

Approccio rigoroso degli Ermellini sull'omesso versamento: l'imputato provi l'inevitabilità

La crisi? Non è la giustificazione

La carenza di liquidità del contribuente non esclude il dolo

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Linea dura della Cassazione sugli omessi versamenti dei tributi per crisi di liquidità. È quanto emerge dalla sentenza n. 27690/2022, con cui la terza sezione penale ha confermato la condanna della legale rappresentante di un'impresa per omesso versamento dell'Iva di cui all'art. 10 ter dlgs 74/2000, pur conseguente alla necessità di garantire la continuità aziendale tramite il pagamento dei lavoratori e dei fornitori, trattandosi comunque di precise scelte dell'imputata non qualificabili come forza maggiore. Aderendo a un approccio rigoroso, la Suprema corte ha precisato che la mancanza del dolo del reato derivante da una crisi di liquidità deve essere supportata da precisi oneri di allegazione da parte dell'imputato relativi tanto alla non imputabilità e alla repentinità della crisi economica quanto all'adozione di ogni possibile azione, anche sfavorevole per il proprio patrimonio personale, diretta a reperire le somme necessarie per adempiere all'obbligazione tributaria.

Il caso. La Corte di appello di Potenza aveva confermato la pronuncia resa dal Tribunale di Matera, la quale aveva condannato la legale rappresentante di una snc in relazione al delitto di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000, per aver omesso di versare entro il 27 dicembre 2013, termine previsto per l'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare complessivo di 634.478 euro.

L'imputata, per il tramite del difensore di fiducia, aveva proposto ricorso per Cassazione, lamentando, per quanto ora rileva, come la Corte di merito non avesse adeguatamente valorizzato le ragioni dell'omesso versamento, le quali, se correttamente valutate, avrebbero condotto all'insussistenza del dolo; a tal proposito, la Corte d'appello non avrebbe considerato che il mancato pagamento dell'imposta non era dipeso da una libera scelta dell'imputata, essendo stato necessitato dalla crisi di liquidità in cui versava l'azienda, dovuta alla mancata riscossione di crediti nei confronti dei propri committenti.

Si aggiungeva inoltre che la scelta di pagare i dipendenti sarebbe stata imposta dalle organizzazioni sindacali e dalle stazioni appaltanti, le quali a

propria volta avevano provveduto al pagamento delle fatture ai creditori dell'impresa stessa, la quale, dunque, non aveva avuto la possibilità di accantonare somme per onorare i debiti tributari. Infine, osservava il difensore che, avendo la società presentato nel 2015 la richiesta di concordato preventivo, la Corte di merito avrebbe dovuto ritenere dimostrata la pregressa sussistenza di notevoli difficoltà economiche; allo stesso modo, la Corte di appello avrebbe dovuto tenere conto che gli istituti di credito avevano revocato gli affidamenti precedentemente concessi alla società; e giungere in definitiva alla conclusione per cui l'imputata aveva fatto tutto il possibile per pagare i debiti tributari, non riuscendovi per causa di forza maggiore.

La questione giuridica. La pronuncia affronta un tema tanto delicato quanto dibattuto, ovvero 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, cercando di semplificare, 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 i reati di "Omesso versamento delle ritenute

certificate" e di "Omesso versamento Iva" di cui rispettivamente agli artt. 10-bis e 10-ter dlgs 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 talvolta rivelata oscillante nel definire la possibilità di escludere l'integrazione del reato, o sotto il profilo dell'elemento soggettivo o sotto il profilo della suddetta esimente rappresentata dalla forza maggiore.

Il dolo generico. Con la sentenza in commento la Cassazione ha argomentato in punto di elemento soggettivo del delitto di omesso versamento Iva, osservando 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, questa specifica direzione della volontà non emerge dal testo dell'art. 10-ter, che è punito a titolo di dolo generico, e per la cui integrazione è, perciò, sufficiente la consapevolezza, in capo all'agente, di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato (Cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 37424/2013). Le sezioni unite hanno infatti precisato che la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto

a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di 50 mila euro, entro il termine lungo previsto. Il debito verso il fisco relativo ai versamenti Iva è in altre parole collegato al compimento delle operazioni imponibili: ogniqualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'Iva dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, ha esteso evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale, così che per la Cassazione non incide sulla sussistenza del reato la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte all'esigenza predetta (Cass. pen., Sez. III, n. 37528/2013).

La prova che esclude il reato. Unica possibilità di salvarsi dalla condanna consiste nell'assolvere a 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 det-

ta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, a idonee misure da valutarsi in concreto (Cass. pen., Sez. III, n. 20266/2014). Occorre, cioè, la prova 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 ad egli non imputabili (Cass. pen., Sez. III, n. 5905/2014).

La decisione della Cassa-

Una possibilità di salvarsi dalla condanna è provare che non sia stato possibile reperire le risorse necessarie a consentire il puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie

zione. La Suprema Corte ha concordato con la conclusione della Corte territoriale per cui, innanzitutto, l'inadempimento all'obbligo tributario era stato determinato da una precisa scelta imprenditoriale dell'imputata, seppur allo scopo di garantire la continuità dell'attività produttiva, posto che, come emerso dalla stessa consulenza difensiva, la società di cui era legale rappresentante l'imputata aveva dato indicazione ai committenti di pagare i lavoratori impegnati nei cantieri e aveva provveduto a pagare i fornitori. Oltre a ciò, i giudici di merito avevano correttamente evidenziato, per un verso, che la richiesta di concordato preventivo era stata presentata nel settembre 2015 (mentre i fatti in esame si riferivano ad accantonamenti di imposta che si sarebbero dovuti effettuare nel corso del 2012), e, per altro verso, che l'imputata non aveva provato né di aver fatto il possibile per fronteggiare la crisi di liquidità, né che alla società erano stati revocati (ed eventualmente per quale motivo) i fidi bancari. Da qui il rigetto del ricorso e conseguente condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

La posizione della Cassazione

Il quesito	Quando può invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria tali da escludere il reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000?
Il dolo del reato	Come confermato da Cass. pen. 27690/2022 in punto di elemento soggettivo: <ul style="list-style-type: none"> • l'art. 10-ter è punito a titolo di dolo generico • per la cui integrazione è perciò sufficiente la consapevolezza, in capo all'agente, di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato
La risposta della Cassazione	Come chiarito da Cass. pen. 27690/2022, il contribuente deve provare: <ul style="list-style-type: none"> • che la crisi economica sia stata improvvisa e a lui non addebitabile • di aver posto in essere tutte le possibili azioni anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale dirette a recuperare le somme necessarie ad assolvere il debito erariale • di non esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a egli non imputabili