

Il decreto di attuazione della riforma fiscale ridisegna il perimetro delle condanne penali

La crisi mette al riparo dal reato

Omessi versamenti di ritenute certificate e Iva non punibili

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

La crisi di liquidità può salvare dalle manette per gli omessi versamenti delle ritenute certificate e dell'Iva. Lo prevede il decreto di revisione del sistema sanzionatorio tributario, attuativo della delega per la riforma fiscale, approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri. Intervendendo su uno dei temi più controversi in ambito penal-tributario, il decreto dispone che i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non saranno più punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore e sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto.

I reati di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'Iva. Quando si affronta l'analisi dei reati di omesso versamento ritenute certificate e Iva, non si può omettere di sottolineare come il dlgs 74/2000 inizialmente aveva deciso di focalizzare la sanzione penale "su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e dolo specifico di evasione", eliminando così ogni omesso versamento dal perimetro del penalmente rilevante. Già dalla loro numerazione, si nota l'inserimento in un momento successivo rispetto all'approvazione del testo normativo nella sua originaria formulazione. Infatti, solo a distanza di qualche anno dall'entrata in vigore del decreto, la constatata frequenza del fenomeno e il danno derivante all'Erario hanno indotto il legislatore a reinserire nel novero dei delitti anche gli omessi versamenti.

Il dolo generico richiesto per la integrazione dei reati. Tuttavia, mentre molte delle condotte penalmente sanzionate dal dlgs 74/2000 richiedono che il comportamento sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questo elemento non emerge in alcun modo dal testo degli artt. 10-bis e 10-ter. Si tratta di fattispecie pacificamente a dolo generico, il che si traduce nella irrogazione della pena a prescindere dall'intento psicologico posto dall'imputato nella violazione del precetto. In altre parole, non rileva lo scopo per cui le somme distratte all'Erario avrebbero dovuto essere impiegate nelle intenzioni dell'agente, né le diverse finalità a cui tali somme sono state in concreto destinate; bensì la sola consapevolezza e la volontà del contribuente di omettere il pagamento dovuto al Fisco, superando la soglia di punibilità, entro il ter-

mine previsto per la consumazione del reato.

Crisi di liquidità, causa di forza maggiore o carenza dell'elemento soggettivo. Tra le questioni penal-tributarie che più interessano le imprese, gli interpreti si sono trovati spesso non allineati nel rispondere alla domanda se e a quali condizioni l'illiquidità dell'azienda che porti il contribuente a ritardare il versamento delle ritenute o dell'Iva 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 si verifica 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 oscillante nel delimitare i casi in cui una situazione simile possa escludere l'integrazione del reato, o sot-

to il profilo dell'elemento soggettivo o sotto il profilo della suddetta esimente rappresentata dalla forza maggiore.

Il rigore della giurisprudenza sul punto. Sul tema la giurisprudenza si è rivelata assai rigorosa, così che, secondo l'indirizzo predominante, non rileva nemmeno l'omesso incasso dell'imposta sul valore aggiunto dalla propria controparte commerciale, con la conseguenza che il contribuente risponde dell'omesso versamento Iva in favore del Fisco anche laddove lui stesso non dovesse ricevere tali somme dalla propria clientela. In questo senso, è stato evidenziato come l'obbligo di indicazione nella dichiarazione annuale e, conseguentemente, di versamento dell'Iva è ordinariamente svincolato dall'effettiva riscossione delle somme corrispettive delle prestazioni effettuate (Cass. pen. n. 19099/13). L'omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso per inadempimento dei propri clienti non esclude infatti la sussistenza del dolo generico richiesto dall'art. 10-ter, essendo il mancato adempimento del debitore riconducibile all'ordinario rischio di impresa (Cass. pen. n. 33430/2023).

Ancora di recente la Cassazione ha confermato che la difficoltà economica o la scarsità di liquidità che affligge l'impresa

non è idonea di per sé a escludere l'elemento soggettivo, ritenendo carente, nel caso di specie, qualunque prova concreta in ordine alla natura improvvisa, duratura e inaspettata degli eventi che determinarono la crisi di liquidità, e affermando la sussistenza, quantomeno sotto il profilo dell'accettazione del rischio, della volontà di non adempiere il debito tributario alla scadenza del termine (Cass. pen. n. 20348/2024).

Le limitate aperture della Cassazione. Le uniche aperture della giurisprudenza di legittimità hanno richiesto che l'imputato dimostri sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (Cass. pen. n. 20266/2014 e Cass. pen. n. 27256/2020). Pertanto al contribuente è imposto, osservando oneri di allegazione rigorosi, da un lato di provare che 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 (Cass. pen. n. 20777/2014); dall'altro lato, che non gli sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale

adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni 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 attribuibili (Cass. pen. n. 5467/2013). La giurisprudenza ha affermato che nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'Iva per altrui inadempimento, vanno provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo (Cass. pen., n. 23796/2019), nonché, tra i rimedi che devono essere esperiti per escludere le manette contempla ricorso al credito, riduzione dei costi, finanche l'affitto o la liquidazione dell'azienda (Cass. pen. n. 20348/2024).

La legge delega. La legge delega per la riforma fiscale, all'art. 20 comma 1 lett. b), ha richiesto al governo di "attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopraggiunta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso". Al legislatore delegato è stato dunque assegnato il compito di delimitare il perimetro del penalmente rilevante, rimodulando il dettato normativo al fine di evitare che il contribuente debba subire conseguenze penali anche in caso di fatti sopraggiunti, e a lui non addebitabili.

Dunque, ora, il decreto che ha ricevuto l'approvazione definitiva del Consiglio dei ministri, art. 1 comma 1, lettera f), numero 2), prevede l'inserimento all'art. 13 dlgs 74/2000 del comma 3-bis, secondo il quale i reati di omesso versamento di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non saranno punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Aggiunge inoltre la norma che, ai fini della predetta valutazione, il giudice debba tener conto, da un lato, della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche; e, dall'altro lato, della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi. Sarà dunque interessante vedere l'applicazione giurisprudenziale di tale nuova disposizione e monitorare l'atteggiarsi delle pronunce dei giudici a seguito della sua entrata in vigore.

Crisi di liquidità e decreto sanzioni

La questione	Quando la crisi di liquidità dell'impresa integra causa di forza maggiore o quantomeno può far escludere il dolo e riparare dalla condanna per il reato di omesso versamento di ritenute o Iva?
La giurisprudenza	La giurisprudenza ha affermato: <ul style="list-style-type: none"> • l'inidoneità della difficoltà economica dell'impresa di per sé a escludere il dolo, che può sussistere anche nella forma eventuale • la necessità di dimostrare sia la non imputabilità all'imprenditore della crisi di liquidità, sia l'impossibilità di fronteggiarla tramite il ricorso a misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale
Novità del decreto sanzioni	Il decreto sanzioni introduce all'art. 13, recante le cause di non punibilità, il comma 3-bis, che disciplina la non punibilità degli omessi versamenti di ritenute certificate e iva per crisi di liquidità e prevede che: <ul style="list-style-type: none"> • i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto • ai fini di tale valutazione, il giudice tiene conto • della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche • e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi