

PENALE TRIBUTARIO

La crisi d'impresa non esclude il reato di omesso versamento

di Marco Bargagli

Come noto, il legislatore prevede **due precise ipotesi penalmente rilevanti** in caso di **omesso versamento di ritenute certificate** ed **omesso versamento dell'Iva dovuta**.

Nello specifico:

- ai sensi dell'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#), rubricato ***"Omesso versamento di ritenute 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** le ritenute **dovute sulla base della stessa dichiarazione** ossia risultanti dalla **certificazione rilasciata ai sostituiti**, per un ammontare superiore a **centocinquantamila euro** per ciascun periodo d'imposta.
- ai sensi dell'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) rubricato ***"Omesso versamento di IVA"***, 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 **duecentocinquantamila euro** per ciascun periodo d'imposta.

Al di là della **previsione legislativa** sopra illustrata **è molto importante valutare**, ai fini della **realizzazione del reato in rassegna**, quali effetti possa recare uno **stato di crisi** – momentanea o perdurante nel tempo – che **investe l'impresa nel suo complesso**.

Sul punto la **contingenza economica** potrebbe, in linea di principio, costituire **causa di forza maggiore** idonea ad escludere, ai sensi dell'**articolo 45 c.p.**, il reato di **omesso versamento dell'Iva** e/o delle **ritenute certificate**.

In merito, la **circolare n. 12**, della **Fondazione Centro Studi dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (UNGDC)**, emessa in data 2 aprile 2013, ha già approfondito il tema delle conseguenze penali riferite **all'omesso versamento di ritenute certificate e dell'Iva dovuta dall'impresa**.

In particolare, il citato documento ha chiarito che, perché possa **escludersi la sussistenza del dolo** (anche nella forma del dolo c.d. eventuale), è necessario che:

1. risulti integrata una **situazione di vera e propria insolvenza** (non mera illiquidità **temporanea**);
2. detta situazione abbia avuto origine in un **momento anteriore o, quantomeno,**

- concomitante** alla scadenza del termine entro il quale, secondo le disposizioni tributarie, **l'Iva avrebbe dovuto essere versata** e sia ancora in essere alla scadenza del termine sancito dall'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) (ossia il **27 dicembre di ogni anno**);
3. tale perdurante situazione di insolvenza **non sia stata causata** (o con-causata) **dallo stesso imprenditore**;
 4. la **perdurante situazione di insolvenza** sia stata **“gestita” dall'imprenditore**, dal momento in cui l'insolvenza stessa si è conclamata, sino al momento in cui è scaduto il termine di cui all'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#), nel rispetto delle regole civilistiche che disciplinano i pagamenti.

Solo a **queste condizioni**, tutte **necessariamente oggetto di una complessiva allegazione**, sarà possibile **escludere la sussistenza del dolo** da parte dell'agente, il quale **non paga l'imposta non perché non vuole, né perché ha accettato il rischio del verificarsi della impossibilità di adempiere**, ma perché **“non può” pagare per cause realmente indipendenti dalla sua volontà**.

Con riferimento alla **rilevanza penale dell'omesso versamento dei tributi** è recentemente intervenuta la **Corte di cassazione**, sezione 3^a penale, con la **sentenza n. 47482 del 18.10.2018** con la quale i Supremi giudici hanno **condannato un imprenditore per omesso versamento** delle ritenute, anche se l'impresa **versava in un evidente stato di crisi finanziaria**.

La **difesa dell'imputato** sosteneva che avrebbe dovuto essere valutata **l'insussistenza dell'elemento psicologico del reato**, considerata **l'impossibilità della ricorrente** - per la **situazione di difficoltà economica dell'impresa** - di **adempiere al debito d'imposta**. Doveva quindi essere esclusa, secondo la tesi sostenuta dalla difesa di parte, **la penale responsabilità del reo per forza maggiore o mancanza di dolo**.

Infatti, la parte ricorrente **aveva fatto tutto il possibile per versare la somma dovuta**:

- ottenendo un **mutuo ipotecario** utilizzato per **fronteggiare la crisi di liquidità**;
- attivando **diverse procedure di rateizzazione del debito fiscale**, onorando i **pagamenti convenuti**, essendo poi stata **costretta al ridimensionamento dell'impresa** stante **l'impossibilità di risolvarne le sorti**.

Sul punto la suprema Corte di cassazione ha richiamato il **consolidato principio** in base a quale, in tema di **reati fiscali omissivi**, l'inadempimento della obbligazione tributaria **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.

A parere degli ermellini la forza maggiore postula l'individuazione di un **fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile**, che **esula del tutto dalla condotta dell'agente**, così da rendere **“ineluttabile il verificarsi dell'evento”**, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad **un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente**.

In merito, la giurisprudenza di legittimità:

- ha sempre escluso che le **difficoltà economiche** in cui versa il soggetto agente possano **integrare la forza maggiore** penalmente rilevante;
- nei **reati omissivi, integra la causa di forza maggiore** l'assoluta impossibilità e non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso.

Nel caso di specie, concludono gli ermellini, “*al momento della commissione dei fatti per cui è intervenuta condanna (agosto 2010 e agosto 2011), la crisi d'impresa e di liquidità si trascinava già da tempo e la ricorrente... ha sostanzialmente scelto di destinare le risorse disponibili non già per il pagamento delle ritenute certificate* (onorate soltanto in parte e rimaste inadempite per ben tre anni consecutivi e per significativi importi) - ma per *continuare a gestire l'azienda, pagando dipendenti e fornitori*. In tal modo... la ricorrente ha *continuato per anni ad operare con la sua società, nonostante la evidente mancanza di liquidità, sostanzialmente "finanziandosi" con le somme incamerate a titolo di sostituto d'imposta, sicché non può in alcun modo parlarsi di fatti commessi per forza maggiore*”.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)