

Cassazione morbida con l'imprenditore che compie scelte per la continuità aziendale

Iva non versata, non colpevole chi paga dipendenti e fornitori

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Va esclusa la configurabilità del delitto di omesso versamento dell'Iva previsto dall'art. 10-ter dlgs. 74/2000, laddove l'imprenditore provveda al pagamento di dipendenti e fornitori in una prospettiva di continuità aziendale: è quanto stabilito dalla Cassazione con la sentenza n. 42522 del 16 ottobre scorso.

Omesso versamento Iva e crisi d'impresa tra riforme e giurisprudenza. La Cassazione ha un'altra occasione per pronunciarsi su un tema molto dibattuto e di grande attualità, quello della rilevanza penale della condotta dell'imprenditore in difficoltà che sceglie di pagare dipendenti e fornitori anziché l'imposta sul valore aggiunto. Questione che peraltro assume particolare rilievo in questo frangente temporale in cui, con il decreto fiscale 124/2019 pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 28 ottobre e del quale si attende la conversione, il legislatore si è espresso in termini di un generale inasprimento della lotta all'evasione.

Con particolare riferimento all'art. 10-ter si è assistito a una riduzione della soglia di rilevanza penale, con un drastico cambiamento di rotta rispetto alla scelta che era stata invece operata in occasione dello scorso intervento di riforma operato dal d.lgs. 158/2015.

Infatti, originariamente, l'omesso versamento Iva costituiva reato sin dal superamento di 50 mila euro; limite innalzato a 250 mila nel 2015, operando una netta scelta sul criminalizzare o meno condotte di mero inadempimento fiscale, non caratterizzate da profili di frodolenzia.

La norma pertanto puniva «con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro 250 mila per ciascun periodo d'imposta».

Ma, come anticipato, il nuovo decreto fiscale inverte direzione, e pur lasciando immutata la fattispecie, riabbassa la soglia a 150 mila euro.

E in questo braccio di ferro tra ricorso o meno allo strumento penale per combattere l'omesso pagamento dei tributi, la giurisprudenza è stata chiamata a esprimersi

La sentenza n. 42522/2019 per punti

La questione al vaglio della Cassazione	L'omesso versamento dell'Iva, da parte dell'imprenditore che si trovi in difficoltà finanziaria e di liquidità e scelga di pagare dipendenti e fornitori anziché l'imposta, è reato?
Il responso della Cassazione	No, la configurabilità del delitto va esclusa laddove l'imprenditore provveda al pagamento di dipendenti e fornitori in una prospettiva di continuità aziendale, nella convinzione, cioè, che tale scelta consenta di proseguire l'attività d'impresa attraverso il conseguimento di ricavi e di utili, venendo meno, così, la rappresentazione da parte dell'imputato della mancanza delle risorse necessarie per assolvere all'obbligazione tributaria
Pronunce conformi	• Cass. Pen. Sez. III, 22 gennaio 2014, n. 12248; • Cass. Pen. Sez. III, 24 giugno 2014, n. 8352
L'orientamento difforme	Secondo un orientamento più rigido, sì, perché è onere quello di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da adempiere al proprio debito erariale, anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare
Pronunce difformi	• Cass. Pen. Sez. III, 4 luglio 2019, n. 36709; • Cass. Pen. Sez. III, 6 luglio 2018, n. 52971

sull'omesso versamento Iva per «causa di forza maggiore», ovvero in presenza di una crisi di liquidità aziendale.

Riflessione che per la Suprema Corte si è rivelata, e tuttora risulta, particolarmente controversa, soprattutto in ragione del fatto che la giurisprudenza è concorde che ai fini della configurabilità del reato è richiesto il c.d. dolo generico, integrato dalla mera condotta omisiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, non rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo.

È del 2013 la pronuncia n. 37424 con cui le Sezioni Unite hanno specificamente osservato che, mentre molte delle condotte penalmente sanzionate dal dlgs 74/2000 richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, tale peculiare volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo dell'art. 10-ter, così che per la commissione del reato basta la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato.

L'orientamento più rigido della Cassazione.

Proprio sulla base di tale considerazione, nel tempo la Cassazione ha spesso proposto per un approccio rigido: significativa, tra le più recenti, la sentenza 52971/2018, con cui la Corte ha rigettato il ricorso presentato da un contribuente contro una precedente sen-

za anziché versare il debito tributario maturato.

Nel disattendere le motivazioni dell'imputato, la Corte ha ritenuto che il suddetto dolo generico, cioè la consapevole scelta del contribuente di omettere i versamenti dovuti, sia ravvisabile anche qualora il datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, abbia deciso di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti e alla manutenzione dei mezzi destinati allo svolgimento dell'attività di impresa, e di pretermettere il versamento all'Erario, essendo suo onere quello di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da adempiere al proprio debito erariale, anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare.

E neanche la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante può essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità: si è sottolineato infat-

ti che l'ordine di preferenza in tema di crediti predefucibili, che impone l'adempimento prioritario di quelli da lavoro dipendente rispetto ai crediti erariali (artt. 2777, 2778 c.c.), vige solo nell'ambito delle procedure esecutive e fallimentari, non potendo essere richiamato in contesti diversi in cui il principio della «par condicio creditorum» è inoperante (cfr. in tal senso anche Cass. 36709/2019).

L'apertura della Cassazione a tutela della continuità aziendale. Non mancano tuttavia, e la sopracitata sentenza dello scorso mese lo dimostra, aperture della giurisprudenza di legittimità a tutela della continuità aziendale (cfr. anche, negli anni passati, Cass. pen. 12248/2014 e 8352/2014).

Nel caso da ultimo vagliato dalla Suprema Corte, l'amministratore di una s.p.a. modenese, condannato in primo grado per il delitto di omesso versamento Iva, era stato invece assolto dalla Corte d'Appello di Bologna perché il fatto non costituiva reato.

Pur confermando l'impostazione cristallizzata dalle Sezioni Unite, per cui per la configurazione del reato di cui all'art. 10-ter è sufficiente il dolo generico, la Cassazione ha aderito alla conclusione dei Giudici di merito di poter escludere il dolo: e questo non solo perché l'imputato aveva provveduto al pagamento di dipendenti e fornitori, ma perché tale condotta era avvenuta in una prospettiva di continuità aziendale.

In altre parole, la convinzione che tale scelta avrebbe consentito di proseguire l'attività d'impresa attraverso il conseguimento di ricavi e di utili, aveva di fatto eliminato la rappresentazione da parte dell'imputato della mancanza delle risorse necessarie per assolvere all'obbligazione tributaria.

Peraltro, la non esigibilità della condotta omessa dall'imputato, ovvero il pagamento dell'Iva, è risultata avvalorata dalla evidenza per cui i soci di controllo della società capogruppo avevano adottato tutte le attività necessarie a fronteggiare la crisi finanziaria che aveva colpito la società, anche facendo ricorso a beni personali per reperire la liquidità necessaria per adempiere alle obbligazioni sociali. Da qui il rigetto del ricorso della Procura, e un'ancora di salvezza lanciata agli imprenditori che si trovano ad affrontare una situazione di difficoltà.