

La Cassazione conferma la (tendenziale) irrilevanza dell'impossibilità ad adempiere rispetto alla consumazione del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali
di Alfio Valsecchi

Nota a Cass., Sez. III, 12.2.2015 (dep. 18.3.2015), n. 11353, Pres. Teresi, Est. Amoresano, Ric. P.G.

1. Con la pronuncia in esame, la Suprema Corte torna ad affrontare il caso di un imprenditore accusato del reato di **omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali** (art. 2, co. 1 *bis*, d.l. 463/83, conv. in l. 638/83) per omissioni (per importi di poco superiori ai quattromila euro) che si riferivano a un periodo in cui l'azienda, di cui l'imputato era amministratore unico, stava attraversando una **grave crisi finanziaria** che, di lì a poco, avrebbe condotto alla cessazione dell'attività e alla messa in liquidazione della società.

Il giudice di primo grado aveva assolto l'imputato per mancanza dell'elemento soggettivo del reato, ritenendo incompatibile col dolo dell'omesso versamento l'aver l'imputato effettuato ogni sforzo per pagare prioritariamente i dipendenti e sanare, per quanto possibile, le omissioni nei confronti dell'Inps.

Contro la decisione assolutoria, il **Procuratore generale aveva proposto ricorso**, lamentando inosservanza o erronea applicazione della norma incriminatrice del reato contestato, laddove **il giudice di *prime cure* non aveva ritenuto sufficiente all'integrazione del dolo generico richiesto dalla fattispecie la coscienza e volontà dell'omesso versamento delle ritenute** e aveva valorizzato a favore dell'imputato le circostanze, giuridicamente irrilevanti, della grave crisi dell'azienda e della scelta di destinare quanto rimaneva nelle casse della società al pagamento degli stipendi dei dipendenti prima che all'adempimento del debito nei confronti dell'Inps.

La Cassazione, ritenuto fondato il ricorso, ha annullato con rinvio la sentenza assolutoria.

2. La decisione della Suprema Corte conferma un **orientamento ormai ampiamente consolidato** presso la giurisprudenza di legittimità, che esclude, salvi casi del tutto eccezionali, la rilevanza "scusante" dello stato di insolvenza del contribuente in caso di omesso versamento delle ritenute previdenziali.

Rileva la Corte, al riguardo, che la legge, attribuendo al datore di lavoro il compito di detrarre dalle retribuzioni dovute ai dipendenti l'importo delle ritenute previdenziali e assistenziali, e di corrisponderlo all'erario quale sostituto del soggetto obbligato, determina il **contestuale insorgere in capo al datore di lavoro, per lo stesso titolo, dell'obbligo di versamento delle ritenute e dell'obbligo di corresponsione dello stipendio, di cui le ritenute stesse sono parte.**

La Corte esclude, pertanto, che, come avvenuto nel caso di specie, **il datore di lavoro possa legittimamente decidere di dare la precedenza al pagamento degli stipendi** rispetto al pagamento del debito verso l'Inps, per poi invocare a propria discolta l'impossibilità di adempiere per mancanza della necessaria liquidità. Onere del datore di lavoro, infatti, statuisce la Corte, è proprio quello di "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 medesime". Ancora, precisa la Corte, richiamando un proprio precedente, pur di adempiere all'obbligo di versare quanto dovuto all'Inps, il datore di lavoro può anche essere tenuto a rinunciare a pagare i compensi dei lavoratori nel loro intero ammontare (Cass., 15.2.1996, n. 141, P.).

Se il datore di lavoro non si premura di accantonare le ritenute in vista del successivo versamento, l'omesso versamento deve intendersi senz'altro coperto dal dolo generico richiesto dalla fattispecie. Anzi - conclude la Corte - "a fronte della contestualità e della indefettibilità del sorgere dell'obbligazione di versamento con il fatto stesso del pagamento della retribuzione, manca ogni presupposto per invocare l'impossibilità di adempiere l'obbligazione, **dovendo la punibilità della condotta 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".

L'unico caso in cui **può darsi escluso il dolo dell'omesso versamento** - statuisce il Supremo Collegio, richiamando una propria precedente pronuncia dello scorso anno (Cass., 8.1.2014, n. 3663, D.) - si ha **quando l'importo non versato all'Inps sia modesto, ovvero le inadempienze siano discontinue o episodiche**. Sul punto, non si legge altro nella sentenza. Qualche spunto in più lo offrono, invece, il precedente ricordato dalla Corte e, ancor più, **Cass., 15.9.2012, n. 40365, B**. In quest'ultimo caso, infatti, la Corte aveva confermato la decisione assolutoria del giudice del merito, motivata in punto di assenza del dolo dell'omesso versamento delle ritenute previdenziali, rilevando che, se pure "da una parte non rileva la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di difficoltà economica e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti, d'altra parte però la mera mancanza di diligenza nell'adempimento degli obblighi contributivi e la colposa discontinuità, o mancanza di costante puntualità, nei versamenti periodici all'istituto previdenziale, non integrano la fattispecie del dolo generico". **In quell'occasione, dunque, la Corte, senza discostarsi dall'orientamento consolidato secondo cui le difficoltà economiche non escludono di per sé il dolo dell'omesso versamento, aveva anche riconosciuto come possano darsi casi in cui il mancato versamento di quanto dovuto all'Inps sia da attribuirsi a colpa e non a dolo del datore di lavoro**, e che è compito del giudice del merito, "esaminando le peculiarità del caso di specie, quali in ipotesi l'importo contenuto delle somme non versate o l'episodicità delle inadempienze", eventualmente "pervenire al convincimento della mancanza dell'elemento soggettivo del dolo generico, attribuendo la condotta inadempiente a comportamento colposo, sanzionato in sede civile".

3. L'affermazione della normale **irrilevanza**, rispetto alla consumazione del reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali, **dell'impossibilità ad adempiere** all'obbligo nei confronti dell'Inps a causa della situazione di grave crisi economica e finanziaria dell'azienda è **principio di diritto ormai ampiamente consolidato** presso la Suprema Corte. **Altrettanto costante** è l'affermazione dell'**irrilevanza giuridica della scelta del datore di lavoro di privilegiare il pagamento degli stipendi rispetto al versamento delle ritenute**. Si tratta di affermazioni di principio in larga parte condivisibili. Come correttamente rammenta la Corte nella sentenza, infatti, l'obbligo di corrispondere ai lavoratori lo stipendio e l'obbligo di versare le ritenute all'Inps nascono contemporaneamente e si fondano sul medesimo titolo, sicché non v'è ragione (giuridica, beninteso, non potendo darsi rilevanza in questa sede a pur commendevoli ragioni 'sociali') che legittimi il datore di lavoro a preferire gli uni all'altra. Si potrebbe, anzi, aggiungere che il fatto che sia prevista la tutela penale solo per l'obbligo di versamento delle ritenute è sintomatico della prevalenza attribuita dal nostro ordinamento agli obblighi previdenziali e assistenziali rispetto agli obblighi contrattuali che legano datore di lavoro e dipendenti; dunque, come pure affermato dal Supremo Collegio nel caso in esame, il datore di lavoro, in presenza di risorse limitate, dovrebbe provvedere prima al versamento delle ritenute e, solo in un secondo momento, al pagamento degli stipendi, anche se ciò dovesse comportare l'impossibilità di pagare per intero i compensi spettanti ai lavoratori.

Il principio dell'irrilevanza dell'impossibilità ad adempiere per mancanza di liquidità dovrebbe, tuttavia, **soffrire un limite nel caso** (diverso da quello di specie, stando a quanto è dato evincere dalla sintetica ricostruzione in fatto della sentenza) **in cui il datore di lavoro, anche rinunciando completamente a versare gli stipendi dovuti, non abbia comunque riserve sufficienti a far fronte agli obblighi contributivi**. Tale situazione può verificarsi in quanto l'ammontare delle ritenute da versare è calcolato *non* sulla retribuzione effettivamente corrisposta (principio di cassa), bensì sulla retribuzione *maturata* nel periodo di riferimento (principio di competenza, ex art. 6, co. 1, d.lgs. 314/97), la quale tra l'altro "non può essere inferiore all'importo delle retribuzioni stabilito da leggi, regolamenti, contratti collettivi, stipulati dalle organizzazioni sindacali più rappresentative su base nazionale, ovvero da accordi collettivi o contratti individuali, qualora ne derivi una retribuzione di importo superiore a quello previsto dal contratto collettivo" (art. 1, d.l. 338/89, conv.

in l. 389/89). Ebbene, potrebbe allora darsi il caso di un datore di lavoro che, da un certo momento in poi, trovandosi a dover affrontare una grave crisi che abbia gradualmente eroso tutte le riserve diligentemente accumulate in precedenza, anche rinunciando a pagare i suoi diversi creditori, ivi compresi i propri dipendenti, versi nell'oggettiva impossibilità di adempiere all'obbligo di versare le ritenute previdenziali maturate dai lavoratori. Crediamo che una situazione di questo tipo cada al di fuori della portata applicativa della fattispecie *dolosa* in esame, non essendo l'impossibilità ad adempiere il frutto di una libera scelta del datore di lavoro, com'è al contrario accaduto nel caso di specie oggetto della decisione in commento, dove il datore di lavoro ha *scelto* di destinare le riserve rimanenti al pagamento degli stipendi, anziché al pagamento delle ritenute.

Non è del tutto chiara, invece, la portata applicativa del principio espresso nelle conclusioni della sentenza (oltre che in due precedenti decisioni della Suprema Corte, ricordate sopra) **secondo cui il dolo del reato sarebbe escluso nei casi di debito esiguo o di saltuarietà delle omissioni**, dal momento che, in tali casi, l'omissione sarebbe imputabile a negligenza del datore di lavoro. Oltre a essere l'"esiguità" e la "saltuarietà" concetti vaghi (basti pensare che nel caso di specie, oggetto della sentenza in commento, il debito di poco superiore ai quattromila euro non è stato giudicato "esiguo" dal giudice del merito, mentre nel ricordato precedente del 2012 la Corte aveva confermato la sentenza di non luogo a procedere del Gup motivata proprio in punto di esiguità di un debito di ca. tremila euro), sono al contempo caratteristiche che non paiono idonee a escludere il dolo dell'omesso versamento delle ritenute (al più potrebbero rilevare nel senso dell'esclusione del fatto tipico del reato per *inoffensività* della condotta; sul punto, v. [Trib. Aosta, 7.11.2014, G.F., in questa Rivista, con nota di Giudici, Omesso versamento di contributi previdenziali e inoffensività del fatto: dai giudici di merito una prima risposta alle sollecitazioni della Corte costituzionale](#)). Seguendo l'impostazione della Corte (e della giurisprudenza maggioritaria), infatti, se deve ritenersi che il datore di lavoro, finché dispone di fondi di cassa, deve prima di tutto preoccuparsi di creare delle riserve per i versamenti futuri delle ritenute, non potendo altrimenti invocare a propria discolora l'impossibilità ad adempiere, allora non pare proprio che la mera esiguità o saltuarietà delle omissioni possa di per sé far venir meno un rimprovero a titolo di dolo.

4. I frequenti contrasti fra giurisprudenza di merito e giurisprudenza di legittimità in casi di omesso versamento delle ritenute previdenziali dovuti a impossibilità ad adempiere per carenza di liquidità, talvolta risolti dai giudici del merito ricorrendo a soluzioni interpretative magari nobili nei fini, ma non sufficientemente solide da resistere al vaglio di legittimità (come nel caso delle decisioni che ha dato luogo alla pronuncia qui in esame), denunciano l'inadeguatezza della disciplina oggi vigente a far fronte a situazioni, sempre più frequenti in momenti di grave crisi economica quali sono quelli in cui da anni versa il nostro paese, in cui la risposta sanzionatoria penale è avvertita come fondamentalmente ingiusta dagli stessi giudici chiamati a darne applicazione.

A rendere ancor più evidente la sproporzione della sanzione penale in tali casi concorre senz'altro l'assenza, ad oggi, di una soglia di punibilità che consenta di sottrarre all'applicazione della norma incriminatrice perlomeno le omissioni di versamento delle ritenute per importi minimi, ferma restando naturalmente la possibilità per il giudice del merito di valutare il caso di specie sotto il profilo dell'effettiva offensività (si veda, sul punto, [C. cost. 19.5.2014, n. 139, in questa Rivista, con nota di Giudici, Omesso versamento di ritenute previdenziali e soglie di punibilità: dalla Corte costituzionale uno spunto per una valutazione sull'offensività della condotta](#)). Tuttavia sul punto, come ricorda anche la Corte nella sentenza, è finalmente intervenuto il legislatore, affidando al Governo, con la legge delega 28.4.2014, n. 67, il compito (tra gli altri) di trasformare in illecito amministrativo il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali, purché l'omesso versamento non ecceda il limite complessivo di *diecimila euro annui* (art. 2, co. 2, lett. c, l. 67/14).



11353/15

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

ACM

Udienza Pubblica
del 12/2/2015

Composta da:

Alfredo	Teresi	Presidente
Silvio	Amoresano	Consigliere rel.
Mariapia G.	Savino	Consigliere
Santi	Gazzara	Consigliere
Alessandro M. Andronio		Consigliere

Sentenza
N. *500*

Registro Generale
N.21498/2014

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Procuratore Generale presso Corte di Appello di Ancona

avverso la sentenza del 22/10/2013
del Tribunale di Pesaro

nei confronti di:

1. Barucca Leonardo, nato a Pesaro il 01/09/1947

visti gli atti, il provvedimento impugnato ed il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Silvio Amoresano;
udito il P.M., in persona del Sost. Proc. Gen. Aldo Policastro,
che ha concluso, chiedendo il rigetto del ricorso;
udito il difensore, avv. Giovanni Orciani, che ha concluso,
chiedendo il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale di Pesaro, in composizione monocratica, con sentenza del 22/10/2013, assolveva Leonardo Barucca dal reato di cui agli artt. 81 cpv. cod. pen, 2 L. 638/1983 ascritto (per avere omesso di versare all'Inps le ritenute previdenziali ed assistenziali, per i periodi gennaio-marzo 2008, dicembre 2008, gennaio 2009, agosto-ottobre 2009, per un ammontare complessivo di euro 4.170,00) perché il fatto non costituisce reato.

Premetteva il Tribunale che dalle risultanze processuali era emerso che le omissioni contributive si riferivano ad un periodo in cui vi era stato il tracollo finanziario della società "Vescovi srl", di cui il Barucca era amministratore unico. Tale crisi, che non aveva consentito neppure di pagare con regolarità gli stipendi ai dipendenti, aveva portato alla cessazione dell'attività ed alla messa in liquidazione della società.

Tanto premesso, riteneva il Tribunale che difettasse l'elemento soggettivo del reato, avendo l'imputato effettuato ogni sforzo per pagare prioritariamente i dipendenti e sanare le omissioni nei confronti dell'Inps (il debito residuo risultava contenuto).

2. Ricorre per cassazione il P.G. presso la Corte di Appello di Ancona, denunciando l'inosservanza o erronea applicazione dell'art. 2 comma 1 bis L. 638/1983 e succ. modif.

Rileva che il reato contestato non richiede il dolo specifico, essendo sufficiente la coscienza e volontà dell'omesso versamento delle ritenute.

Irrilevante è poi la crisi aziendale e la circostanza che le risorse finanziarie siano state destinate a far fronte a debiti ritenuti di maggior urgenza.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato.

2. E' pacifico che il reato contestato non richieda il dolo specifico, esaurendosi con la coscienza e volontà della omissione o della tardività del versamento delle ritenute.

Anche di recente la giurisprudenza di questa Corte, nel ribadire che il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori è integrato, siccome è a dolo generico, dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, ha ritenuto non rilevante la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti urgenti (Cass. sez. 3 n. 3705 del 19.12.2013).

"Si è in particolare specificato che il reato è configurabile anche nel caso in cui si accerti l'esistenza del successivo stato di insolvenza dell'imprenditore, 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 medesime (Sez. 3, n. 38269 del 25/09/2007, Tafuro, Rv. 237827; Sez. 3, n. 33945 del 05/07/2001, Castellotti, Rv. 219989). Invero la legge affida al datore di lavoro, in quanto debitore delle retribuzioni nei confronti dei prestatori di lavoro dipendenti, il compito di detrarre dalle stesse l'importo delle ritenute assistenziali e previdenziali da quelli dovute e di corrisponderlo all'Erario quale sostituto del soggetto obbligato. In questo senso il sostituto adempie contemporaneamente a un obbligo proprio e a un obbligo altrui: di qui la conseguenza di ritenerlo vincolato al pagamento delle ritenute allo stesso titolo per cui è vincolato al pagamento delle retribuzioni. La conclusione che se ne trae è che lo stato di insolvenza non libera il sostituto, dovendo questi adempiere al proprio obbligo di corrispondere le ritenute all'Inps, così come adempie a quello di pagare le retribuzioni di cui le ritenute stesse sono, del resto, parte. Si è, perciò, ritenuto che anche il sopravvenuto fallimento dell'agente non è sufficiente a scriminare il precedente 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 obbligo, anche se ciò dovesse comportare l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare (Sez. 3, n. 141 del 15/02/1996, Profili, Rv. 203783) e, inoltre, che quando l'imprenditore, in presenza di una situazione economica difficile, decida di dare la preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti e di pretermettere il versamento delle ritenute, non

può addurre a propria discolta l'assenza dell'elemento psicologico del reato, ricorrendo in ogni caso il dolo generico (cfr., tra le tante, con riferimento all'omesso versamento di ritenute d'acconto, Sez. 3, n. 7099 del 05/05/1994, Serafini, Rv. 198155; Sez. 3, n. 3512 del 17/01/1994, D'Anna, Rv. 196977; Sez. 3, n. 11032 del 21/10/1993, Parrotto, Rv. 195938; Sez. 3, n. 11608 del 11/11/1993, Annibal, Rv. 195904; Sez. 3, n. 10579 del 06/10/1993, P.M. in proc. Dini, Rv. 195872; Sez. 3, n. 2605 del 19/01/1991, Bacchi, Rv. 186488; Sez. 3, n. 942/91 del 26/11/1990, Bergamo, Rv. 186257). In definitiva, a fronte della contestualità e della indefettibilità del sorgere dell'obbligazione di versamento con il fatto stesso del pagamento della retribuzione, manca ogni presupposto per invocare l'impossibilità di adempiere l'obbligazione dovendo, la punibilità della condotta, 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 (cfr., sia pure con riferimento all'omesso versamento di ritenute da parte del sostituto d'imposta, Sez. 3, n. 11459 del 19/09/1995, Rossi, Rv. 203018).

Si è ritenuto, pertanto, che il dolo generico possa essere escluso solo in considerazione del modesto importo delle somme non versate o della discontinuità ed episodicità delle inadempienze (cfr. Cass. sez. 3 n.3663 del 8/1/2014, Rv.259097).

3. Il Tribunale non ha fatto corretta applicazione di tali principi.

Pur dando atto che pacificamente l'imputato non aveva provveduto a versare nei termini prescritti le ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti, si è limitato a ritenere "giustificata" tale omissione a causa del tracollo finanziario, che aveva indotto l'imputato a privilegiare l'erogazione delle retribuzioni ai lavoratori "che dovevano soddisfare esigenze di vita...".

La condotta ha, poi, ancora rilevanza penale, essendo intervenuta, in materia, soltanto la Legge delega.

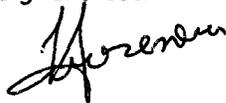
4. La sentenza impugnata va, pertanto, annullata con rinvio alla Corte di Appello di Ancona (trattandosi di ricorso "per saltum") che si uniformerà ai principi di diritto in precedenza richiamati.

P. Q. M.

Annulla la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Appello di Ancona.

Così deciso in Roma il 12.2.2015

Il Consigliere est.



Il Presidente

