



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Padova



Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Padova

# Crisi pandemica, omessi versamenti di ritenute ed IVA, conseguenti reati penal-tributari: una bussola nella giurisprudenza?

*Riflessioni a margine della Circolare n. 4/2020,  
Fondazione Centro Studi UNGDCEC*

**Sintetici spunti di riflessione dalla Circolare n. 4/2020:  
la crisi di liquidità tra casistica della giurisprudenza di  
merito e procedure concorsuali**

11 febbraio 2021



## *La circolare dell'UNGDCCEC*

Nella **circolare numero 4 del 2020** dell'**Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili** si ripercorrono le condizioni al sussistere delle quali la situazione che il Paese sta vivendo può escludere la punibilità per il reato di omesso versamento iva o ritenute certificate, indicando come di maggior rilievo:

- la situazione di sostanziale illiquidità finanziaria della Società evincibile dai dati dei **bilanci**,
- l'ammissione a **procedure di concordato preventivo**,
- l'opera di adeguamento patrimoniale rispetto al dettato civilistico,
- l'onerosa **ricapitalizzazione della società** in crisi a opera dell'agente,
- l'attività **promossa in prima persona dall'imprenditore** al fine di elaborare **programmi di risanamento**,
- il **default di clienti e fornitori**, tale da compromettere i flussi finanziari o la stessa attività produttiva,
- accadimenti esterni quali la **repentina ed ingiustificata chiusura dei finanziamenti** da parte del sistema bancario, o l'esser stati **vittime d'usura**,
- la **compromissione di progetti industriali**.



## *La circolare dell'UNGDCCEC* (segue)

### *Ma come l'UNGDCCEC è giunto alla individuazione dei suddetti principi?*

Ripercorriamo insieme l'evoluzione normativa e giurisprudenziale di uno dei reati più controversi del diritto penale tributario, e più in generale del diritto penale economico.



## *I reati di omesso versamento*

La **punibilità dell'omesso versamento** è stata negli anni passati oggetto di un'eterogeneità di vedute da parte del legislatore:

- l'incriminazione per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto fu originariamente introdotta nell'ordinamento giuridico italiano dal d.p.r. n. 633/1972, provvedimento noto con il nome di '**manette agli evasori**' che ha segnato la repressione penale di violazioni prima di allora considerate meramente formali e correttamente presidiate dalla sola sanzione amministrativa.
- È stata poi **abrogata dalla l. n. 516/1982**, scelta confermata anche dal d.lgs. 74/2000 che al momento dell'entrata in vigore aveva scelto di focalizzare la sanzione penale su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e dolo specifico di evasione.
- Negli anni seguenti – **con l. n. 311/2004 (finanziaria per l'anno 2005) e con d.l. n. 223/2006 (decreto Bersani)** – il **settore penale dell'ordinamento ha riattratto le condotte di puro omesso versamento** dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla rispettiva dichiarazione fiscale e delle ritenute certificate.



## *I reati di omesso versamento* (segue)

- Le norme incriminatrici degli omessi versamenti di ritenute e IVA si trovano ancora oggi collocate là dove furono allora inserite, ossia rispettivamente agli **artt. 10-bis e 10-ter d.lgs. n. 74/00**.
- Con il **d.lgs. 158/2015** si decise tuttavia di ridelineare il perimetro del penalmente rilevante in materia di omesso versamento; infatti:
  - ✓ da un lato, le **soglie di punibilità per omessi versamenti di ritenute e IVA vennero rispettivamente innalzate a € 150.000 e € 250.000**, rendendo irrilevanti omessi versamenti per importi inferiori a tali soglie;
  - ✓ dall'altro lato, per quanto attiene alle ritenute, venne assegnata **rilevanza penale non solo alle ritenute attestate da apposita certificazione rilasciata al lavoratore dipendente**, bensì anche alle ritenute risultanti dalla sola dichiarazione fiscale (il modello 770).



## *I reati di omesso versamento* (segue)

### Art. 10-bis. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate

*È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta **ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti**, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.*

### Art. 10-ter. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate

*È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, **l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale**, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.*

A ciò si aggiunga la fattispecie incriminatrice – non contenuta nel corpus normativo ex d.lgs. n. 74/00, bensì prevista dall'art. 2 c. 1-bis d.l. n. 463/1983 – alla cui stregua: “**l'omesso versamento delle ritenute [previdenziali e assistenziali]**, per un importo superiore a euro 10.000 annui, è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a euro 1.032”.



## *I reati di omesso versamento* (segue)

Da un punto di vista di analisi delle fattispecie, ci si trova dinanzi a dei reati:

- di **pura condotta (omissiva)**, che si concretizza nell'omesso versamento dell'iva o delle ritenute. In altri termini, la sanzione penale in capo all'agente non postula sul piano della condotta requisiti ulteriori rispetto al mancato versamento;
- **a consumazione istantanea**. Le condotte omissive di cui si tratta vengono ad assumere rilevanza penale in maniera istantanea, e precisamente:
  - ✓ 27 dicembre di ogni annualità quanto all'omesso versamento IVA, ossia la data prevista dall'ordinamento per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo
  - ✓ 30 settembre o 31 ottobre di ogni annualità quanto all'omesso versamento di ritenute, data rispettivamente prevista dall'ordinamento per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta semplificata o ordinaria (i *cc.dd. modelli 770*)
  - ✓ il giorno 16 del mese successivo a quello a cui si riferiscono i contributi per quanto attiene all'omesso versamento di ritenute previdenziali ed assistenziali, ossia in questo caso la medesima data prevista sul versante fiscale per il versamento dei contributi da parte del datore di lavoro.



## *I reati di omesso versamento* (segue)

- **a dolo generico.** L'omesso versamento dell'imposta oltre il termine previsto dalle norme incriminatrici è presidiato da sanzione penale a prescindere dall'intento psicologico posto dall'agente a giustificazione dell'omesso versamento stesso, così che
  - ✓ ai fini della sanzione penale, **non rileva la finalità** a cui le somme distratte all'Erario avrebbero dovuto essere impiegate nelle intenzioni dell'agente, né le concrete finalità a cui tali somme sono state (eventualmente) asservite;
  - ✓ **rileva la sola 'consapevolezza' e la 'volontà'** dell'agente di omettere il pagamento dovuto al Fisco entro il termine per la consumazione del reato.

### **PROBLEMA**

Proprio questi tratti caratteristici delle fattispecie di omesso versamento consentono un'indiscriminata repressione penale di pressoché ogni ammanco alle casse del Fisco – a titolo di IVA o ritenute – che superi le seguenti soglie di punibilità:

- **€ 10.000 per le ritenute previdenziali e assistenziali;**
- **€ 150.000 per le ritenute *ex art. 10-bis* d.lgs. n. 74/00;**
- **€ 250.000 per l'imposta sul valore aggiunto *ex art. 10-ter* d.lgs. n. 74/00.**





## *I reati di omesso versamento* (segue)

Sul piano dell'accertamento del reato:

- L'irregolarità fiscale è destinata a emergere in sede di controllo automatico delle dichiarazioni.
- I competenti Uffici sempre in via automatica saranno tenuti a segnalare tale irregolarità all'Autorità Giudiziaria con apposita denuncia.
- L'esercizio dell'azione penale sarà subordinato alle sole verifiche circa
  - ✓ la scadenza del *c.d. termine lungo* previsto per l'adempimento
  - ✓ e il superamento dalla soglia di punibilità indicata dalla norma incriminatrice.

Approdato a processo, l'imprenditore potrà:

- pagare integralmente il debito tributario – comprensivo di sanzioni e interessi – prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, rendendo il reato contestato non punibile ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 74/00, così che
  - ✓ il Pubblico Ministero dovrà formulare richiesta di archiviazione, e il Giudice emettere decreto di archiviazione;
  - ✓ o, in caso di intervenuto esercizio dell'azione penale, si pronuncerà sentenza di proscioglimento.



## *I reati di omesso versamento* (segue)

### **Art. 13. Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario**

*1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, **non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti** mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. [...]*

In alternativa:

- Astenersi dal pagamento del debito tributario e affrontare il proprio processo, sia nelle forme del rito ordinario, sia nelle forme di un rito alternativo quale, ad esempio, il rito abbreviato (nel cui ambito la parziale rinuncia al diritto di difesa da parte dell'imputato verrebbe premiata con uno sconto sul *quantum* di pena eventualmente inflitto).



## *Cause di non punibilità*

- nel caso di questa seconda scelta – magari vincolata dall'assenza di risorse liquide – l'unica argomentazione difensiva prospettabile è la **dimostrazione da parte dell'imputato di una 'crisi di liquidità' dell'impresa tale da rendere l'omesso versamento un'eventualità obbligata**, ineludibile o, quantomeno, non socialmente riprovevole e, quindi, non meritevole di sanzione penale.

### TUTTAVIA:

- la consolidata giurisprudenza di legittimità fornisce una ricostruzione ermeneutica dei reati di omesso versamento nell'ambito della quale la circostanza fattuale della *'crisi di liquidità'* dell'impresa è destinata a essere confinata nella pressoché totale irrilevanza;
- non rileverebbe nemmeno l'omesso incasso dell'imposta sul valore aggiunto dalla propria controparte commerciale, con la conseguenza che il contribuente risponderebbe dell'omesso versamento IVA in favore del Fisco anche laddove lui stesso non dovesse ricevere tali somme dalla propria clientela.



## *Cause di non punibilità* (segue)

- In questo senso, infatti, è stato evidenziato come *“l’obbligo di indicazione nella dichiarazione annuale e, conseguentemente, di versamento dell’I.v.a. è [...] **ordinariamente svincolato** [...] **dall’effettiva riscossione delle somme corrispettivo delle prestazioni effettuate**”*. Ne conseguirebbe la punibilità dell’omesso versamento IVA *“a prescindere dal fatto che le somme [...] siano poi state o meno rimosse dal predetto contribuente”* (Cass. pen., sent. n. 19099/13);
- **non rileverebbe l’assenza di risorse liquide** in seno all’impresa al momento della scadenza del termine previsto dalle norme incriminatrici per provvedere al versamento delle imposte;
- si è evidenziato come *“non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, 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 alle esigenze predette”* (Cass. pen., sent. n. 37424/2013), e ciò **anche se l’imprenditore**, non accantonando l’IVA al momento della sua percezione dalla clientela o le ritenute al momento della liquidazione dei compensi dei dipendenti, abbia agito mosso dalla **ragionevole convinzione di poter agevolmente recuperare in seguito la liquidità necessaria**, salvo un evento imprevedibile, a lui non addebitabile e cogente;



## *Cause di non punibilità* (segue)

- **non rileverebbe**, da ultimo, la decisione dell'imprenditore di omettere il versamento delle imposte al fine di destinare le (uniche) riserve di liquidità disponibili a finalità terze, quali il **pagamento dei compensi ai propri dipendenti**;
- si è ribadito infatti come una tale circostanza possa essere apprezzata al più in termini di **circostanza attenuante dei reati di omesso versamento**, ferma restando la sanzione penale a carico del contribuente, in quanto “[tale] scelta imprenditoriale attiene ai motivi a delinquere e **non può pertanto minimamente escludere la sussistenza del dolo** [generico di fattispecie]” (Cass. Pen., Sent. n. 37873/2015).

### **E SE QUESTO E' IL QUADRO PIU' RIGOROSO:**

- gli orientamenti giurisprudenziali ora richiamati hanno sollevato **perplexità** prima nell'ambito della dottrina,
- e poi anche in seno alla giurisprudenza.



## Questioni dibattute

### QUESTIONI

- 1) *E' **punibile** il contribuente anche nel caso in cui **ometta di versare al Fisco l'IVA non incassata**?*
- 2) *L'**ammissione alla procedura di concordato preventivo** può valere quale **scriminante dai reati di cui agli artt. 10 -bis e 10 -ter**?*
- 3) *Può l'imputato invocare a propria «discolpa», ovvero per **garantirsi la non punibilità, una 'crisi di liquidità' dell'impresa tale da rendere l'omesso versamento un'eventualità obbligata, ineludibile o, quantomeno, non socialmente riprovevole e, quindi, non meritevole di sanzione penale**?*
- 4) *Che valore assumono le suddette considerazioni nell'ambito della **attuale situazione pandemica**?*



## *IVA non incassata*

La **punibilità del contribuente che omette di versare al Fisco l'IVA non incassata** deriva, secondo giurisprudenza costante, da due considerazioni, ovvero:

- che la condotta del reato di omesso versamento si sostanzierebbe nella sola e semplice omissione del pagamento dell'imposta nel c.d. termine lungo, con conseguente irrilevanza di ogni accadimento ad essa pregresso;
- che il regime fiscale IVA imporrebbe la **liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto al Fisco a prescindere dal suo effettivo previo incasso da parte del contribuente.**

**TUTTAVIA** ci si chiede:

- fatta salva la doverosità dell'adempimento e l'attivazione delle procedure amministrative finalizzate a far recuperare all'Erario la totalità dell'imposta precedentemente omessa, maggiorata di interessi e sanzioni;
- è **necessario ricorrere alla sanzione penale** per chi di fatto dichiara puntualmente e diligentemente tutto il dovuto, evidenziando egli stesso, attraverso la propria dichiarazione, la posizione di debito nei confronti dell'Erario?



## *IVA non incassata* (segue)

Sul punto, si è osservato che:

- la peculiarità che distingue l'oggetto materiale dei delitti *ex artt. 10-bis e 10-ter d.lgs. 74/00* da ogni altro tributo o imposta giustificando le rispettive incriminazioni sul piano penale è la **materiale disponibilità da parte dell'agente** (e, dunque, il mancato accantonamento da parte del medesimo) delle somme destinate all'Erario, e il conseguente **mancato accantonamento**;
- laddove viene a **mancare il previo incasso dell'imposta** da parte del contribuente, **manca altresì la 'infedeltà'** dell'imprenditore nella gestione delle risorse spettanti al Fisco;
- in tal senso il Trib. Bergamo, sent. n. 1907/2017, precisando che *"la norma incriminatrice punisce una condotta dell'imprenditore lato sensu appropriativa di somme cui è stata dalla legge impressa una diversa destinazione [...] Se dunque, sotto il profilo meramente tributario, l'obbligazione rimane, viene meno la rilevanza penale dell'omissione poiché difetta il presupposto appropriativo: manca cioè la prova che la cliente abbia versato l'IVA esposta nelle fatture non onorate, con conseguente assoluzione dell'imputato"*.





## *Il concordato preventivo*

L'**ammissione al concordato preventivo**, secondo parte della giurisprudenza, può costituire già essa stessa una **esimente** idonea ad escludere la punibilità penale per le omissioni la cui scadenza si colloca in data successiva.

Infatti:

- **l'art. 168 l.f.** prevede che, a partire dalla data di presentazione del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo e fino alla definitività del decreto di omologazione, **i creditori per titolo o causa anteriore al decreto non possono intraprendere o proseguire azioni esecutive** sul patrimonio del debitore, a pena di nullità;
- il debitore, stante l'art. 161 l.f., può compiere in via autonoma esclusivamente gli **atti di ordinaria amministrazione**, mentre deve domandare l'**autorizzazione** al Tribunale (fallimentare) per il perfezionamento degli **atti straordinari**, pena la dichiarazione di improcedibilità oppure la revoca dell'ammissione alla procedura ex art. 173 l.f.;
- secondo la giurisprudenza, la domanda di accesso alla procedura comporta il **divieto di pagamento di debiti anteriori**, in quanto atto che viola la *par condicio creditorum* e confligge con il principio della "fissazione" del patrimonio del debitore a beneficio della procedura.



## *Il concordato preventivo* (segue)

Dunque:

*Le garanzie, apprestate dalla disciplina concorsuale a tutela dell'imprenditore, giustificano anche come lecita **l'omissione del versamento di ritenute e iva entro i termini ordinari dopo il deposito del ricorso?***

*La **procedura di concordato preventivo** diviene esimente rispetto alla configurabilità dei reati?*

Un tentativo di formulare una risposta è stata fatto dalla giurisprudenza di legittimità, che con più pronunce ha affrontato il tema.



## *Il concordato preventivo* (segue)

Specificamente:

- un primo filone configurava una piena responsabilità penale del debitore per le omissioni di versamento in esame, escludendo in radice ogni rilevanza alla **presentazione della domanda di concordato preventivo**, in quanto **mero atto di autonomia negoziale** del debitore rispetto ai suoi creditori, che non rileverebbe come scriminante a favore del debitore sulle scadenze di versamento delle imposte previste dalla legge;
- secondo un diverso orientamento, già del 2015, il concordato preventivo non rimane uno strumento squisitamente privatistico, essendo **vigilato da soggetti quali il giudice delegato e il commissario giudiziale**, così che:
  - ✓ **l'ammissione alla procedura di concordato**, prima della scadenza del termine per il versamento delle imposte e laddove il piano contempli la dilazione di pagamento del debito fiscale per IVA e ritenute, è **atta a configurare l'esclusione dei reati ex art. 10-bis e 10-ter** (Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2015 n. 15853),
  - ✓ il provvedimento del Tribunale che impedisce il pagamento di crediti anteriori integra la **scriminante dell'adempimento di un dovere** imposto da un ordine legittimo dell'autorità ex art. 51 c.p. (Cass. pen., sez. III, 17 ottobre 2017, n. 52542).



## *Il concordato preventivo* (segue)

La giurisprudenza più favorevole si divide tuttavia a propria volta in due circa l'individuazione della fase processuale del concordato rilevante:

- secondo l'indirizzo più garantista, i delitti di omesso versamento non ricorrono, non solo allorché l'ammissione al concordato preventivo sia antecedente all'omesso versamento, ma **anche se detta omissione sia successiva alla semplice presentazione della domanda**, in quanto:
  - ✓ il **divieto** per il debitore concordatario di pagare i debiti scaduti deriva *ex lege* sin dalla domanda di concordato, e, **anche senza un esplicito divieto del Tribunale**, il debitore deve rispettare il piano dei pagamenti previsto dall'istanza di concordato (Cass. pen, sez. III, 8 giugno 2018, n. 39696);
  - ✓ con la presentazione della domanda di concordato viene meno qualunque comportamento illecito connesso all'omissione, **senza necessità che vi sia la formale ammissione al concordato dell'impresa** (Cass. pen., sez. III, 22 agosto 2019, n. 36320).



## *Il concordato preventivo* (segue)

- Secondo un altro indirizzo invece la mera domanda non varrebbe già da scriminante, in quanto:
  - ✓ **solo il decreto di ammissione al concordato** ex art. 163 l.f., pronunciato **prima della scadenza del debito fiscale**, ha l'effetto di escludere i reati omissivi di versamento, mentre la mera domanda (già completa o solo prenotativa) non assumerebbe alcun peso, in quanto esclusivamente alla luce dell'ammissione potrebbe venir meno la necessità di adempimento (Cass. pen., sez. III, 17 aprile 2019 n. 16776);
  - ✓ il debitore **anche nel corso del concordato preventivo** potrebbe ripagare il debito, essendo comunque ammesso nelle more il compimento degli atti di ordinaria amministrazione nonché di quelli urgenti straordinari, sempre che consti **l'apposita autorizzazione del Tribunale** ex art. 161 c. 7 l.f. (così Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2019, n. 45694).



## *Il concordato preventivo* (segue)

Il quadro giurisprudenziale non è in ogni caso pacifico, e **le più recenti pronunce sono verso la linea più dura che nega l'efficacia scriminante** della mera presentazione della domanda di concordato:

- Secondo la sentenza Cass. pen. n. 13092, depositata il 28 aprile 2020
- ✓ la procedura di concordato preventivo, a differenza di quella fallimentare, non priva l'imprenditore in crisi dell'amministrazione dei propri beni, ma gli consente il compimento degli **atti gestori di ordinaria amministrazione**;
- ✓ i **debiti tributari**, invece, proprio per l'effettiva idoneità a pregiudicare i valori dell'attivo compromettendone la capacità di soddisfare le ragioni dei creditori, rientrano nella **categoria delle operazioni straordinarie**, il cui **pagamento però non costituisce causa di automatica inammissibilità** della proposta;
- Cass. pen., sez. III, 5 maggio 2020, n. 13628 ribadisce che *"la **mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, anche con riserva, non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione** e, pertanto, la stessa domanda non assume rilievo, né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello della esigibilità della condotta, salvo che, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori"*.



## *Crisi di liquidità* (segue)

*La crisi di liquidità dell'impresa che porti il contribuente alla scelta di **pagare le retribuzioni dei dipendenti anziché i debiti tributari** integra **causa di forza maggiore** e ripara dalla condanna per il reato di omesso versamento iva di cui all'art. 10-ter d.lgs. 74/2000?*

**Art. 45 c.p.**

**Non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o per forza maggiore.**

La forza maggiore viene spesso invocata dagli imprenditori in crisi di liquidità in quanto si tratta di quell'esimente che nel diritto penale:

- è configurabile nei casi in cui il soggetto abbia fatto tutto il possibile per rispettare legge,
- ma, **per cause indipendenti dalla sua volontà**, non vi sia riuscito.



## *Crisi di liquidità* (segue)

Tuttavia, come predetto, la giurisprudenza è concorde che ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento è richiesto il c.d. **dolo generico**, cioè:

- integrato dalla mera condotta omissiva posta in essere nella **consapevolezza della sua illiceità**,
- **non rilevando i motivi della scelta** dell'agente di non versare il tributo.

E' del **2013** la **pronuncia n. 37424** con cui le **Sezioni Unite** hanno osservato che:

- mentre molte delle condotte penalmente sanzionate dal d.lgs. 74/2000 richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte,
- tale peculiare volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo dell'art. 10-ter, così che per la commissione del reato **basta la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato**,
- peraltro, ogniqualvolta il soggetto d'imposta effettui operazioni imponibili **riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'iva dovuta** e non deve far altro, quindi, che tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.





## *Crisi di liquidità* (segue)

Non sono mancate nel tempo, tuttavia, alcune **aperture della giurisprudenza** di legittimità a tutela della continuità aziendale, la quale ha ritenuto che:

- *«nel reato di omesso versamento di ritenute certificate (D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10bis), il dolo può essere escluso qualora l'imputato dimostri, osservando oneri di allegazione e di prova rigorosi, 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., sez. III, 22 maggio **2014**, n. **20777**);*
- con riferimento all'art. 10-bis, *«costituisce costante indirizzo di legittimità quello per cui, nel reato in esame, l'imputato può invocare la **assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta**, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti 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» (sez. III, 8 aprile **2014**, n. **20266**);*



## *Crisi di liquidità* (segue)

- *«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. 5467/2013);
- vanno valorizzati a favore del legale rappresentante elementi quali **la riduzione (o addirittura l'annullamento) dei propri compensi per l'attività di amministratore**, la richiesta di rateizzazioni, l'aver impegnato parte del **patrimonio personale** (Cass. pen., 31930/2015);
- **va escluso il dolo quando vi è la convinzione che la scelta di privilegiare il pagamento di dipendenti garantisca la continuità aziendale** consentendo di proseguire l'attività d'impresa, attraverso il conseguimento di ricavi e di utili, poiché viene meno di fatto la rappresentazione da parte dell'imputato della mancanza delle risorse necessarie per assolvere all'obbligazione tributaria (Cass. pen. **42522/2019**).



## *Crisi di liquidità* (segue)

A conclusione **opposta, e rigorosa**, è giunta invece la Suprema Corte con la recente **sentenza 27256/2020**, e in particolare:

- è pur vero che gli Ermellini hanno tenuto a precisare come, in astratto, siano possibili casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato - in cui possa **invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria**;
- tuttavia è necessario che siano assolti 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 detta **crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, a idonee misure da valutarsi in concreto**;



## *Crisi di liquidità* (segue)

- occorre, cioè, dimostrare 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 a egli non imputabili (Cass. pen. n. 5905/2014 e 1541/2014);
- al contrario, nel caso di specie, ad avviso della Cassazione, la Corte territoriale aveva correttamente rilevato, per un verso, l'assoluta genericità della prova della situazione di sofferenza economica, sorretta non da specifica documentazione ma dalle sole dichiarazioni dell'imputato, e, per altro verso, **la mancanza di dimostrazione, da parte di quest'ultimo, circa il tentativo di ovviarvi anche a discapito delle proprie risorse personali**; con l'ulteriore precisazione da parte dei Giudici per cui l'utilizzo della liquidità non per onorare il debito fiscale, bensì per il pagamento della retribuzioni dei dipendenti, rappresentava una scelta libera, e quindi consapevole, integrante il dolo.



## *Crisi di liquidità* (segue)

E ancora un paio di mesi fa, la Suprema Corte è tornata sul tema, con la **sentenza della Sez. III, 14 dicembre 2020, n. 35696**. Precisamente:

- Il caso riguardava il ricorso presentato da un imprenditore condannato in primo grado dal Tribunale di Chieti, pronuncia confermata in appello, per il delitto di **omesso versamento dell'Iva** perché non aveva versato nei termini prescritti dalla normativa tributaria l'imposta sul valore aggiunto per Euro 251.155,00. Contro tale pronuncia aveva proposto ricorso per cassazione l'imputato.
- L'iter argomentativo del ricorso, ritenuto fondato dalla Suprema Corte, censurava l'errata valutazione della Corte territoriale, per aver escluso la dedotta **forza maggiore** e l'assenza di dolo, asserendo che la **mancata riscossione da parte della società dell'imputato dei canoni dovuti dai conduttori** non costituisse un'impossibilità idonea ad integrare una scriminante o, comunque, a far venire meno l'elemento soggettivo del delitto contestato.



## *Crisi di liquidità* (segue)

- Inoltre, i giudici di merito non avrebbero considerato la testimonianza del consulente fiscale della società, che aveva precisato che **le somme oggetto delle fatture non erano materialmente confluite nelle casse della società**,
- Né si era considerata la **documentazione** prodotta dalla quale risultava una **crisi di liquidità** dovuta dalla contestuale **interazione di fattori imprevedibili e inevitabili**, che si erano aggiunti all'**inadempimento dei conduttori**.
- Ancora, i giudici di merito non avevano considerato quanto dedotto dall'imputato circa il suo **tentativo di fronteggiare la progressiva contrazione dei flussi finanziari**, sia sottoscrivendo un **piano di ristrutturazione del debito con le banche** (piano, tuttavia, violato dagli istituti di credito e da cui era scaturito un contenzioso civile con le stesse banche), sia attraverso il **ricorso a garanzie personali**, come risultante dalla documentazione in atti.



## *Crisi di liquidità* (segue)

Dunque, la Suprema Corte :

- con riguardo alla rilevanza della **crisi economica**, ha ribadito che la causa di **forza maggiore** può avere rilevanza solo qualora l'imputato assolva gli **oneri di allegazione** idonei a dimostrare, non solo la crisi di liquidità, ma anche che detta crisi non sarebbe stata fronteggiabile attraverso il ricorso ad apposite procedure da valutarsi in concreto, come il ricorso al credito bancario.
- Ha dunque confermato l'onere che grava sull'imprenditore tenuto a **provare di aver posto in essere, seppur senza successo dovuto ad una causa a lui non imputabile, tutte le misure idonee a reperire la liquidità necessaria per adempiere il proprio debito fiscale.**
- E ha precisato come il mancato adempimento del debitore rientri, ancora una volta, nell'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi; diversamente, devono essere dimostrati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo.





## *Crisi di liquidità* (segue)

- Pertanto ha confermato quanto affermato in altre pronunce, ovvero che nel caso in cui l'omesso versamento dell'iva sia dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti, il dolo non viene meno poiché l'obbligo dell'imprenditore di effettuare il predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme.
- Ha ribadito in definitiva che è fondamentale indagare la causa della indisponibilità del denaro necessario per adempiere il debito tributario, poiché la causa di **forza maggiore**, costituendo un'esimente di carattere generale, è da ritenersi applicabile anche ai reati tributari solo laddove si traduca in **un'imprevista e imprevedibile indisponibilità del necessario denaro, in alcun modo correlata alla condotta gestionale dell'imprenditore o a sue scelte errate**.
- Nel caso in esame ha ritenuto di dover accogliere il ricorso proprio perché **la difesa non si era limitata ad asserire la mera esistenza di una pregressa crisi di impresa**, ma aveva **allegato elementi** che avrebbero dovuto essere valutati ai fini accertare l'entità di tale crisi, le cause della stessa, e l'impossibilità di superarla tramite il ricorso ad idonei strumenti.





## *Crisi di liquidità* (segue)

E cosa ne è di queste considerazioni alla luce della **situazione che il nostro Paese sta attraversando?**

I dubbi suesposti sull'opportunità di punibilità infatti:

- risultano ulteriormente amplificati nell'odierno contesto sociale, nel quale
  - ✓ la crisi economica ha assunto carattere strutturale e colpito duramente il sistema imprenditoriale,
  - ✓ privandolo stabilmente della necessaria liquidità finanziaria e ponendolo nella condizione di non poter correttamente assolvere agli obblighi di versamento dei tributi,
  - ✓ giacché le scarse risorse disponibili sono sovente dirottate per assicurare la fornitura dei mezzi di produzione vitali per l'immediata sopravvivenza dell'impresa,
- non sembra difficile prevedere che **l'illiquidità endemica che affliggerà le aziende all'indomani della ripresa dell'attività post-Covid sfocerà in primo luogo in una serie di inadempimenti** (magari anche parziali, intesi come ritardi nei pagamenti) tra le varie imprese coinvolte nelle rispettive transazioni commerciali.



**Grazie per l'attenzione!**

**Avv. Giulia Maria Mentasti**

[giulia.mentasti@studioloconte.it](mailto:giulia.mentasti@studioloconte.it)

Loconte&Partners

Via Fatebenefratelli, 10, 20121, Milano

Tel. 02 45476250



**LOCONTE & PARTNERS**