



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



VA ASSOLTO L'IMPRENDITORE CHE OMETTE IL VERSAMENTO DELL'IVA PER PAGARE I DIPENDENTI

Va esclusa la sussistenza del dolo generico, richiesto per la configurabilità del delitto di omesso versamento dell'iva previsto dall'art. 10 ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, laddove l'imputato provveda al pagamento di dipendenti e fornitori in una prospettiva di continuità aziendale, nella convinzione, cioè, che tale scelta consenta di proseguire l'attività d'impresa attraverso il conseguimento di ricavi e di utili, venendo meno, così, la rappresentazione da parte dell'imputato della mancanza delle risorse necessarie per assolvere all'obbligazione tributaria. Cass. 16 ottobre 2019, 42522

di **Andrea Bazzichi**

IUS/17 - DIRITTO PENALE

Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile

Raffaele Giaquinto

Publicato, Martedì 21 Gennaio 2020

Sommario: 1. Cenni generali la struttura del reato di omesso versamento Iva; 2. La sentenza 42522/2019; 3. Riflessioni conclusive.

1. Cenni generali la struttura del reato di omesso versamento IVA

Nell'ambito dei reati tributari disciplinati dal D.lgs 74/2000, i reati dichiarativi di cui all'art 10 bis omesso versamento di ritenute certificate, e all'art 10 ter omesso versamento Iva continuano ad essere di stretta attualità¹. Ciò è tanto più vero nella misura in cui si assiste ad una riscoperta, anche se non troppo palese del principio di inesigibilità, quale strumento idoneo per mitigare il rigore sanzionatorio di fronte a condotte che spesso trovano origine nella sfavorevole congiuntura economica generale². I reati dichiarativi sopra menzionati vanno a completare il quadro dei reati tributari previsti dal D.lgs 74/2000 che all'art 2-3 sanzionano la dichiarazione fraudolenta, all'art la dichiarazione infedele ed infine all'art 5 la dichiarazione infedele. Sotto il profilo dell'elemento soggettivo questi ultimi si connotano per il richiesto dolo specifico rappresentato dal fine di evadere le imposte. Al contrario, nella fattispecie di omesso versamento Iva ex art 10 ter, siamo di fronte ad un soggetto che dichiara correttamente il dovuto, ma nel termine previsto dalla norma non versa o non riesce a versare il tributo dichiarato. E' di tutta evidenza la diversità delle condotte che ineriscono alle due classi di reati, al punto che nei primi anni di vigenza del D.lgs 74/2000 le fattispecie di omesso versamento delle ritenute certificate e di omesso versamento Iva non erano punite sul piano penale³. Sul piano della struttura dei reati dichiarativi, vi sono pochi dubbi, la giurisprudenza è costante nel sostenere che trattasi di reati omissivi propri e a carattere istantaneo⁴. Al riguardo dell'omesso versamento Iva viene sanzionato il mancato pagamento di quanto dovuto e dichiarato dallo stesso contribuente per tale tributo, entro il termine per il versamento dell'acconto per il periodo di imposta successivo. In buona sostanza detto limite è quello del 27 dicembre dell'anno successivo come individuato dalla legge, e non coincide con quello previsto dalla normativa tributaria che è anticipato⁵. Sotto il profilo dell'elemento soggettivo, non essendo richiesto il fine di evadere le imposte, è sufficiente il dolo generico, anche nella forma del dolo eventuale. In verità, posto che il contribuente è ben consapevole che il tributo sia dovuto, in quanto lo ha dichiarato, ed è a conoscenza, o dovrebbe esserlo del termine di scadenza per il pagamento, il profilo della colpa sul piano della struttura della fattispecie non può mai trovare spazio. In sede di considerazioni preliminari, va chiarito come non possa essere sanzionato sul piano penale, il soggetto che decorso il termine previsto dalla normativa tributaria, entro il successivo termine lungo del 27 dicembre di cui all'art 10 ter Dlgs 74/2000 estingua il proprio debito, o lo riduca sotto la soglia attualmente prevista di euro 250.000 per ogni anno di imposta. In ragione del chiaro tenore del dato normativo, è altrettanto manifesto come sino alla scadenza del termine ultimo, il contribuente possa adempiere per legge. Solo in quel momento, potrà e dovrà essere analizzata la propria condotta, ed in primis la sussistenza del dolo, nonché

l'oggetto del medesimo⁶. La considerazione consente di non accogliere la ricostruzione operata dalla giurisprudenza nei termini della progressione criminosa in rapporto alle successive scadenze previste dalla normativa tributaria e da quella penale⁷, ma non rispettate. Del tutto condivisibile è il pensiero di chi ritiene che la dichiarazione rappresenti un presupposto di fatto, anziché un elemento costitutivo del reato⁸. Infatti, la dichiarazione è un atto dovuto, tanto è vero che l'art 5 Dlgs 74/200 sanziona l'omessa dichiarazione. Lo stesso dicasi di conseguenza per la ricostruzione che scinde l'omesso versamento Iva in due condotte: 1) quella attiva data dalla dichiarazione 2) quella omissiva fornita dal mancato pagamento. E' dunque in questo frangente che si deve valutare, se una crisi di liquidità possa e in che limiti escludere la sussistenza del dolo, oppure la punibilità in base al principio di inesigibilità che rende incolpevole la condotta. Va detto che il panorama è alquanto variegato, dal momento che la gamma delle ipotesi delle molteplici forme di crisi di liquidità include il mancato pagamento dei propri crediti, l'errate scelte gestionali, il succedersi di soggetti diversi nelle more delle scadenze sopra riportate.

2. La sentenza 42522/2019

In linea generale la giurisprudenza, in particolare di legittimità è ferma nell'escludere qualsiasi valenza esimente o scusante alle crisi di liquidità. L'assunto si sviluppa su un duplice binario, rilevato che la norma richiede solo il dolo generico. Il contribuente al momento della scadenza del termine lungo indicato dalla disposizione penale, è ben consapevole in base alla dichiarazione dallo stesso compiuta, dell'obbligo a cui è sottoposto. La mancanza osservanza del medesimo, di conseguenza non può che essere frutto o di una scelta consapevole, oppure del rischio accettato di non poter essere in grado di adempiere. Non rilevando il dolo specifico del fine di evadere le imposte, i motivi per cui la scadenza non è stata rispettata appaiono irrilevanti⁹. La scusante della forza maggiore vale solo se l'inadempimento sia dovuto a fatti non imputabili all'imprenditore e per cause non dipendenti dalla sua volontà. Non vale, quando il contribuente si sia già posto in una condizione di illegittimità. Tale condizione, nell'ottica della giurisprudenza prevalente è già presente quando al momento del pagamento del corrispettivo, il soggetto non accantona le somme ricevute a titolo di Iva dal committente, e di cui è debitore nei riguardi dello Stato. In alcune circostanze, però, l'enunciato si fonda su un falso presupposto. La sentenza di commento, Cassazione 42522/2019 III sezione penale, mitiga il rigore sanzionatorio. Viene confermata la sentenza di assoluzione nei riguardi di un imprenditore che, di fronte alla oggettiva scarsità di risorse, nell'ottica di una concreta possibilità di continuità aziendale, aveva provveduto al pagamento di dipendenti e fornitori. Come altro elemento dirimente, va aggiunto che tale imprenditore allo scopo di reperire risorse utili per fronteggiare la crisi di liquidità aveva provveduto anche a liquidare beni personali. L'assoluzione viene giustificata sulla base della mancanza di dolo consistente nella mancata rappresentazione da parte dell'imputato

della futura mancanza di risorse al momento della scadenza prevista dall'artt 10 ter Dlgs 74/2000. In altri termini, secondo la Suprema Corte, nel caso specifico l'imputato aveva provveduto ad adottare tutte le iniziative idonee per fronteggiare la crisi economica. Tale inciso, in verità sembra più l'enunciazione implicita del principio di inesigibilità, nelle vesti della causa di forza maggiore di cui all'art 45 cp sostanziato nel brocardo latino: ad impossibilia nemo tenetur. In tal senso milita la valorizzazione dell'argomento del ricorso anche all'impiego di beni e di risorse personali. Sembra allora più aderente alla struttura del reato, per una declaratoria di non colpevolezza, l'affermazione che il soggetto non può essere punito perché manca la colpevolezza. Siamo di fronte ad un fatto tipico, antiggiuridico ma non colpevole. Ciò è il portato della ritrosia, da parte della giurisprudenza nell'applicazione di un principio, quale quello di inesigibilità che non ha un espresso fondamento normativo, e che inevitabilmente è sottoposto ad un margine valutativo del giudicante.¹⁰ Il pronunciamento in questione, comunque, ha il merito salvo qualche eccezione¹¹ di mitigare un eccessivo rigore sanzionatorio¹².

3. Riflessioni conclusive

La mancanza di liquidità, com'è noto può avere molteplici cause. Il caso paradigmatico è quando la crisi economica sia scaturita dal mancato incasso di crediti, se ciò abbia rilevanza sia per la quantità sia per la contestualità del fenomeno. Nell'ipotesi di pagamenti che siano regolati dal principio di competenza, alcuni autori ritengono che venga meno lo stesso presupposto del reato, atteso che non può essere richiesto l'obbligo di accantonamento, nei modi sopra menzionati, di qualcosa che non si è ricevuto¹³. In verità apparire preferibile ritenere che manchi la colpevolezza, visto che l'inadempimento dell'obbligo tributario è collegato all'inadempimento altrui. Peraltro, tra le misure idonee che la giurisprudenza richiede perché una condotta possa essere scusata vi è proprio l'attivazione concreta, con tutti i mezzi possibili per il recupero del proprio credito¹⁴. Ciò significa che anche nel caso in cui non vi sia obbligo di fatturazione al momento del compimento della prestazione o della cessione del bene, se viene richiesto un onere di attivazione, questo inevitabilmente non può che passare da una prova del credito, dato appunto dall'emissione della fattura. Che secondo l'ordinamento tributario rappresenta una presunzione di pagamento. In ogni caso, è agevole replicare che per prestare un servizio o cedere un bene, si sostengono dei costi, e ciò comporta, a fronte di un mancato incasso una mancanza di liquidità, quand'anche il tributo Iva non sia dovuto finché non sopraggiunga il pagamento. Nelle decisioni della giurisprudenza sovente il caso fortuito e la forza maggiore sono usate come una endiadi. In realtà, anche se all'atto pratico il risultato è il medesimo, ovvero la mancanza di colpevolezza i presupposti sono sostanzialmente diversi. Infatti, il caso fortuito attiene ad un evento imprevedibile, la forza maggiore invece ad un evento irresistibile. Peraltro, atteso che il rischio economico è per definizione insito nel rischio di impresa, la mancanza di liquidità non potrà mai essere considerata un caso fortuito. Ciò non toglie, che seppur prevedibile, possa scusare

se per le dimensioni e la contestualità assume i caratteri dell'evento irresistibile. L'uso promiscuo dei due termini, in verità sembra più legato alla ricostruzione dell'omesso versamento Iva come progressione criminosa che prende le mosse prima dalla dichiarazione, successivamente dal mancato rispetto della scadenza tributaria, ed infine da quella penale. Però, come si è evidenziato trattandosi di un reato omissivo ed a carattere istantaneo non rileva la fase precedente l'adempimento dell'obbligo. In questo modo si verrebbero a sanzionare condotte, quali la mancanza di previdenza nell'accantonare risorse utili in previsione della futura scadenza, più legate ad atteggiamento colposo che ad un dolo eventuale. Peraltro, com'è stato osservato si devono nutrire forti dubbi sul citato obbligo di accantonamento, rilevato che la legge non pone espressi vincoli al riguardo¹⁵. Il paventato rischio che la stura al principio di inesigibilità della condotta possa essere soggetto ad eccessiva discrezionalità, in definitiva deve essere ridimensionato. Infatti, sussiste in capo all'imputato un preciso e circostanziato onere di allegazione, secondo quello che è il pensiero univoco della giurisprudenza allorquando venga invocata una scriminante o una scusante. Inoltre, atteso che la mancanza di liquidità non può che essere valutata con riferimento al singolo caso concreto, il giudizio non può che essere relativo anche se circostanziato. Così come non sussiste il rischio di impunità, dal momento che non potrebbero ritenersi non colpevoli e quindi inesigibili quelle condotte che sulla base di scelte imprenditoriali volontarie hanno causato la crisi di liquidità. In siffatte ipotesi non verrebbe meno il margine, la libertà di scelta, con riferimento al caso concreto, che è il presupposto per l'impiego del principio di inesigibilità.

Note e riferimenti bibliografici

1Si riproduce il testo dell'art 10 ter D.lgs 74/2000 che dispone: "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro 250.000 per ciascun periodo di imposta"

2Sul punto, con riferimento ai reati tributari, si rinvia ad Andrea Giudici, l'inesigibilità nel diritto penale tra teoria e prassi, Università di Milano, dottorato di ricerca in scienza giuridiche XXX ciclo, pag 111-125.

3Come evidenzia Gianluca Sona, Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di iva, in Diritto Penale Contemporaneo, l'art 10 bis e l'art 10 ter sono stati introdotti rispettivamente dall'art 1 comma 414 (Legge finanziaria 2005) e dall'art 35 del Dl 223/2006. Inoltre, nella relazione accompagnatoria all'introduzione dell'art 10 bis, il Governo illustrava come l'introduzione di tale norma fosse

assolutamente necessaria per scongiurare il fenomeno dei molti contribuenti in difficoltà che, in assenza di sanzione penale, sceglievano di posticipare il pagamento delle imposte, destinando le residue e scarse risorse ad altre finalità. Il tutto in controtendenza con l'intento manifestato nella relazione accompagnatoria del D.lgs 74/2000 allorquando fu deciso di non sanzionare sul piano penale quelle condotte prive di mendacio, del fine di non pagare le imposte, che sfociavano in dichiarazioni veritiere, e che potevano trovare ampia tutela nell'ambito delle sole sanzioni amministrative.

4Sul tema si rinvia alle Sezioni Unite Cassazione Penale n. 37424/2013, alla quale le successive pronunce si sono uniformate.

5 contribuenti mensili: la liquidazione e il versamento dell'eventuale Iva a debito va fatta entro il giorno 16 del mese successivo contribuenti trimestrali: la liquidazione e il versamento dell'imposta va fatto entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari (16 maggio, 20 agosto e 16 novembre). Il versamento relativo all'ultimo trimestre va effettuato in sede di conguaglio annuale entro il 16 marzo dell'anno successivo, salvo la possibilità di usufruire dei maggiori termini previsti per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi. Mentre per la dichiarazione Iva, vige il termine dal 01 febbraio al 30 aprile dell'anno successivo.

6Federico Romoli, Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità in archivio penale.

7La pronuncia delle Sezioni Unite 3724/2013 opera tale ricostruzione, anche al fine di escludere qualsiasi ipotesi di ne bis in idem sostanziale, atteso che la norma penale differisce da quella tributaria, e quindi deve configurarsi un concorso apparente di norme, con applicazione della norma speciale.

8Federico Romoli ibidem

9Emblematica è Cassazione III Penale 8352/2015 che rileva: "Il dolo del reato in questione è integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontà".rio contrasto con il precetto violato. La scelta di non pagare prova il dolo, i motivi della scelta non lo escludono

10Andrea Giudici, ibidem, che individua il fondamento normativo in una lettura costituzionalmente orientata dell'art 27 Costituzione secondo quelli che sono i noti principi espressi nella sentenza 364/1988 della Corte Costituzionale.

11 Il riferimento è a Cass III penale 52971/2018 che esclude la punibilità per mancanza di dolo, nel caso in cui l'imputato abbia fatto ricorso a beni personali per tamponare la crisi di liquidità.

12 Secondo Cass. III penale 41700/2019 non rileva se la crisi di liquidità sia dovuta dal mancato incasso di crediti. Sullo stesso tenore Cass. III penale 38594/2018 che ritiene che il soggetto nel momento in cui fattura la propria prestazione si sottopone all'obbligo del pagamento dell'iva a prescindere dall'effettivo incasso del credito.

Sulla scelta del pagamento degli stipendi, in senso contrario Cass. III penale 36038/2019, tale scelta non giustifica il mancato adempimento dell'obbligo tributario, quand'anche si sia proceduto nel frattempo a rateizzare il debito in sede amministrativa. Secondo Cass. III penale 51436/2014 non rilevano le difficoltà economiche imprevedute, dello stesso avviso Cass. 14953/2014, la mancanza di liquidità rientra nel normale rischio di impresa.

13 Soana, ibidem, l'autore distingue a seconda che il pagamento sia regolamento dal principio di competenza o per cassa. Nella seconda eventualità, poiché l'obbligo di fatturazione sorge solo al momento del pagamento, o nel caso di prestazioni rese in favore di Enti Pubblici mai potrà essere giustificata una crisi di liquidità per mancato incasso di crediti vantati in virtù dell'art 6 Dpr 633/1972 l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento.

14 Così ad esempio ritiene Cass. III penale 37089/2018

15 In tal senso si veda Susanna Canizzaro, Omesso versamento di Tributi e crisi di liquidità: l'orientamento della giurisprudenza, in Rvisita Trimestrale di diritto tributario, 2/2015, pag 258 e ss, Giappicchelli, Torino