

Linea più rigorosa dei giudici di legittimità sul reato di omesso versamento Iva

Crisi e salari non sono un alibi

Poca liquidità e retribuzioni non escludono la punibilità

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

La crisi di liquidità e la salvaguardia dei salari non salvano dalla punibilità per omesso versamento Iva: è quanto affermato con sentenza 27256/2020 dalla Terza sezione penale della Cassazione. In particolare, oltre a esplicitare la punibilità del reato di cui all'art. 10-ter 74/2000 a prescindere dai motivi sottesi all'inadempimento degli obblighi tributari, ha escluso che difficoltà economica che porti il contribuente alla scelta di pagare le retribuzioni dei dipendenti prima che l'erario integri causa di forza maggiore e metta al riparo dalla condanna, e ciò laddove la determinazione dell'agente sia stata imposta dall'esigenza di scongiurare il licenziamento e da ragioni di continuità aziendale. È dunque così che la Cassazione, dopo un qualche accenno di magnanimità manifestato in pronunce passate, è tornata a un approccio rigoroso, che desta allarme soprattutto alla luce del periodo che il nostro Paese sta attraversando, in cui le aziende si trovano sempre più spesso a scegliere se sopravvivere o adempiere i propri oneri verso il fisco.

Il caso. Nel caso di specie, la Corte d'appello di Bologna aveva confermato la pronuncia di condanna del Tribunale di Ravenna nei confronti di un imprenditore per il reato omesso versamento dell'Iva di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000 relativamente all'anno di imposta 2011 per un importo di euro 298.014.

Avverso la predetta sentenza, l'imputato presentava ricorso per cassazione, contestando, per quanto più ora rileva, la violazione di legge in ordine all'elemento soggettivo del delitto di omesso versamento dell'Iva in presenza di un'acclarata crisi di impresa per cui la liquidità residua era stata impiegata per pagare la retribuzione dei dipendenti onde scongiurare il licenziamento.

Dunque, anticipando sin d'ora che la Suprema corte ha ritenuto il motivo manifestamente infondato, la pronuncia riscuote particolare attenzione perché rappresenta un'altra occasione per la Cassazione di pronunciarsi su un tema molto dibattuto e di grande attualità, quello della rilevanza penale della condotta dell'imprenditore in difficoltà che scelga di pagare dipendenti e fornitori anziché l'imposta sul valore aggiunto.

Dubbi che risultano ulteriormente amplificati nell'odierno contesto sociale,

nel quale la crisi economica ha assunto carattere strutturale e colpito duramente il sistema imprenditoriale, privandolo stabilmente della necessaria liquidità finanziaria e ponendolo nella condizione di non poter correttamente assolvere gli 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.

Il dolo generico. Proprio questo difficile impasse ha portato i contribuenti a invocare spesso la «crisi di liquidità» quale elemento integrante la cosiddetta 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.

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 cosiddetto dolo generico, integrato dalla mera condotta omissiva 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. Peraltro, la Corte ha sottolineato come ogniqualvolta il soggetto d'imposta effettui operazioni imponibili riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'Iva dovuta e non deve far altro, quindi, che tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere l'obbligazione tributaria.

La decisione della Cassazione. A conclusione opposta, e rigorosa, è giunta invece la Suprema corte nel caso in esame. È pur vero che gli Er-

mellini hanno tenuto a precisare come, in astratto, siano possibili casi, il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, in cui possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria.

È tuttavia necessario che siano assolti precisi oneri di allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, devono investire non solo l'aspetto circa la non imputabilità al sostituto d'imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe interessato l'impresa, ma anche che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, a idonee misure da valutarsi in concreto (Cass. pen. n. 20266/2014 e 5467/2014).

Occorre, cioè, dimostrare che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli

di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a egli non imputabili (Cass. pen. nn. 5905/2014 e 1541/2014).

Al contrario, nel caso di specie, ad avviso della Cassazione, la Corte territoriale aveva correttamente rilevato, per un verso, l'assoluta genericità della prova della situazione di sofferenza economica, sorretta non da specifica documentazione ma dalle sole dichiarazioni dell'imputato, e, per altro verso, la mancanza di documentazione, da parte di quest'ultimo, circa il tentativo di avviarsi anche a disappunto delle proprie risorse personali; con l'ulteriore precisazione da parte dei Giudici per cui l'utilizzo della liquidità non per onorare il debito fiscale, bensì per il pagamento delle retribuzioni dei dipendenti, rappresentava una scelta libera, e quindi consapevole, integrante il dolo.

Da qui la dichiarazione di inammissibilità del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

La sentenza per punti

Cass. pen. n. 27256/2020

La questione	La crisi di liquidità dell'impresa che porti il contribuente alla scelta di pagare le retribuzioni dei dipendenti anziché i debiti tributari integra causa di forza maggiore e ripara dalla condanna per il reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter, dlgs 74/2000?
Crisi di liquidità forza maggiore?	La forza maggiore viene spesso invocata dagli imprenditori in crisi di liquidità in quanto si tratta di 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
Il problema	Tuttavia la giurisprudenza è concorde che ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento è richiesto il cosiddetto dolo generico, cioè: • integrato dalla mera condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità • non rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo
Pronunce più magnanime	Secondo indirizzo più magnanimo, va esclusa punibilità: • nel caso in cui l'imputato provveda al pagamento di dipendenti e fornitori, anziché dei tributi, in una prospettiva di continuità aziendale • poiché la convinzione che tale scelta consenta di proseguire l'attività d'impresa conseguendo ricavi e di utili elimina la rappresentazione della mancanza delle risorse per assolvere all'obbligazione tributaria
La risposta della Cassazione	Non è invocabile la causa di forza maggiore perché: • l'utilizzo della liquidità non per onorare il debito fiscale, bensì per il pagamento della retribuzioni dei dipendenti, rappresenta una scelta libera • e quindi consapevole, che integra il dolo Per escludere la punibilità va provato che: • la crisi di liquidità sia stata improvvisa • il contribuente abbia posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, per recuperare le somme necessarie ad assolvere il debito erariale • senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili