

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento Iva e trattenute Irpef: la difficoltà economica non è sufficiente per evitare la responsabilità penale

di **Mario Agostinelli**

La recente decisione della suprema Corte di Cassazione a sez. Unite (**Sent. 37425 del 28 marzo 2013**), con riferimento alla sussistenza del presupposto di **reato** riconducibile all'**omesso versamento IVA e delle trattenute IRPEF** operate, appare lapidaria quando non riconosce l'esclusione della colpevolezza nella crisi di liquidità del soggetto attivo.

Interpretazione che, per onestà intellettuale, risulta patentemente conforme al dettato normativo che condiziona il presupposto di **reato al dolo generico** che risulta perfezionato quando il contribuente, nei termini penalmente prescritti, non effettua il versamento di quanto dovuto, perché trattenuto al sostituito nell'erogazione delle sue spettanze, ovvero perché **già incassato dal cessionario o committente** nell'applicazione della perfetta neutralità del meccanismo dell'IVA.

Le disposizioni da tenere sotto osservazione sono quelle contenute negli articolo 10 bis e 10 ter del D.Lgs. 74/2000. In particolare l'articolo 10 bis prevede che, *"E' 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 risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a 50.000,00 euro per ciascun periodo di imposta"*.

Nella sentenza della Cass. sono bene indicati i **presupposti fattuali causa del reato imputabile** ai sostituti di imposta che si possono sintetizzare come segue:

- L'elemento psicologico richiesto è il dolo generico e non quello specifico;
- Il presupposto fattuale corrisponde all'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte;
- La condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore ad € 50.000,00, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti;
- Il termine per l'adempimento corrisponde a quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente.

Vale la pena sottolineare che gli elementi costitutivi dell'illecito sono particolarmente articolati, ma **è solo al perfezionarsi congiunto e contestuale di questi che sussiste il**

presupposto di reato.

Ne deriva che, il reato da omesso versamento delle ritenute IRPEF non sussiste con il semplice omesso versamento delle stesse oltre la data di presentazione della dichiarazione, ma consegue alla consegna della certificazione al sostituto (si veda anche la circolare n. 12 unione Nazionale giovani dottori commercialisti). In sostanza non sussiste il presupposto di reato, di cui all'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000, laddove il sostituto, pur avendo corrisposto gli importi netti dovuti non rilascia la detta certificazione.

La sentenza della Cassazione fornisce quindi due precisazioni rilevanti:

1. Si afferma che la prova del dolo è insita nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare nonché i relativi versamenti^[1];
2. Il debito fiscale relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori nel senso che quando è erogato un compenso soggetto a trattenuta, il pagatore ha a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.

E' per tale specifico ultima precisazione che il contribuente a discolpa non può invocare la crisi di liquidità al momento della scadenza del termine prescritto dalla norma penale.

Si deve quindi concludere che, vero è che il reato è a consumazione istantanea con riferimento al momento della presentazione della dichiarazione modello 770, ma **la prova della non colpevolezza ha ad oggetto il comportamento del contribuente nell'intero periodo di verifica** che ne impone l'osservazione dal momento dell'effettuazione della trattenuta al momento di presentazione del relativo dichiarativo.

In tal contesto, assumono rilevanza le prime posizione della giurisprudenza di merito che traducono nell'immediato i principi della suprema corte di cassazione e che individuano i primi riferimenti per una mappatura delle prove utilizzabili a discolpa del contribuente.

Si segnala la sentenza del **Tribunale di Bologna Sez. GIP Sent. 11 luglio 2013**, che rigettando le eccezioni del contribuente sullo sfondo dell'adottato principio proposto dalla Cassazione, ha però implicitamente indicato due ipotesi di prova a favore del contribuente.

Il caso valutato dal giudice di merito è da ricondurre alla fattispecie causa di reato dell'omesso versamento IVA^[2]. Il giudice afferma la penale responsabilità dell'imputato precisando che il reato in trattativa è di mera condotta, integrato, pertanto con la semplice omissione del versamento dell'IVA, dovuta sulla base della dichiarazione annuale entro il termine previsto per l'acconto. Trattandosi di dolo generico, laddove l'elemento soggettivo consiste nella semplice volontà e coscienza avente ad oggetto la commissione dell'illecito penale, l'omesso

versamento, il discriminante valutativo ai fini della non sussistenza del reato deve consistere nell'impossibilità di adempiere alle obbligazioni previste dalla legge. Non è quindi sufficiente una situazione di difficoltà ma è necessario dare prova di una situazione di forza maggiore, esterna alla volontà decisionale del contribuente, che deve essere il presupposto di una condizione di costrizione^[3].

Il giudice di merito esamina **due possibili prove a favore proposte dal contribuente** da apprezzare nella contestuale situazione di grave difficoltà finanziaria:

- impossibilità di accedere al credito presso terzi;
- mancata riscossione dell'IVA da corrispondere allo stato.

Situazione probatoria a favore del contribuente, quest'ultima, già riscontrata in precedenti espressioni giudiziarie (CTR Lombardia).

Infatti, poiché il meccanismo IVA genera un debito dovuto allo stato dato dalla differenza tra l'IVA sulle vendite e l'IVA assolta sugli acquisti, il meccanismo di perfetta neutralità trova applicazione distorta nel momento in cui il contribuente non riscuote l'IVA riconducibile alle operazioni di vendita.

Il giudice di merito afferma che la semplice difficoltà economica e finanziaria dell'impresa non è situazione sufficiente per giustificare la violazione dell'obbligazione tributaria, ma in ogni caso **le singole situazioni devono essere valutate caso per caso**, potendosi affermare che il congiunto mancato incasso, anche parziale, dell'IVA sulle vendite, può costituire un esimente ai fini della valutazione della liceità o meno del comportamento del contribuente.

In tale contesto, si deve affermare con una certa serenità che **l'adozione di procedure concorsuali**, che attuano il monitoraggio del Tribunale, in tempi non sospetti, è situazione che **esclude la responsabilità penale dell'imprenditore**^[4] e che certifica la situazione di inesigibilità.

^[1] Invero la sentenza sembra affermare che il dolo pur essendo generico è riconducibile ad un comportamento omissivo non solo grave ma anche evasivo, quello di indicare non solo le ritenute operate nella certificazione e nel mod. 770, ma anche le date di versamento.

^[2] Art. 10 ter del D.Lgs. 74/2000.

[3] La sentenza del giudice di merito richiama una decisione di legittimità del 1990 (Sent. “CED 184856”,) che ritiene la causa di forza maggiore o il caso fortuito ipotesi di non colpevolezza. In tal senso si afferma che non la semplice difficoltà economica finanziaria ma la situazione di inesigibilità che costringe inevitabilmente il contribuente a non versare l’IVA può essere situazione valutabile ai fini della non sussistenza dell’illecito del contribuente. Tuttavia tale impostazione si incrocia con le disposizioni della L. Fallimentare che rappresenta quale presupposto di reato la non tempestiva reazione dell’imprenditore con l’attivazioni delle leve previste dalle normative per la tutela della par conditio creditorum, nelle situazioni di inesigibilità.

[4] Si pensi al caso in cui l’imprenditore in quanto debitore di un importo per IVA di € 80.000,00, consapevole della difficoltà ad adempiere entro il termine ex art. 10 ter D.Lgs. 74/2000, nel mese di settembre avvia una procedura concorsuale.