

Nelle linee guida Ungdcec il punto sulla giurisprudenza su reati tributari ed esimenti

Crisi da Covid-19, punibilità ko

Niente condanna per omessi versamenti di ritenute e Iva

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

L'attuale crisi di liquidità dovuta alla pandemia da Covid-19 può essere considerata causa di forza maggiore e mettere in salvo gli «evasori» dalla condanna penale: a chiarirlo l'Unione nazionale giovani dottori commercialisti ed esperti contabili, che ripercorre, nella circolare numero 4 del 2020, la giurisprudenza penal-tributaria sul dibattito tema della esimente della forza maggiore e le condizioni al sussistere delle quali la situazione che il Paese sta vivendo può escludere la punibilità per il reato di omesso versamento Iva o ritenute certificate.

Norme a doppia logica. Nel documento si provvede innanzitutto a un inquadramento sistematico delle fattispecie, riflettendo su come la logica sottesa all'introduzione, a mezzo delle novelle del 2004 e del 2006, dei reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis) e di omesso versamento di Iva (art. 10-ter) vada individuata principalmente nella volontà del legislatore di sopperire al ritardo con cui l'amministrazione finanziaria provvede al controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e alla farraginosità del sistema predisposto per la riscossione dei tributi.

Viene infatti notato che, a differenza delle altre ipotesi criminose prevista dal dlgs 74/2000 in materia penal-tributaria che sono connotate sia dall'elemento psicologico della finalità di evadere le imposte (o di consentirne a terzi l'evasione) sia dal loro concretizzarsi attraverso comportamenti particolarmente insidiosi e ad alto quoziente di offensività (si pensi al caso delle dichiarazioni fraudolente attraverso l'utilizzo di fatture false), nel caso degli omessi versamenti (di Iva o di ritenute) viene invece sanzionata penalmente una condotta trasparente, «alla luce del sole», priva di qualunque connotato di offensività, giacché è il contribuente stesso che fa «emergere» la fattispecie, dichiarando all'Erario i propri debiti.

(In)coerenza sistematica e crisi pandemica. Pare pertanto legittimo interrogarsi sulla coerenza sistematica dell'aver posto sullo stesso piano della rilevanza penale il comportamento dell'evasore consapevole che omette «tout court» la presentazione della dichiarazione, così al fine di sottrarsi finanche al primo

Crisi pandemica e reati tributari

(Circolare 4/2020 Ungdcec)

Questione	L'attuale crisi di liquidità dovuta alla pandemia da Covid-19 può essere causa di forza maggiore che mette in salvo gli evasori dalla condanna penale?
Dato normativo	Per i reati di omesso versamento Iva e ritenute certificate (artt. 10-bis e 10-ter, dlgs 74/2000) rileva il mero fatto oggettivo, non incidendo i motivi della scelta del contribuente di non versare i tributi
Forza maggiore	Per escludere la punibilità dell'imprenditore e invocare la causa di forza maggiore va dimostrato che difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale
Cassazione e non punibilità	Gli elementi nel tempo individuati dalla giurisprudenza come idonea prova sono: <ul style="list-style-type: none"> • la situazione di sostanziale illiquidità finanziaria della società evincibile dai dati dei bilanci • l'ammissione a procedure di concordato preventivo • l'opera di adeguamento patrimoniale rispetto al dettato civilistico e • l'onerosa ricapitalizzazione della società in crisi a opera dell'agente • l'attività promossa in prima persona dall'imprenditore al fine di elaborare programmi di risanamento • il default di clienti e fornitori, tale da compromettere i flussi finanziari o la stessa attività produttiva • accadimenti esterni quali la repentina e ingiustificata chiusura dei finanziamenti da parte del sistema bancario, o l'esser stati vittime d'usura • la compromissione di progetti industriali

filtra dei controlli automatizzati predisposti dall'amministrazione finanziaria, e quello del contribuente che, invece, dichiara puntualmente e diligentemente tutto il dovuto, evidenziando egli stesso, attraverso la propria dichiarazione, la posizione di debito nei confronti dell'Erario.

Se poi si aggiunge che per la perseguibilità del reato di omessa dichiarazione è necessario che la pubblica accusa dimostri la volontà di evadere le imposte da parte dell'autore, mentre per i reati di omesso versamento rileva il mero fatto oggettivo a nulla peraltro rilevando i motivi della scelta del contribuente di non versare i tributi, ben si comprendono i dubbi di costituzionalità avanzati da più parti in relazione alle suddette fattispecie.

Dubbi che risultano ulteriormente amplificati nell'odierno contesto sociale, nel quale la crisi economica ha assunto carattere strutturale e colpito duramente il sistema imprenditoriale, privando stabilmente della necessaria liquidità finanziaria e ponendolo nella condizione di non poter correttamente assolvere agli obblighi di versamento dei tributi, giacché

le scarse risorse disponibili sono sovente dirottate per assicurare la fornitura dei mezzi di produzione vitali per l'immediata sopravvivenza dell'impresa.

Concordato preventivo e punibilità. Dunque, le norme non di rado costringono gli imprenditori alla dilemmatica condizione di dover scegliere tra due alternative comunque comportanti conseguenze penali: da un lato, si pone l'assolvimento dell'obbligo di versamento dei tributi, che tuttavia espone al rischio della c.d. «bancarotta preferenziale» qualora la crisi aziendale dovesse aggravarsi, giacché l'Erario gode, in relazione all'Iva e alle ritenute, di un grado di privilegio inferiore a molte altre categorie di creditori aziendali; dall'altro lato, l'omissione del versamento dell'Iva e delle ritenute (con le conseguenze note) per destinare le finanze al pagamento dei fornitori necessari alla sopravvivenza aziendale.

Proprio questo nodo gordiano ha portato i contribuenti a invocare spesso la «crisi di liquidità» quale elemento inte-

grante la c.d. forza maggiore, ovvero quell'esimente che, nel diritto penale, è configurabile nei casi in cui il soggetto abbia fatto tutto il possibile per rispettare legge, ma, per cause indipendenti dalla sua volontà, non vi sia riuscito.

Le norme non di rado costringono gli imprenditori alla dilemmatica condizione di dover scegliere tra due alternative comunque comportanti conseguenze penali

Peraltro, secondo parte della giurisprudenza, l'eventuale ammissione al concordato preventivo può costituire già essa stessa una esimente, avendo l'imprenditore agito nell'adempimento di un dovere: l'impossibilità di eseguire pagamenti una volta formulata l'istanza di ammissione al concordato nei confronti di specifici creditori.

Tuttavia, un approccio cauto è suggerito dalla sorta di «marcia indietro», che la Cassazione ha fatto registrare quando di recente è nuovamente intervenuta in materia, negando, per ambedue i casi scrutinati, l'efficacia scriminante della mera presentazione della doman-

da (Cass. pen. n. 13092 e n. 13628 del 2020).

Secondo i giudici, la procedura di concordato preventivo, a differenza di quella fallimentare, non priva l'imprenditore in crisi dell'amministrazione dei propri beni, ma gli consente il compimento degli atti gestori di ordinaria amministrazione.

I debiti tributari, invece, proprio in ragione dell'effettiva idoneità a pregiudicare i valori dell'attivo compromettendone la capacità di soddisfare le ragioni dei creditori, rientrano nella categoria delle operazioni straordinarie, il cui pagamento però non costituisce causa di automatica inammissibilità della proposta.

L'esimente della forza maggiore. Ciò detto, la Cassazione penale non ha comunque negato a priori che la crisi di liquidità possa essere più forte della volontà del contribuente di pagare le imposte; tuttavia, attraverso la selezione di stringenti elementi dimostrativi, ha rimesso all'imprenditore il non semplice compito di dimostrare che, nel caso concreto, «le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale» (così Cass. pen. n. 20777 del 2014).

In particolare, come ripercorso nel documento in esame, le condizioni idonee a escludere la punibilità dell'imprenditore per la giurisprudenza sono: la situazione di sostanziale illiquidità finanziaria della società evincibile dai dati dei bilanci

relativi ai periodi interessati dalla crisi; l'ammissione a procedure di concordato preventivo, nelle quali sovente sono gli stessi atti processuali a cristallizzare gli elementi salienti della crisi; l'opera di adeguamento patrimoniale rispetto al dettato civilistico e l'onerosa ricapitalizzazione della società in crisi a opera dell'agente; l'attività promossa in prima persona dall'imprenditore imputato nella ricerca di nuove opportunità e al fine di elaborare programmi di risanamento; il default di clienti e fornitori, tale da compromettere i flussi finanziari o la stessa attività produttiva; accadimenti esterni quali la repentina ed ingiustificata chiusura dei finanziamenti da parte del sistema bancario, o l'esser stati vittime d'usura; la compromissione di progetti industriali.

© Riproduzione riservata