

L'illiquidità quale causa di esclusione dell'elemento soggettivo

Lorenzo Magnarelli

In esito al primo grado del processo di merito, celebrato dinanzi al Tribunale di Latina, l'imputato in ordine alla seguente ipotesi «a) art. 10-bis D.Lgs. 74/2000 perché, quale amministratore unico della SPA I.CO.M., pur avendo operato nell'esercizio 2005 le prescritte ritenute alla fonte nei confronti dei lavoratori dipendenti, ometteva il versamento delle dovute somme per un ammontare complessivo di euro 184.783,00; b) art. 10-ter D. Lgs. 74/2000, perché, nella predetta qualità, non versava l'IVA relativa all'anno 2005 per un ammontare complessivo di euro 314.397,00». Cisterna di Latina Ottobre 2006", è stato prosciolto poiché il fatto non costituisce reato.

1. Abbiamo comunicato al Giudicante tale soluzione del caso mediante la prospettazione di una tesi veicolata dalla prova diretta costituita dalle dichiarazioni dell'imputato, recuperate ex art. 513 c.p.p., nonché mediante una consulenza tecnica, articolata nella dinamica processuale mediante l'assunzione della testimonianza del consulente tecnico e l'acquisizione della nota scritta dallo stesso redatta.

In particolare, quindi, abbiamo provato che la condotta dell'imputato non è stata orientata dall'elemento soggettivo necessario ad integrare i tipi legali in ipotesi d'accusa.

L'imputato non ha voluto non versare le somme indicate nel capo di imputazione.

L'imputato, diversamente, non ha potuto versare tali somme poiché la Società dallo stesso rappresentata, nel momento in cui era necessario effettuare tali versamenti, stava subendo una crisi di liquidità.

Crisi di liquidità sopravvenuta e rilevante tra il momento in cui sono state calcolate le ritenute ed è stata dichiarata l'I.V.A ed il momento in cui dovevano essere versati i relativi importi.

I risvolti giuridici di tale assenza di liquidità hanno evidenziato la carenza dell'elemento soggettivo dei tipi legali in ipotesi d'accusa.

Carenza che, quindi, è stata provata mediante la prova diretta suindicata.

Tale prova, infatti, ha attribuito il giusto significato ad una sopravvenuta ed obiettiva condizione di impossibilità di adempiere al momento della scadenza dei termini posti dalla norma penale alla condotta doverosa: il 30 settembre 2006 in ordine al versamento delle ritenute certificate durante il 2005 ex art. 10-bis D.Lgs. 74/2000 ed il 27 dicembre 2006 in ordine al versamento dell'I.V.A dichiarata durante il 2005 ex art. 10-ter D.Lgs. 74/2000.

Tale sopravvenuta ed obiettiva condizione di impossibilità si è posta, quindi, come fattore di determinazione di una opzione comportamentale obbligata, ossia, la forza maggiore, oppure, come causa di esclusione del rimprovero doloso o, in ulteriore subordine, come prova della mera colpa.

2. Nel caso di specie, la condizione di impossibilità è sopravvenuta sia rispetto al momento della certificazione delle ritenute che rispetto al momento della dichiarazione dell'I.V.A.

Pertanto, la condotta dell'imputato non è stata orientata dall'elemento soggettivo chiesto dai tipi legali *ex art. 10-bis e 10-ter D.Lgs 74/200*, poiché carente del solo nesso psichico, oppure del dolo in tutta la propria estensione o, eventualmente, caratterizzata soltanto dalla presenza di mera colpa nella gestione delle risorse, comunque inidonea a costituire il veicolo dell'elemento soggettivo chiesto dai tipi legali suindicati.

Per tali ragioni, in ordine al caso di specie, i risvolti giuridici di tale sopravvenuta ed obiettiva condizione¹ di impossibilità ad adempiere hanno riguardato la questione del contenuto volitivo del dolo in ordine ai tipi legali in ipotesi di accusa.

Sul punto, abbiamo evidenziato i contributi sia della Dottrina che della Giurisprudenza.

Per quanto riguarda la Dottrina, pregevoli argomentazioni sono state svolte dal Grosso, dal Pagliaro, dal Padovani. (MARTINI, *Reati in Materia di Finanze e Tributi*, in *Trattato di diritto Penale*, diretto da Grosso, Padovani, Pagliaro, Torino, XVII, p. 78).

In particolare, tale Dottrina, ha svolto le proprie considerazioni partendo dalla trattazione di un tema rilevante per la Teoria Generale del Diritto Penale: il contenuto volitivo del dolo è costituito dall'innervarsi della volontà attraverso una definitiva e consapevole scelta contraria a quella che l'ordinamento ritiene doverosa.

In ordine ad un tipo legale veicolante una fattispecie omissiva, così come si è verificato per le due imputazioni del processo di cui qui si tratta, per verificare se sussista tale definitiva e consapevole scelta occorre analizzare i momenti che caratterizzano il relativo elemento oggettivo.

Rilevano, quindi, due momenti:

- il momento in cui vengono posti in essere i presupposti della condotta;
- il momento in cui è necessario tenere la condotta doverosa.

Ora, con riferimento ai due tipi legali in ipotesi di accusa, è stato agevole evidenziare tali due momenti.

Ed, infatti, per il tipo legale *ex art. 10-bis D.Lgs 74/2000*:

- 1) vi è un primo momento in cui vengono posti in essere i presupposti della condotta ed è costituito dal calcolo delle ritenute e dalla loro certificazione;
- 2) vi è il momento successivo, quello in cui è necessario tenere la condotta doverosa, ossia, quello in cui è necessario effettuare il versamento delle ritenute calcolate e certificate.

Ed, inoltre, per il tipo legale *ex art. 10-ter D.Lgs 74/2000*:

- 1) vi è un primo momento in cui vengono posti in essere i presupposti della condotta ed è costituito dalla dichiarazione dell'I.V.A;
- 2) vi è il momento successivo, quello in cui è necessario tenere la condotta doverosa, ossia, quello in cui è necessario effettuare il versamento dell'I.V.A dichiarata.

Operata tale premessa, la Dottrina opera un successivo riferimento alla nota sentenza n. 1085/1988 della Corte Costituzionale.

Mediante tale sentenza la Corte Costituzionale ha risolto, proprio in punto di elemento soggettivo, i problemi circa i confini tra il furto comune ed il furto d'uso.

La Corte ha stabilito che se nel momento in cui vi è lo spossessamento l'agente ha volontà di restituire il bene di cui si impossessa e non vuole realizzare, quindi, una stabile appropriazione del bene mobile altrui, ma la mancata successiva restituzione si verifica a causa di una sopravvenuta ed obiettiva condizione che impedisce la restituzione, il soggetto non agisce con il dolo del furto comune, bensì con l'elemento soggettivo del meno grave furto d'uso.

Orbene, la Dottrina suindicata applica tale schema anche ai delitti *ex artt. 10-bis e 10-ter D.Lgs 74/2000*, proprio al fine di evincere la configurabilità per tali delitti dell'elemento soggettivo nel caso in cui al momento del versamento sopravviene una condizione obiettiva di impossibilità ad adempiere.

3. Si afferma che se al momento della effettuazione delle ritenute o nel momento della dichiarazione dell'I.V.A l'agente agisce rappresentandosi di poter versare tali ritenute o di poter versare tale I.V.A nel termine fissato, ma, successivamente, sopravviene una condizione obiettiva di impossibilità a versare tali ritenute o l'I.V.A, difetta nella condotta dell'agente l'elemento del dolo, poiché, tale condizione esclude o il nesso psichico, se dovuta a forza maggiore, o il dolo in tutta la propria estensione oppure, in subordine, configura una colpa nella gestione delle risorse che implica l'assenza delle stesse al momento del versamento dovuto che, comunque è inidonea a configurare l'elemento

soggettivo dei tipi legali *ex artt. 10-bis e 10-ter D.Lgs 74/2000*.

Quindi, dal momento che ciascuno degli elementi oggettivi veicolati da tali due tipi legali è caratterizzato da due momenti, come suindicato, al fine di verificare la sussistenza dell'elemento soggettivo sarà opportuno analizzare anche il primo di tali momenti, ossia, quello in cui vengono posti in essere i presupposti della condotta e non soltanto il secondo degli stessi, ossia, quello relativo all'esecuzione della condotta doverosa.

Pertanto, difetta l'elemento soggettivo se, nel primo momento, l'agente vuole adempiere ma, a causa di una condizione obiettiva di impossibilità ad adempiere sopravvenuta, nel secondo momento, lo stesso non adempie.

Orbene, tale dinamica è stata da noi riscontrata in ordine alla condotta dell'imputato in relazione alla ipotesi allo stesso attribuita.

Abbiamo evidenziato, infatti, come l'imputato nel momento in cui nella sua qualità ha operato la certificazione delle ritenute e la dichiarazione dell'I.V.A., ossia, durante l'anno 2005, sicuramente ha agito rappresentandosi di poter versare, dunque di voler versare, successivamente, tali ritenute e tale I.V.A. nei mesi di settembre e dicembre dell'anno 2006, ma successivamente al 2005 la Società dallo stesso rappresentata ha subito la condizione obiettiva di carenza di liquidità e, pertanto, nel 2006 lo stesso non ha potuto effettuare tali versamenti.

4. Pertanto, nel caso di specie, vi è stata la manifestazione di una obiettiva condizione di impossibilità ad adempiere, costituita dalla c.d. illiquidità, tra il momento dell'effettuazione delle ritenute e della dichiarazione dell'I.V.A. e quello dei relativi versamenti.

È mancato, quindi, nella condotta dell'imputato l'elemento soggettivo veicolato dai tipi legali *ex artt. 10-bis e 10-ter D.Lgs 74/2000*.

È stato da noi comunicato al Giudicante, quindi, che nel momento in cui l'imputato nella sua qualità ha operato la certificazione delle ritenute e la dichiarazione dell'I.V.A., ossia, durante l'anno 2005, sicuramente ha agito rappresentandosi di poter versare e, dunque, di volere versare, successivamente, tali ritenute e tale I.V.A. nei mesi di settembre e dicembre dell'anno 2006, ma successivamente al 2005 la Società dallo stesso rappresentata ha subito la condizione obiettiva di carenza di liquidità e, pertanto, nel 2006 lo stesso non ha potuto effettuare tali versamenti.

Ed, infatti, a causa di una crisi economica non evitabile che ha coinvolto il mercato e, quindi, anche il settore relativo alla società rappresentata dall'imputato, tale società si è trovata in gravi difficoltà economiche che hanno determinato una crisi di liquidità a carico della stessa, peraltro accentuate

anche dal comportamento degli istituti di credito con i quali la stessa era solita collaborare.

In tale contesto, costituito dai fattori irresistibili ed inevitabili suindicati, tale società poteva scegliere tra due alternative, ossia, chiudere gli stabilimenti con l'inevitabile licenziamento dei dipendenti oppure continuare a svolgere la propria attività nella disagiata situazione economica suindicata.

L'imputato, nella sua qualità, costretto ad adottare una decisione in ordine a tale scelta obbligata, ha deciso di continuare l'attività della società anche per salvaguardare gli interessi dei dipendenti di tale Società, nonché i relativi posti di lavoro.

Tale scelta, tuttavia, come su anticipato, si collocava in un contesto temporale, gli anni 2005 e 2006, con particolare riferimento agli ultimi quattro mesi dell'anno 2006, in cui tale società a causa della crisi economica suindicata, subiva una forte crisi di liquidità che rendeva impossibile alla stessa di versare gli importi relativi alle ritenute d'acconto certificate durante l'esercizio 2005, nonché rendeva impossibile alla stessa di versare gli importi relativi all'IVA dichiarata in relazione al medesimo esercizio.

L'imputato, quindi, per dare seguito alla propria scelta, di amministratore responsabile e sensibile anche agli interessi dei dipendenti, stante l'incidenza dei fattori irresistibili ed inevitabili derivanti da tale contesto e che lo obbligavano, è stato costretto ad impiegare la poca liquidità, di cui la società disponeva, per pagare, non con poche difficoltà, sia i dipendenti che i creditori strategici, utili, parimenti, per continuare lo svolgimento dell'attività aziendale.

L'imputato, pertanto, nella sua qualità di amministratore della società voleva effettuare il versamento, sia delle ritenute certificate durante l'anno 2005 che dell'IVA dichiarata in ordine al medesimo anno, ma non ha potuto agire in tal senso a causa dei fattori irresistibili ed inevitabili suindicati che, diversamente, lo hanno indotto a salvaguardare, non con poche difficoltà, gli interessi dei dipendenti della società per il tramite della tutela dell'attività aziendale svolta da tale società.

Preme evidenziare, inoltre, come le circostanze suindicate siano confermate dalla prova diretta da noi articolata.

Per tali ragioni, quindi, durante gli anni 2005 e 2006, con particolare riferimento al periodo compreso tra il 30.09.06 ed il 27.12.06, a causa di una inevitabile crisi del mercato accentuata dal comportamento degli istituti di credito di riferimento, la società, ha subito una crisi di liquidità che ha reso oggettivamente impossibile a quest'ultima di effettuare sia i versamenti delle somme afferenti alle ritenute di acconto certificate durante l'anno 2005 che i versamenti delle somme relative all'IVA dichiarata in ordine al medesimo anno.

In tale contesto, gli evidenti fattori irresistibili ed inevitabili suindicati hanno indotto l'Amministratore Unico della società, l'imputato, ad impiegare la poca liquidità esistente per salvaguardare, non con poche difficoltà, gli interessi dei dipendenti di Società per il tramite della tutela dell'attività aziendale svolta da tale Società, attuata anche mediante il pagamento dei creditori strategici, parimenti utili per continuare tale attività aziendale.

Nella situazione suindicata, quindi, tali evidenti fattori irresistibili ed inevitabili hanno reso impossibile all'Amministratore Unico della Società, l'imputato, di effettuare, in tale sua qualità, i versamenti sia delle somme afferenti alle ritenute di acconto certificate durante l'anno 2005 che delle somme relative all'IVA dichiarata in ordine al medesimo anno.

Pertanto, appare corretto sostenere che vi sono stati fattori irresistibili ed inevitabili, esterni all'imputato che hanno operato sulla condotta di quest'ultimo determinandola in modo esclusivo.

Orbene, sotto il profilo giuridico, tale situazione ha integrato sicuramente una ipotesi di forza maggiore rilevante, ex art. 45 c.p., in ordine alla condotta tenuta dall'imputato e, pertanto, idonea ad escludere in tale condotta la presenza dell'elemento psicologico richiesto dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter* D.lgs 274/00.

A tal riguardo, quindi, non può non essere evidenziato come vi sia stato un passaggio dal *welfare state* alla *welfare society*, ossia, ad una sussidiarietà sempre più diffusa e partecipata che rende difficile alle imprese la totale delega allo stato dell'impegno verso le parti più deboli.

Del resto, «*l'impresa non è più concepita esclusivamente come strumento per il conseguimento del profitto, ma anche "soggetto" di responsabilità sociali e morali, nell'ottica di una "governance" allargata che include nel "capitale" da gestire con appropriati strumenti anche quello umano, culturale, relazionale*». (M.A., *La Torre, Questioni di etica d'impresa, oltre l'homo oeconomicus*, p. 1, Torini, 2009).

È questa la c.d. responsabilità sociale dell'impresa costituita anche dalle relazioni con i dipendenti, le questioni di sicurezza, di salute, nonché, in generale, ciò che riguarda il capitale umano, tanto da "*andare al di là degli obblighi giuridici*". (M.A., *La Torre, Questioni di etica d'impresa, oltre l'homo oeconomicus*, cit. p. 19).

Ciò in quanto, durante lo svolgimento dell'attività di impresa, vi sono molti esempi di condotte che risultano ad un tempo illegali ed immorali, ma vi sono anche condotte legalmente non sanzionabili che pure ricadono sotto una valutazione di moralità. (M.A. La Torre, *Questioni di etica d'impresa, oltre l'homo oeconomicus*, pag. 20, Giuffrè Editore, 2009)

È del tutto evidente come, in tali termini, la questione sia particolarmente delicata e rilevante anche in considerazione del fatto che chi agisce in ambito economico è chiamato sempre a scegliere dove poter allocare mezzi scarsi tra fini alternativi.

Proprio in tale ambito, allora, diventa sempre più frequente per chi è chiamato ad operare tali scelte porsi l'interrogativo kantiano "che cosa devo fare?".

Pertanto, chi è chiamato a scegliere per l'impresa è consapevole del fatto che quest'ultima detiene una responsabilità sociale ma non è un soggetto morale ed, inoltre, è consapevole del fatto che l'operato dell'impresa può essere giudicato da una prospettiva morale.

Operate tali precisazioni, quindi, in ambito di impresa, l'agente modello, sub specie amministratore modello, si caratterizza in quanto è consapevole che, nell'attuale periodo storico, è rappresentante di una welfare society che gli impone di sostituirsi allo Stato per tutelare le classi più deboli, tra le quali, quelle costituite dai propri dipendenti, essendo l'impresa dallo stesso amministrata soggetto titolare anche di responsabilità sociali e morali che possono indurre il compimento di scelte che vanno al di là di obblighi giuridici pur essendo moralmente apprezzabili.

Rapportando tale agente modello al caso di specie, appare corretto sostenere che lo stesso sicuramente non poteva osservare gli obblighi imposti dagli artt. 10-bis e 10-ter D.lgs 74/2000, tutelando, contemporaneamente, i posti di lavoro dei relativi dipendenti anche per il tramite del mantenimento dell'attività aziendale, in costanza di una crisi economica inevitabile comportante una profonda crisi di liquidità alla società dallo stesso amministrata.

Tale agente modello nel caso di specie avrebbe dovuto operare una scelta, intrisa di responsabilità sociale, trascendente gli obblighi giuridici e sicuramente avrebbe impiegato la esigua liquidità a sua disposizione per salvare i suoi dipendenti, anche per il tramite del mantenimento dell'attività di impresa.

Proprio così come ha fatto l'imputato nella sua qualità di Amministratore Unico della Società mediante un comportamento *«dettato dalla logica dell'amministratore che tenta di salvare l'azienda»* completamente diverso da un *“comportamento distorsivo o criminoso atto ad omettere sia il versamento dell'IIVA che delle ritenute certificate, le quali sono state regolarmente iscritte tra i debiti nei bilanci relativi»*.

Per tali ragioni, quindi, abbiamo sostenuto che nel caso di specie l'ipotesi di forza maggiore suindicata ha reso inesigibile dall'imputato il comportamento conforme ai precetti penali provvisoriamente addebitati allo stesso e lo ha indotto, quindi, ad una omissione che, proprio per l'incidenza di tale forza

maggiore, è carente dell'elemento psicologico, sub specie nesso psichico, richiesto da tali precetti penali, ossia, dagli artt. 10-bis e 10-ter D.lgs 274/00.

In subordine, da parte nostra, è stato corretto sostenere come difettava il dolo anche nella forma eventuale, poiché sia al momento della certificazione delle ritenute che al momento della dichiarazione dell'I.V.A l'imputato voleva effettuare il futuro versamento.

In ulteriore subordine, era ipotizzabile nei confronti dell'imputato un rimprovero di mera colpa, poiché, eventualmente le risorse economiche non sono state gestite in modo funzionale a consentire il versamento stante una crisi di liquidità.

Nella condotta dell'imputato, quindi, è mancato l'elemento soggettivo chiesto dai tipi legali ex artt. 10-bis e 10-ter D.lgs 74/2000.

Nell'attualità processuale, quindi, Il fatto non costituisce reato.

Ed, infatti, *«il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato, e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto): volontarietà che nel caso di specie non sussiste, causa la crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare l'imputato; crisi che lo ha posto in una condizione di "illiquidità" che nel caso di specie lo rende non perseguibile penalmente»* (GUP presso il Tribunale di Firenze, Dott.ssa Paola Belsito, sentenza dep. in data 10 agosto 12).

Tale massima, relativa ad un caso analogo a quello di cui qui si tratta, anche se trattato da un GUP e non da un Tribunale, fotografa perfettamente le lacune emergenti anche dal tessuto dell'ipotesi formulata dal Pubblico Ministero nel processo relativo al caso al quale si opera il riferimento ed al quale ci siamo dedicati.

Ed, infatti, in tale processo il Pubblico Ministero non ha fornito la prova dell'esistenza dell'elemento soggettivo.

Ed, ancora, in tale processo, il Pubblico Ministero ha ipotizzato un illecito penale tributario ma è riuscito a provare soltanto l'esistenza di un mero illecito tributario.

Ora, così come è anche precisato nella massima suindicata ed è stato da noi precisato nel processo relativo al caso di cui qui si tratta, proprio in punto di elemento soggettivo vi è una netta differenza tra illecito tributario mero ed illecito penale tributario.

L'illecito tributario mero è integrato dalla semplice "volontarietà" della condotta, a prescindere, quindi, dal dolo e dalla colpa.

L'illecito penale tributario, diversamente, postula anche il dolo caratterizzato da previsione e volontà.

In ordine al caso di specie il Pubblico Ministero non ha fornito, in alcun modo, prova dell'esistenza del dolo.

Infatti, il Pubblico Ministero non ha provato che nel momento in cui sono state operate le certificazioni delle ritenute ed è stata dichiarata l'I.V.A. l'imputato già si era rappresentato di non effettuare il relativi versamenti.

Il Pubblico Ministero, diversamente, ha provato soltanto che non vi è stato il versamento nel termine: ha provato soltanto un illecito tributario mero.

Ciò non è sufficiente per perseguire in sede penale nessuno, neppure, l'imputato.

Ed, infatti, tale insufficienza, così come è stato da noi evidenziato durante il processo relativo al caso di cui qui si tratta, è stata recentemente evidenziata con particolare riferimento al tipo legale *ex art. 10-bis D.Lgs. 74/2000* mediante l'enucleazione di un principio che rileva sicuramente anche in ordine al tipo legale *ex art. 10-ter D.Lgs. 74/2000* «*Ai fini della sussistenza del reato di omesso pagamento di ritenute certificate, non può desumersi il dolo, nemmeno nella forma eventuale, soltanto dal mancato pagamento tempestivo delle ritenute senza che sia addotta altra circostanza idonea a fornire autonoma prova della sua sussistenza*» (Tribunale di Milano, ufficio G.I.P., 19 settembre 2012, Giud. Domanico)

Pertanto, in ordine all'ipotesi accusatoria, formulata nel caso di specie, comunque, mancava la prova che il fatto costituisce reato.

Quindi, alla luce delle considerazioni sin qui svolte abbiamo chiesto il proscioglimento dell'imputato con sentenza di assoluzione, *ex art. 530, co. 1, c.p.p.* poiché il fatto non costituisce reato.

In subordine, abbiamo chiesto il proscioglimento dell'imputato con sentenza di assoluzione, *ex art. 530, co. 2, c.p.p.* poiché manca, è insufficiente o è contraddittoria o, comunque inidonea a superare il limite del ragionevole dubbio, la prova che il fatto costituisce reato.

Il Tribunale di Latina ha prosciolto l'imputato poiché il fatto non costituisce reato.

La prima volta, quindi, che in Italia la tesi suindicata è stata accolta da un Giudice nell'ambito di un processo ordinario.