

**Crisi di impresa.** Dopo una fase di iniziale rigidità la giurisprudenza ha aperto spiragli a favore dei contribuenti in difficoltà

# Omessi versamenti, tripla chance

Possibile provare l'assenza del dolo o del rapporto causa-effetto e la forza maggiore

**Antonio Iorio**

■ Negli ultimissimi mesi anche i giudici di legittimità sembrano considerare rilevante, per l'esclusione della **responsabilità penale** dell'imprenditore che ha omesso di versare l'Iva o le ritenute, una comprovata grave crisi finanziaria dell'impresa e la necessità di valutare la sua condotta anche ai fini della continuità aziendale e quindi, ad esempio, se le somme non versate al fisco siano state impiegate per pagare i dipendenti.

A norma degli articoli 10 bis e 10 ter del decreto legislativo 74/2000 è punito con la reclusione da sei mesi a due anni rispettivamente chi non versa le ritenute operate e certificate entro il termine di presentazione della di-

## IL PUNTO

Il percorso per escludere la responsabilità penale è molto complesso e richiede la prova della gestione oculata delle risorse

chiarazione annuale e chi omette il versamento dell'Iva entro il termine di scadenza dell'acconto dell'anno successivo. Entrambi i delitti scattano in presenza di importi superiori a 50mila euro.

Negli anni, in presenza di evidenti crisi di liquidità indipendenti dalla volontà dell'imprenditore, vari giudici di merito hanno escluso la punibilità, invece, la Suprema Corte ha sempre assunto una linea interpretativa particolarmente rigorosa. La questione, di particolare rilevanza, è stata così esaminata dalle sezioni unite penali (sentenze 37424 e 37425 del 2013), le quali hanno innanzitutto chiarito che il reato non si pone in rapporto di specialità rispetto all'analoga violazione tributaria che pure viene commessa in presenza di omesso versamento (sanzione del 30%). Con la conseguenza che trovano applicazione entrambe le sanzioni (penali e tributarie).

L'alto consesso, inoltre, partendo dal presupposto che nel caso dell'Iva, l'imposta viene riscossa una volta emessa la fattura (il che per la verità non è sempre così) e sussiste quindi un obbligo di "accantonamento" da parte del contribuente per eseguire il successivo versamento, ha ritenuto integrato il reato, in via generale, anche in presenza

di crisi di liquidità.

Sul punto, però, la medesima sentenza ha offerto un'apertura ove il contribuente dimostri, circostanza non particolarmente semplice, oltre alla citata crisi di liquidità in cui si trova l'azienda, anche che l'omesso versamento non sia dipeso da una scelta dell'imprenditore.

A seguito di tale pronuncia, sono seguite ulteriori sentenze di legittimità: inizialmente è stato quasi sempre ritenuto colpevole il contribuente nonostante la crisi, successivamente, pare valutata più favorevolmente la predetta crisi.

In dettaglio la casistica che, più direcente, ha escluso la punibilità, può ricondursi a tre differenti ipotesi: assenza di dolo, sussistenza di forza maggiore, assenza di collegamento tra la condotta tenuta da chi doveva versare ed il reato.

■ **Assenza di dolo.** È stato chiarito che non si può escludere in astratto l'assenza di dolo o l'assoluta impossibilità di assolvere all'obbligazione tributaria per la crisi di liquidità. È però necessario provare: a) la non imputabilità all'imprenditore della crisi che avrebbe improvvisamente investito l'azienda; b) che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore a idonee misure da valutarsi in concreto.

Queste circostanze devono essere valutate in modo insindacabile dal giudice di merito

■ **Forza maggiore.** Secondo i giudici di legittimità non può escludersi in assoluto l'esistenza della causa di forza maggiore. Essa può configurarsi, a seconda dei casi concreti, in un'imprevista e imprevedibile indisponibilità del denaro necessario, non correlata in alcun modo alla condotta gestionale dell'imprenditore.

■ **Assenza di collegamento.** Può verificarsi poi la mancanza di nesso eziologico tra la condotta tenuta da chi era obbligato a versare le imposte e il reato, in quanto la violazione è stata determinata da comportamenti pregressi non ascrivibili alla persona indagata. È il caso, nella specie, del liquidatore che subentrando ai precedenti amministratori ha ereditato una situazione che rende impossibile osservare i previ-

sti adempimenti.

In tutte le ipotesi, evidentemente, è comunque necessario provare la gestione diligente e oculata delle risorse eventualmente disponibili.



■ SELPRESS ■  
www.selpress.com

## Gli orientamenti

### TRIBUNALI

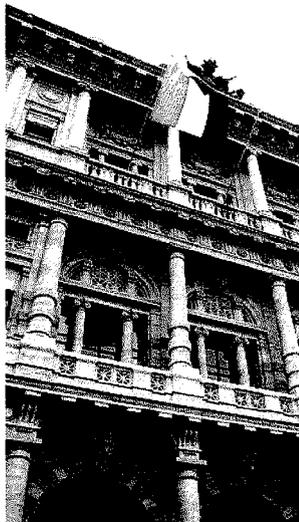
#### 01 | TRIBUNALE DI MILANO SENTENZA N. 2818/2012

Una situazione di difficoltà economica - testimoniata dall'emissione nei confronti della società (in liquidazione) di un decreto ingiuntivo per rilevanti importi - è idonea ad escludere, in capo al rappresentante legale della società medesima, l'elemento psicologico richiesto ai fini dell'integrazione della fattispecie di omesso versamento.

#### 02 | TRIBUNALE DI FIRENZE SENTENZA 10.8.2012

L'omesso versamento per importi superiori a 50.000,00 euro in relazione ad un unico periodo d'imposta non costituisce reato se il soggetto inadempiente, ma che ha sottoscritto con l'agenzia delle Entrate un piano di rientro, è costretto ad evadere a causa

delle gravi difficoltà economiche e della situazione di "illiquidità" nella quale si è venuto a trovare. In tal caso, infatti, deve reputarsi carente



il necessario elemento soggettivo

#### 03 | TRIBUNALE DI ROMA SEZIONE VI PENALE SENTENZA N. 105/2014

Non risponde di omesso versamento Iva l'imprenditore che non versa l'imposta perché ha pagato lo stipendio dei dipendenti. Si tratta di un caso di forza maggiore il cui accertamento compete al giudice che dovrà valutare, in modo rigoroso, gli strumenti adottati dal contribuente per la reperibilità delle risorse necessarie a consentire il corretto e tempestivo adempimento delle obbligazioni tributarie temperando ove possibile la prosecuzione dell'attività di impresa laddove la crisi sia provvisoria

### CORTE DI CASSAZIONE

#### 01 | SEZIONI UNITE PENALI SENTENZA 37424/2013 «OMESSO VERSAMENTO IVA» E SENTENZA 37245/2013 «OMESSO VERSAMENTO RITENUTE»

Non può essere invocata l'assenza di liquidità solo al momento della scadenza penalmente rilevante, ove non si dimostri che essa non sia dipesa dalla scelta di non far debitamente fronte all'adempimento

#### 02 | SEZIONE III PENALE SENTENZA 2614/2014

Le indicazioni concrete sul momento di crisi economica in cui versa il contribuente e la conseguente dimostrazione che l'omesso versamento sia dipeso realmente dall'impossibilità incolpevole di effettuarlo possono escludere il reato di omesso versamento

#### 03 | SEZIONE III PENALE SENTENZA 5467/2014

Nei casi di delitti di omesso versamento non si può

escludere in astratto l'assenza di dolo o l'assoluta impossibilità di assolvere all'obbligazione tributaria per la crisi di liquidità.

È necessario però provare la non imputabilità al contribuente della crisi e che detta crisi non possa essere stata adeguatamente



fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto

#### 04 | SEZIONE III PENALE SENTENZA 5905/2014

Può essere esclusa la colpevolezza dell'imprenditore che omette di versare le ritenute operate se non ha la provvista necessaria per aver pagato gli stipendi ai dipendenti. L'onere probatorio incombe sul contribuente che invoca la crisi di liquidità, ma il giudice di merito non può limitarsi ad escludere l'assenza del dolo senza valutare le prove offerte dall'imprenditore imputato

#### 05 | SEZIONE III PENALE SENTENZA 9264/2014

Il liquidatore di società che non versa le ritenute perché paga i lavoratori dipendenti licenziati non commette reato, soprattutto quando dimostra che non poteva fare altrimenti