

Accertamento e contenzioso n. 28/2017

Crisi di liquidità e omesso versamento

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale
Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia Direttore scientifico della rivista
Accertamento e Contenzioso

Gli omessi versamenti di ritenute dovute o certificate e dell'Iva si accompagnano spesso a crisi di liquidità dell'impresa. Nel presente intervento ci si propone di fare il punto della situazione sia sotto il profilo dell'elaborazione giurisprudenziale, sia sotto quello strettamente normativo a seguito della novella di cui al D.Lgs. 158/2015.

I reati di omesso versamento

Il D.Lgs. 74/2000 (e successive modifiche) rappresenta il “corpus” normativo dei reati tributari.

In esso sono contenute le fattispecie relative ai delitti in materia di dichiarazione e ai delitti in materia di documenti e pagamento di imposte, oltre alle definizioni e alle disposizioni comuni.

Con specifico riferimento al pagamento delle imposte, ai fini del presente intervento l'attenzione verrà focalizzata sugli illeciti di cui agli articoli [10-bis](#) e [10-ter](#), al tema della crisi di liquidità che può accompagnarsi, in molti casi se non sempre, alla commissione degli illeciti stessi e ai relativi sviluppi giurisprudenziali.

L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate – elementi della fattispecie

Ai sensi dell'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000:

“È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta”.

L'[articolo 7](#), comma 1, lettera b), D.Lgs. 158/2015 ha modificato la fattispecie in esame, in vigore dal 22 ottobre 2015, ampliando la portata della norma attraverso l'inserimento del riferimento alle ritenute indicate in dichiarazione - e non più solo a quelle certificate - e l'aumento della soglia di punibilità da 50.000 euro a 150.000 euro.

Il reato, caratterizzato dall'elemento psicologico del dolo generico (ossia dalla coscienza e volontà del reo di non versare all'Erario le ritenute effettuate entro il termine per la presentazione annuale della

denuncia dei redditi), si consuma nel momento in cui scade il termine utile per il pagamento previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativo all'anno precedente (cfr. Cassazione, sentenza [n. 535/2014](#)).

Posto che la riforma ha aggiunto le ritenute "dovute" al testo della norma, la prova in giudizio della ritenuta potrebbe ora prescindere dalle certificazioni rilasciate al sostituto, potendo in ipotesi bastare che essa risulti dalla dichiarazione.

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 7884/2016](#), ha ritenuto opportuno valorizzare le differenze tra i due atti (dichiarazione modello 770 e certificazione rilasciata ai sostituti) rilevando che è:

"impossibile, proprio a causa del differente contenuto e funzione dei due atti, desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, a uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato".

Il giudice di legittimità ha infatti specificato che:

"in tema di reati tributari, la prova dell'elemento costitutivo del reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, di cui all'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, rappresentato dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti, il cui onere incombe sull'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro".

Il luogo di consumazione del delitto coincide con quello in cui si compie, alla scadenza del termine previsto, l'omissione del versamento imposto dal precetto normativo (per le società tale luogo coincide con quello in cui si trova la sede effettiva dell'impresa, intesa come centro prevalente dell'attività amministrativa e direttiva di organizzazione, coincidente o meno con la sede legale, dovendo aversi riguardo al principio di effettività).

Con riferimento alla soglia di punibilità, la Suprema Corte ha evidenziato che:

"ai fini della sussistenza di una fattispecie penalmente rilevante la c.d. soglia di punibilità si traduce nella fissazione di una quota avente rilevanza quantitativa o qualitativa del fatto tipico con la conseguenza che, alla mancata integrazione della soglia, corrisponde la convinzione del Legislatore circa l'assenza nella condotta incriminata, di una sensibilità penalistica del fatto per cui il comportamento sotto tale soglia è ritenuto non lesivo del bene giuridico tutelato dalla norma. Ne discende che, relativamente all'imputazione per il reato p. e p. dall'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, a seguito dell'innalzamento della soglia di punibilità da 50.000 euro a 150.000 euro, non si configura la fattispecie delittuosa al di sotto di tale limite" (cfr. Cassazione, sentenza n. 6105/2015).

L'omesso versamento di Iva – elementi della fattispecie

Secondo quanto stabilito dall'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000:

“È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo di imposta successivo, l’iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d’imposta”.

L'[articolo 8](#), comma 1, D.Lgs. 158/2015 ha notevolmente ridotto la portata della norma incriminatrice, innalzando la soglia di punibilità da 50.000 a 250.000 euro.

Tale modifica legislativa ha avuto naturalmente immediate ripercussioni in sede giudiziale, in quanto, in ossequio al principio del *favor rei*, i giudici hanno definito con sentenze di proscioglimento un notevole numero di processi pendenti e relativi, appunto, a omessi versamenti con una soglia inferiore a quella di nuova introduzione.

Sotto tale profilo, non sembra inopportuno evidenziare che, secondo quanto indicato dalla Suprema Corte:

“la formula assolutoria da utilizzare in ipotesi di mancata integrazione della soglia di punibilità nel delitto previsto dall’articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, essendo essa elemento costitutivo del fatto-reato, è quella del fatto non sussiste” (cfr. [Cassazione, n. 6710/2016](#)).

Anche in questo caso, l’elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie si sostanzia nel dolo generico, ossia la consapevolezza nel soggetto di non versare l’imposta dovuta.

Gli omessi versamenti, la crisi di liquidità e l’indirizzo giurisprudenziale

Inquadrate le fattispecie in esame secondo il dettato normativo, appare subito evidente come si tratti di tipologie di reato strettamente connesse alla crisi di impresa e alla conseguente carenza di liquidità che, specialmente negli ultimi anni, hanno portato a un notevole innalzamento dei procedimenti penali aventi per oggetto gli omessi versamenti.

Più volte, in sede giudiziale, gli imputati hanno invocato a propria difesa (stante la sussistenza della prova documentale in ordine all’integrazione dell’elemento oggettivo del reato) il difetto dell’elemento psicologico richiesto dalle norme incriminatrici, ovvero la scriminante della forza maggiore. Ciò, appunto, sulla base di una più o meno conclamata crisi societaria che avrebbe impedito il versamento delle somme dovute, indipendentemente dalla volontà della società stessa, riferibile al proprio legale rappresentante.

Purtroppo, in sede di riforma, tale delicato problema, riguardante appunto la posizione del legale rappresentante di una società che incorre in omissioni di versamenti dovuti a causa di una crisi finanziaria della propria azienda, non ha trovato una specifica soluzione.

Sul punto, l'atteggiamento della giurisprudenza è da tempo rigoroso nell'affermare che i reati di cui agli articoli [10-bis](#) e [10-ter](#), D.Lgs. 74/2000 richiedono, come visto, il mero dolo generico, essendo sufficiente nel soggetto la mera consapevolezza dell'omissione dei versamenti (cfr. Cassazione, sentenza n. 35912/2014, SS.UU. sentenza n. 25575/2013 e sentenza n. 5905/2013). Esemplificativa, in tal senso, è la pronuncia per cui:

“In merito all'imputazione per il reato p. e p. dall'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, relativamente all'omesso versamento dell'Iva, nei termini di legge, non assume alcuna rilevanza, ai fini dell'esclusione della colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto obbligato al versamento dell'imposta. Il reato de qua è punito a titolo di dolo generico per cui per la configurabilità dello stesso è sufficiente la volontà e la coscienza di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo contestato e tale consapevolezza deve concernere anche la soglia di punibilità, quale ulteriore elemento costitutivo della fattispecie. La prova del dolo è insita, generalmente, nella presentazione della dichiarazione annuale dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta e quanto deve essere saldato entro il termine lungo previsto. Il debito Iva, infatti, è direttamente collegato alle operazioni imponibili compiute nel periodo di imposta” (cfr. Cassazione, [n. 6113/2016](#)).

Inoltre:

“In materia di omesso versamento di ritenute certificate, la politica della sistematica protrazione dell'illecito amministrativo-tributario, quale strumento di gestione della crisi di liquidità dell'imprenditore, non può giustificare la forza maggiore che si invoca al momento della scadenza del termine lungo per l'adempimento. Non può, dunque, andare esente da responsabilità l'imprenditore che ammetta di aver optato per il mancato versamento mensile delle ritenute effettivamente operate sulle retribuzioni dei dipendenti, in base a una scelta imprenditoriale che gli appartiene, giacché ciò equivale ad ammissione della suitas della condotta, non esclusa dal margine di scelta che esclude sempre la forza maggiore. In ogni caso, è necessario l'assolvimento di precisi oneri di allegazione che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica aziendale, ma anche l'impossibilità di fronteggiare l'anzidetta crisi tramite il ricorso a idonee misure da valutarsi in concreto” (cfr. Cassazione, n. 18680/2015).

Sempre per la Corte di Cassazione:

“non rileva quale causa di forza maggiore per il legale rappresentante di un'impresa lo stato di dissesto imputabile alla precedente gestione, quando risulta che l'agente al momento del suo subentro nella carica aveva la consapevolezza della crisi di liquidità e non era nell'impossibilità a lui non ascrivibile di intraprendere alcuna iniziativa per fronteggiare tale situazione” (cfr. Cassazione, [n. 43599/2015](#)).

Da ultimo, si segnala anche la pronuncia del Tribunale di Terni, del 10 maggio 2016, per cui:

“In merito all'imputazione per il reato p. e p. dall'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, per non aver versato il prevenuto, l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, nella crisi di liquidità dell'azienda l'elemento decisivo affinché si configuri una sorta di "forza maggiore" in grado di interrompere il nesso psicologico, l'assenza dell'elemento psicologico del dolo, non può essere desunto semplicemente dal fatto che all'imputato sia materialmente mancato il denaro necessario per coprire l'Iva dovuta in conseguenza del mancato pagamento di quanto, a sua volta, allo stesso dovuto da terzi, suoi debitori”.

Solo in pochi casi sono state ammesse aperture (cfr. Cassazione, sentenza n. 15716/2014) per cui è stata esclusa la rilevanza penale del mancato assolvimento dell'onere fiscale in presenza di alcuni presupposti, che possono così essere individuati:

- a) assoluta impossibilità di provvedere alle esigenze dell'azienda, se non, appunto, non pagando i debiti erariali;
- b) dimostrazione concreta di tale impedimento fornendo la prova dell'impossibilità di reperire le risorse necessarie a consentire il corretto adempimento delle obbligazioni tributarie.

La Corte di Cassazione, a tale proposito, ha ad esempio indicato che:

“in tema di omesso versamento Iva, al fine di escludere la responsabilità per insussistenza del profilo soggettivo del reato, è necessario che risulti che il soggetto obbligato al pagamento abbia adottato tutte le iniziative per corrispondere a esso e che la crisi di liquidità non sia a questi imputabile. L'elemento psicologico del reato è costituito dal dolo della condotta omissiva tipizzata (pagamento del debito Iva nei termini previsti dalla legge), che non può che esigere quale presupposto l'esistenza concreta della possibilità di adempiere il pagamento” (cfr. Cassazione. [n. 49666/2015](#)).

In tema di omesso versamento Iva, si segnala anche il provvedimento secondo cui:

“la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento può essere rilevante per escludere la colpevolezza, se venga dimostrato che il soggetto tenuto al pagamento ha adottato tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo. Ai fini dell'integrazione dell'elemento psicologico del reato, la valutazione del giudice di merito deve investire la peculiarità della condotta omissiva tipizzata, condotta omissiva avente natura dolosa; per cui è proprio l'esistenza concreta della possibilità di adempiere il pagamento che costituisce indefettibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto” (cfr. Cassazione, [n. 40352 del 2015](#)).

Inoltre:

“l'inadempimento dell'obbligazione tributaria, quale l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate, può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore, che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico, escludendo che possa essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità” (cfr. Cassazione, [n. 45690/2015](#)).

La particolare tenuità del fatto

Da ultimo, la Corte di Cassazione ha sancito l'applicabilità per tutti i reati tributari (eccetto quelli ex articoli [2](#), [3](#) e [8](#) D.Lgs. 74/2000) dell'[articolo 131-bis](#), c.p. ed escluso la punibilità del contribuente per i reati per cui è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a 5 anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, quando per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale (cfr. Cassazione, [n. 15449/2015](#)).

“Ai fini dell'esclusione della punibilità per “particolare tenuità del fatto” si richiede al giudice di rilevare se, sulla base dei due “indici-requisiti” della modalità della condotta e dell'esiguità del danno e del pericolo, valutati secondo i criteri direttivi di cui all'articolo 133, c.p., comma 1, sussista l’“indice-criterio” della particolare tenuità dell'offesa e, con questo, coesista quello della non abitualità del comportamento. Solo in questo caso si potrà considerare il fatto di particolare tenuità ed escluderne, conseguentemente, la punibilità” (cfr. Cassazione, [n. 15449/2015](#)).

L'articolo 13, D.Lgs. 74/2000

Ai sensi di quanto stabilito dall'attuale [articolo 13](#), comma 1, D.Lgs. 74/2000:

“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 le 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”.

La novella legislativa di cui al menzionato D.Lgs. 158/2015 ha dunque introdotto una causa di non punibilità per i reati di omesso versamento, a condizione che vengano rispettate determinate condotte e tempistiche.

Secondo una ricostruzione meramente letterale del dato normativo, la causa di non punibilità in ordine al reato può configurarsi attraverso la definizione dei debiti tributari entro un preciso limite temporale, ossia prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

È pur vero che, secondo quanto previsto dal comma 3 del citato articolo:

“qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre 3 mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione”.

La Corte di Cassazione e la sentenza n. 40314/2016

Ai fini del presente intervento, si ritiene utile segnalare la sentenza n. 40314/2016, con cui la Corte di Cassazione è tornata a occuparsi del reato di cui all'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000 e, in particolare, della modifica di cui al D.Lgs. 158/2015.

La Suprema Corte ha innanzitutto ribadito che, alla luce di consolidata giurisprudenza di legittimità, la crisi di liquidità del debitore deve essere ritenuta come irrilevante ai fini dell'esclusione della colpevolezza, salvo il caso in cui sia stato dimostrato da parte dell'imputato che siano state adottate tutte le iniziative finalizzate alla corresponsione del contributo.

Proprio relativamente alla questione del suddetto limite temporale, la Suprema Corte si è espressa in modo estremamente significativo riguardo ai procedimenti in corso al momento di entrata in vigore della nuova disposizione legislativa.

Secondo la Corte di Cassazione, la *ratio* della norma prevede ora l'estinzione della fattispecie criminosa a seguito di condotte di carattere restitutorio.

La causa estintiva, nell'interpretazione del Giudice di legittimità, integra un'ipotesi di asimmetria tra la *“meritevolezza di pena”* e il *“bisogno di pena”*, *“che viene meno in ragione della condotta di integrale pagamento del debito tributario, così privando di ragione l'applicazione della pena”*.

Sotto tale profilo, con riferimento all'[articolo 27](#), comma 3, Costituzione, non vi è più ragione di applicare la pena astrattamente prevista in quanto il comportamento di restituzione comporta il venir meno della funzione rieducativa assegnata alla pena stessa.

A parere della Corte, pertanto, in ossequio a tale principio, per i procedimenti penali in corso il limite temporale di rilevanza stabilito dalla richiamata norma non può dare luogo a disparità di trattamento dato che, sotto il profilo sostanziale, il pagamento del debito tributario assume

“la medesima efficacia estintiva, sia che avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sia nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015, che avvenga dopo tale limite, purché prima del giudicato”.

Ciò anche in ragione del principio del *favor rei*, posto che la più favorevole disciplina interviene in pendenza di un procedimento.

Logica conseguenza a tale argomentazione non può essere che la seguente:

“a prescindere dall'irrelevanza della dimensione soggettiva della spontaneità, l'interesse a provvedere al pagamento dell'intero debito tributario è necessariamente diverso, e più intenso, ove sia collegato a una efficacia estintiva del reato, anziché a una efficacia soltanto attenuante; quindi, nei soli procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015, deve ritenersi che l'imputato sia nella medesima situazione giuridica che fonda, allorquando non vi sia ancora stata l'apertura del dibattimento, l'efficacia estintiva prevista dalla nuova causa di non punibilità; viceversa, si registrerebbe una disparità di trattamento in relazione a situazioni uguali in ordine alla quale sarebbe prospettabile una questione di illegittimità costituzionale”.