
Condannato chi paga i dipendenti e non paga le ritenute

di [Mario Agostinelli](#)

Publicato il 5 Febbraio 2014

l'imprenditore insolvente che privilegia il pagamento dei dipendenti a quello delle ritenute previdenziali, secondo il recente e restrittivo ordinamento di Cassazione, commette reato anche se lo stato di insolvenza dell'impresa è acclarato!

La giurisprudenza ha ormai ben definito, fatta eccezioni per alcuni decisioni che appaiono eccedere nell'oppressione con estensione dei presupposti fattuali non riconducibili a quanto previsto dalla norma, la natura, la tipologia, i presupposti fattuali, la condotta da contrastare e i termini dei reati di omesso versamento di cui al D.Lgs. 74/2000.

Le norme di riferimento, come noto, sono quelle contenute nell'articolo 10-bis, 10-ter e 10-quater del D.lgs. 74/2000.

In particolare l'articolo 10 bis prevede che: *“E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”*.

Il successivo articolo 10 ter prevede che: *“La disposizione di cui all'articolo 10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo”*.

Ed infine l'articolo 10 quater prevede che: *“La disposizione di cui all'articolo 10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti”*.

Si tratta, come ben chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, di un reato omissivo proprio, istantaneo e di mera condotta (omissiva), che, unicamente per l'omesso versamento delle ritenute, contempla anche un componente attivo costituito dalla certificazione delle ritenute e dal suo rilascio ai sostituiti. Il dolo, caratterizzante i reati omissivi sopra indicati, è quello generico che implica l'esclusione solo al ricorrere di circostanze fattuali, non riconducibile soggettivamente all'agente e completamente estranee a questo, idonee a impossibilitare l'azione la cui omissione è presupposto di reato.

In tal contesto, affermano i giudici di legittimità, non rileva la scelta dell'agente, certo meritevole e ammirevole, di pagare i dipendenti omettendo il versamento delle consequenziali le ritenute di imposta, come non rileva lo stato di crisi o di totale insolvenza della società. L'agente deve dimostrare che l'omissione non sia riconducibile a un suo comportamento o a sue scelte. L'agente deve quindi ponderare l'utilizzo delle proprie risorse per evitare il perfezionamento, alle scadenze previste dalla legge penale, dell'omesso versamento nei termini quantitativi dalle stesse indicati. In conclusione, se il contribuente decide di pagare i dipendenti e poi non riesce a pagare le relative ritenute per la sussistenza di una crisi finanziaria della società, per il legislatore non ha fatto una scelta ammirevole e meritevole di tutela, ma solo una sciocca scelta coraggiosa che lo rende punibile di reato.

Quanto sopra trova conferma nella recente sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 3705 del 28 gennaio 2014, nella quale i giudici di legittimità hanno affermato che l'agente non può sostenere la sussistenza di una causa di forza maggiore quando, ancorché in un contesto di crisi finanziaria, agisce, adottando quindi un comportamento, per pagare i dipendenti, la cui erogazione comporta l'effettuazione delle ritenute nell'ambito del meccanismo di pagamento delle imposte con sostituzione, e non adempie nei termini di cui all'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000, al pagamento delle stesse ritenute d'acconto.

L'agente, all'atto dell'erogazione delle somme soggette a ritenuta di imposta, deve ripartire le proprie disponibilità per garantire il pagamento del debito fiscale nei termini previsti dalla legge penale. In altre parole, avendo la disponibilità di una somma pari a 100, il contribuente, non può impiegare integralmente la stessa per pagare i dipendenti, dovendo trattenere, su questa somma, quanto necessario per effettuare il pagamento delle relative trattenute fiscali.

Il principio affermato in giurisprudenza è quello secondo il quale il sostituto di imposta deve ripartire le proprie risorse in modo da poter sempre adempiere l'obbligo tributario.

La decisione contenuta nella sentenza richiamata si fonda sui principi affermati dalla Suprema Corte di Cassazione sez. Unite nella sentenza del 12 settembre 2013 n.37425 che si possono sintetizzare nei seguenti punti:

- 1 - L'elemento psicologico richiesto è il dolo generico che coincide con la conoscenza e la consapevolezza di commettere la fattispecie delittuosa;
- 2 - il presupposto è costituito sia dalla erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'erario sia dal rilascio al soggetto sostituto di una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate nell'anno precedente;
- 3 - la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore ad € 50.000,00 delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione ai sostituiti;
- 4 - il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente.

La stessa giurisprudenza più chiaramente afferma che nei reati omissivi la fattispecie criminosa si realizza con il consapevole mancato compimento dell'azione richiesta dalla norma entro la scadenza del termine all'uopo previsto.

È una concettualizzazione che vale sia con riferimento all'articolo 10 bis che con riferimento ai successivi articoli 10 ter e 10 quater, con atteggiamento applicativo differenziato.

In particolare, con riferimento al presupposto di reato riconducibile agli omessi versamenti delle ritenute di imposta, le sez. Unite della Suprema Corte di Cassazione, affermano la seguente massima: *" Il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori, di modo che, ogni volta il sostituto d'imposta effettua tali erogazioni, insorge, a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria"*.

Ne deriva la consequenziale conclusione secondo la quale il dolo generico, richiesto dalla norma, non può essere escluso unicamente dalla circostanza della sussistenza della grave crisi dell'impresa ancorché comprovato da atti giudiziari che sfociano nel fallimento della stessa, perché tale situazione non è sufficiente ad escludere l'elemento soggettivo.

La norma, di contrasto all'evasione fiscale, implica un attento utilizzo delle risorse finanziarie anche nei momenti di crisi economica finanziaria dell'impresa e il presupposto di reato sussiste anche quando l'agente, avendo scarse disponibilità, decide di impiegarle integralmente per pagare i dipendenti omettendo poi il pagamento delle relative ritenute fiscali.

La sentenza **28 GENNAIO 2014, N. 3705 della Corte di Cassazione** fa esatta e severa applicazione dei principi affermati dalle sez. Unite concludendo 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) 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 discolpa l'assenza dell'elemento psicologico del reato, ricorrendo in ogni caso il dolo generico (cf r., tra le tante, con riferimento all'omesso versamento di ritenute d'acconto, Sez. 3, n. 7099 del 05/05/1994; Sez. 3, n. 3512 del 17/01/1994; Sez. 3, n. 11032 del 21/10/1993; Sez. 3, n. 11608 del 11/11/1993; Sez. 3, n. 10579 del 06/10/1993; Sez. 3, n. 2605 del 19/01/1991; Sez. 3, n. 942/91 del 26/11/1990)."*

Lapidaria quindi la posizione del giudice delle leggi, che condanna anche i comportamenti che apparentemente sembrerebbero meritevoli di ammirazione. Gli amministratori di società devono quindi

evitare di adottare scelte coraggiose, come quella di impiegare le scarse risorse per pagare i dipendenti dell'azienda, che, per quanto sopra stabilito, non consentono di evitare il presupposto soggettivo del reato di omesso versamento delle ritenute di imposta.

Lo scrivente ritiene la sentenza troppa severa e applicazione mera di alcuni principii che in vero richiederebbero un'applicazione caso per caso. I giudici avrebbero forse ben dovuto valutare la sussistenza di una conclusione circostanziale poco orientata ai principi della Costituzione che se non ricordo male afferma al primo articolo che l'Italia è una Repubblica fondata sul lavoro. Ma, forse avrò letto male! O forse c'è qualcosa che non quadra!!!!

5 febbraio 2014

Mario Agostinelli