, dunque, di porre in diretta correlazione la crisi finanziaria con l'impossibilità, determinata da forza maggiore, di effettuare o dovuti versamenti, ostando, come si è detto, all'applicazione dell'art. 45 cod. pen., né permettevano di escludere comunque la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato.

10. Vanno conseguentemente ribaditi i principi dianzi ricordati, annullando l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Sassari, che ad essi dovrà attenersi procedendo ad un nuovo esame della vicenda sottoposta al suo



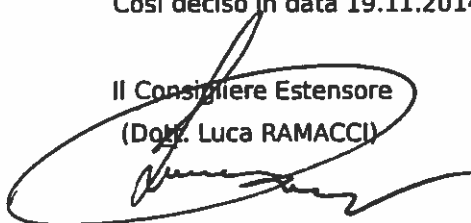
giudizio.

**P.Q.M.**

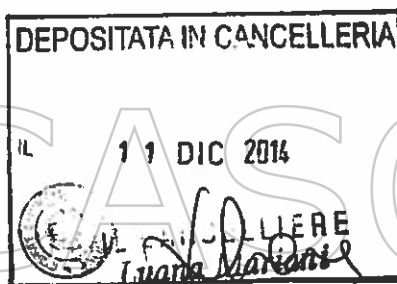
Annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Sassari in diversa  
composizione.

Così deciso in data 19.11.2014

Il Consigliere Estensore  
(Dott. Luca RAMACCI)



Il Presidente  
(Dott. Saverio F. MANNINO)



IL CASO.it