

I giudici del Palazzaccio circoscrivono la punibilità dell'imprenditore in crisi di liquidità

Iva, l'omissione non è evasione

In salvo la società che non versa per gli insoluti dei clienti

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Crisi di liquidità, salvata dalla condanna la società che evade l'Iva per gli insoluti dei clienti: è quanto emerge dalla sentenza del 19 maggio 2022, n. 19651, che ha affrontato uno dei temi più dibattuti in materia di omesso versamento dell'Iva, ovvero la punibilità sul piano penale dell'imprenditore che non adempia al pagamento a causa di una crisi di liquidità, determinata, nel caso di specie, da rilevanti insoluti da parte dei principali clienti.

Nella nuova vicenda l'imputato aveva allegato ai giudici di merito plurimi elementi relativi alla esistenza della crisi economica in cui versava la società, all'entità e consistenza degli sforzi effettuati per fronteggiarla, e alla presenza di insoluti per un importo particolarmente rilevante da parte dei principali clienti.

Secondo la Cassazione, si tratta di circostanze che avrebbero dovuto essere considerate ai fini della valutazione della colpevolezza dell'imputato, ma erano state del tutto ignorate dai giudici di gravame, così che ha annullato la sentenza impugnata.

Il caso. Nella vicenda in esame, l'imputato era stato condannato nei primi due gradi di giudizio per il reato di cui al decreto legislativo n. 74 del 2000, articolo 10-ter, perché, in qualità di legale rappresentante di una società, non versava l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata per il periodo 2014 entro il termine del 29 dicembre 2015, per un ammontare complessivo di quasi un milione di euro.

Avverso la sentenza l'imputato aveva proposto, tramite il difensore, ricorso per cassazione, lamentando come la Corte d'Appello avessero rigettato le richieste di acquisizione probatoria funzionali ad accertare la crisi finanziaria e di dissesto incolpevole in cui era incorsa la società nel periodo in questione, e che non aveva consentito l'accantonamento delle somme necessarie, pur essendosi l'imputato attivato con richieste di prestiti bancari sostenuti da fidejussioni in proprio e da ingenti esborsi personali, nonché da richieste

Omesso versamento Iva e insoluti dei clienti

Quesito	L'omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti può escludere la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter dlgs n. 74/2000?
La rilevanza della crisi di liquidità	Come affermato da Cass. pen. 19651/2022, nel reato di omesso versamento di Iva ai fini dell'esclusione della colpevolezza: <ul style="list-style-type: none"> • è irrilevante la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento • a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo anche attingendo al patrimonio personale
La rilevanza del mancato incasso	Come affermato altresì da Cass. pen. 19651/2022 l'omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso di crediti: <ul style="list-style-type: none"> • non esclude la sussistenza del dolo richiesto dal dlgs n. 74/2000, art. 10-ter, trattandosi di inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa • ma a condizione che tali insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica

di rateazione al fisco.

I giudici avevano infatti negato rilievo alla predetta crisi, sia dal punto di vista dell'oggettiva sussistenza del reato, sia dal punto di vista dell'elemento soggettivo, nonché riguardo alla invocabilità dell'esimente della forza maggiore.

Al contrario, secondo la difesa, non vi sarebbe alcuna previsione normativa tale da obbligare il contribuente ad accantonare le somme riscosse a titolo di Iva, tenuto peraltro conto del contesto di generale crisi del settore produttivo, nonché delle iniziative tenute dal legale rappresentante per far fronte a tali crisi, e dei debiti insoluti lasciati dai clienti principali, per un importo complessivo di circa due milioni di euro, situazione la cui rilevanza non avrebbe potuto essere smentita dal volume d'affari rimasto ingente, non potendo essere il fatturato considerato indice dell'effettiva capacità finanziaria dell'azienda.

La questione. Tra le questioni penal-tributarie che più affliggono le imprese riemerge spesso la domanda se, e a quali condizioni, l'illiquidità dell'azienda che porti il contribuente a ritardare il pagamento dei debiti erariali integri causa di forza maggiore (ovvero quell'esimente che nel diritto penale è configurabile nei casi in cui il soggetto abbia fatto tutto il possibile per rispettare la legge, ma, per cause indipendenti dalla sua volontà, non vi sia riuscito) o quantomeno sia

idonea a escludere il dolo, e a mettere così al riparo dalla condanna per il reato di «Omesso versamento Iva» di cui all'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74/2000.

Quando interviene un evento esterno che conduce l'imprenditore a scegliere tra il pagamento delle imposte piuttosto che dei salari dei dipendenti o di altri fattori della produzione in una prospettiva di continuità aziendale, la giurisprudenza si è infatti rivelata ondivaga nel definire se, e a quali condizioni, una situazione di crisi simile possa escludere l'integrazione del reato, soprattutto quando le scarse risorse disponibili sono dirottate per assicurare la fornitura dei mezzi di produzione vitali per l'immediata sopravvivenza dell'impresa.

L'omesso versamento e il mancato incasso. Dunque, nel pronunciarsi sul caso di specie, la Corte di cassazione ha riconosciuto come, secondo il maggioritario orientamento della stessa Corte, di regola, l'omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dal dlgs n. 74/2000, art. 10-ter, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di

storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi (Cassazione, sezione III, n. 6506/2020 e n. 6220/2018, ove si osserva che, tranne i casi di applicabilità del regime di «Iva per cassa», l'obbligo penalmente sanzionato è ordinariamente svincolato dalla effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate). Si è tuttavia talvolta affermato che, in taluni casi, può essere escluso il dolo nell'ipotesi in cui l'omesso versamento derivi dalla mancanza della necessaria liquidità dovuta al mancato incasso delle fatture emesse con l'addebito d'imposta (Sez. III, n. 29873/2018).

L'esclusione o meno dell'elemento soggettivo. A proposito dell'elemento soggettivo del reato, ha ribadito che è sufficiente il dolo generico (Sez. III, n. 3098/2016), configurabile anche nella forma del dolo eventuale (Sez. III, n. 34927/2015), integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, a nulla rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo (Sez. III, n. 8352/2015), mentre l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (Sez. III, n. 8352/2014).

In particolare, nel reato di omesso versamento di Iva, ai fini dell'esclusione della colpevolezza è irrilevante la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo (Sez. III, n. 2614/2014), anche attingendo al patrimonio personale (Sez. III, n. 5467/2014 e n. 43599/2015).

La successiva giurisprudenza di legittimità ha temperato i principi di cui sopra, affermando che l'omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso di crediti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dal dlgs n. 74/2000, art. 10-ter, trattandosi di inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa, ma a condizione che tali insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica (Sez. III, n. 31352/2021, la quale ha ritenuto non fisiologica una presenza di insoluti per circa il 43% del fatturato, cui era seguita una gravissima crisi di liquidità).

La decisione della Cassazione. Tali principi hanno trovato applicazione nel caso di specie, posto che nell'atto di appello l'imputato aveva allegato una serie di elementi di prova emersi dall'istruzione dibattimentale e aveva richiesto la rinnovazione della stessa per l'acquisizione di ulteriori elementi, ritenuti decisivi per l'assoluzione dell'imputato, in quanto relativi all'accertamento dell'esistenza della crisi, dell'entità e consistenza degli sforzi effettuati per fronteggiarla, della presenza di insoluti rilevanti da parte dei principali clienti.

A fronte di tali circostanze, che, secondo i principi giurisprudenziali richiamati, avrebbero dovuto essere compiutamente valutate ai fini della colpevolezza, la Corte d'appello non aveva provveduto alla rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale, ritenendola immotivatamente superflua, né aveva tenuto conto dei dati istruttori a sua disposizione, così incorrendo nei vizi di mancanza e manifesta illogicità della motivazione.

Da qui la decisione della Cassazione di annullare la sentenza impugnata, con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di appello di Perugia.