
Omesso versamento delle imposte e responsabilità penale

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 21 Ottobre 2014

la situazione di crisi economica sta facendo assumere importanza rilevante ai reati connessi al mero omesso versamento delle imposte: quando scatta la responsabilità penale? Analisi del caso dell'amministratore uscente e dell'amministratore entrante

Con il precedente intervento abbiamo esaminato gli elementi e i principi generali del reato per omesso versamento delle imposte di cui al D. Lgs. 74/2000.

Con il presente documento si esaminano alcuni casi specifici e si dà maggiore profondità alle riflessioni sulla verifica della sussistenza del dolo nelle ipotesi di reato da omesso versamento.

ESCLUSIONE DI REATO NEL CASO DI TENTATIVO

LA RESPONSABILITA' DELL'AMMINISTRATORE USCENTE

La suprema Corte di Cassazione con sentenza del 14 marzo 2014 n 12248, ha precisato che per il reato in trattativa, a condotta mista, non è configurabile il tentativo.

Sulla base di tale principio, la stessa Cassazione ha affermato il derivante principio di prima approssimazione secondo il quale, la condotta mista e l'esclusione della rilevanza del tentativo impediscono di ritenere punibile il delitto, a titolo di dolo (anche eventuale), nei casi in cui il soggetto tenuto all'adempimento fiscale penalmente rilevante (il versamento) sia soggetto diverso da quello che aveva posto in essere l'adempimento fiscale non ancora penalmente rilevante (la dichiarazione).

La condotta mista, infatti, implica la necessaria coincidenza soggettiva tra colui che presenta la dichiarazione e colui che omette il versamento.

Tale affermazione di principio è funzionale a precisare che, in caso di sostituzione dell'organo amministrativo, non può essere considerato responsabile a titolo di dolo eventuale colui che ha presentato la dichiarazione IVA ma ha cessato l'incarico di rappresentante legale della società prima della scadenza del termine per il versamento dell'imposta prescritto dalla norma.

ATTENZIONE: L'esistenza del dolo generico deve essere accertata, attesa la non configurabilità del tentativo, nel momento in cui il reato si perfeziona, momento che coincide con la data di versamento prevista dalla norma.

In caso di sostituzione dell'amministratore, prima della scadenza del termine di versamento (27 dicembre), non si configura la sussistenza del dolo eventuale in capo all'amministratore uscente.

Il principio appena narrato trova conferma nella recente sentenza n. 42002/14 che precisa che è inammissibile la responsabilità penale dell'amministratore che ha firmato la dichiarazione e che non è più amministratore della società alla data di scadenza del versamento non essendo accettabile una responsabilità di tale rilevanza per il fatto del terzo.

Tuttavia si avverte che, se la sostituzione avviene per causa volontaria, il dolo potrebbe sussistere laddove la stessa modifica dell'amministratore sia artatamente preordinata con l'intenzione di evitare la responsabilità penale e di omettere il versamento dell'imposta. Tuttavia, per estendere la responsabilità penale all'amministratore uscente, il PM deve fornire la prova della sussistenza del dolo intenzionale.

La Cassazione, con sentenza del 14 marzo 2014 N. 12248 ha in merito espresso i seguenti principi di diritto:

- Ai fini della sussistenza del dolo generico per la punibilità del reato di cui all'articolo 10-ter de D.Lgs. 74/2000 il giudice deve accertarne l'esistenza, attesa la non configurabilità del tentativo, nel momento in cui il reato si perfeziona, ossia alla data di scadenza ultima entro cui effettuare il versamento;
- La natura giuridica a condotta mista (commissiva con riferimento alla presentazione della dichiarazione; omissiva con riferimento al mancato versamento, momento che qualifica la rilevanza penale), del reato di omesso versamento IVA, implica in prima approssimazione che è punibile, a titolo di dolo eventuale, colui che presenta la dichiarazione IVA e che omette di versare alla scadenza l'IVA dichiarata, richiedendo la normativa una coincidenza soggettiva nel comportamento omissivo e commissivo. Ne consegue che, la punibilità è esclusa nei confronti del soggetto che aveva presentato la dichiarazione IVA nel caso questi sia soggetto diverso da quello tenuto all'adempimento fiscale penalmente rilevante (omesso versamento), salvo che il PM non dimostri o l'esistenza di un'inequivoca preordinazione soggettiva della condotta rispetto all'omissione penalmente rilevante (quando la sostituzione è determinata per fatto volontario finalizzato artatamente alla dismissione della carica di amministratore) oppure l'esistenza da parte di chi ha presentato la dichiarazione di un contributo causale, materiale o morale (da valutarsi a norma dell'articolo 110 c.p. – concorso) all'omissione di chi al momento della scadenza sia obbligato al versamento dell'imposta dichiarata.

In altri termini, in caso di sostituzione dell'amministratore, non può essere considerato responsabile penalmente per l'omesso versamento del nuovo amministratore, l'amministratore uscente che ha presentato la dichiarazione, salvo un ulteriore onere probatorio posto a carico del PM che deve dare dimostrazione dell'intenzione DELL'AMMINISTRATORE cessato di evadere l'imposta dichiarata (e quindi della sussistenza di un dolo intenzionale).

IL REATO DI OMESSO VERSAMENTO E IL DOLO EVENTUALE

LA CRISI DI IMPRESA

La responsabilità penale per il reato di omesso versamento tributario è subordinata all'esistenza del dolo anche nella sua forma di dolo eventuale.

Preliminarmente va ricordato che non c'è reato se non c'è dolo.

ATTENZIONE: L'omesso versamento dell'IVA è presupposto di responsabilità penale se c'è il dolo anche nella sua forma di dolo eventuale. Ne deriva che se l'omesso versamento è da ricondurre ad un comportamento colposo non si verifica il presupposto di reato.

Come noto, la definizione di dolo eventuale e la sua distinzione rispetto alla condotta colposa rappresentano temi di non facile soluzione in giurisprudenza e in dottrina.

La recente sentenza sul caso Thyssen (cass sez. unite 38343/14) ne ha dato conferma, avendo i giudici supremi avvertito la necessità di esercitare una definizione del dolo eventuale e dell'individuazione degli elementi discriminanti il comportamento doloso da quello colposo.

Sentenza Thyssen:

Il dolo eventuale si configura quando il reo, sulla base di una valutazione delle circostanze e delle prospettive della propria condotta (elemento della consapevolezza del dolo), esprime una scelta razionale, espressione della propria volontà (elemento psichico del dolo), che consiste nell'aderire al "rischio" del verificarsi dell'evento presupposto di reato al medesimo ascrivibile e imputabile.

La sentenza della Cassazione **penale, sez. IV, 24 marzo 2010, n. 11222**

per ritenere la sussistenza del dolo eventuale, è necessario che l'agente abbia accettato come possibile la verifica dell'evento (nella fattispecie che occupa, la morte o la lesione di altri soggetti), non soltanto che abbia accettato una situazione di pericolo genericamente sussistente: ed è, altresì, necessario un quid pluris rispetto alla sola previsione dell'evento (che pure caratterizza la colpa cosciente), cioè l'accettazione, hic et nunc, della concreta probabilità che questo, ancorché non direttamente voluto, abbia a realizzarsi, non desistendo l'agente dalla sua condotta, che continua ad essere dispiegata anche a costo di determinare l'evento medesimo. In sostanza, "accettazione del rischio" non significa accettare solo quella situazione di pericolo nella quale si inserisce la condotta del soggetto e prospettarsi solo che l'evento possa verificarsi, che tanto costituisce anche il presupposto della colpa cosciente; significa accettare anche la concreta probabilità che si realizzi quell'evento, direttamente non voluto.

Posto che il dolo eventuale è pur sempre una forma di dolo e che l'art. 43 cpv. c.p., comma 1, richiede non soltanto la previsione, ma anche la volontà di cagionare l'evento, "la forma più tenue della volontà dolosa, oltre la quale si colloca la colpa (cosciente), è costituita dalla consapevolezza che l'evento, non direttamente voluto, ha la probabilità di verificarsi in conseguenza della propria azione nonché dell'accettazione volontaristica di tale rischio" (Cass., Sez. Un., 12 ottobre 1993, n. 748/1994, cit.).

Secondo la dottrina la distinzione tra dolo e colpa potrebbe essere come di seguito rappresentata:

Il dolo eventuale è, dunque, la rappresentazione della concreta possibilità della realizzazione del fatto di reato e accettazione del rischio, quindi volizione, del fatto medesimo. La colpa cosciente è invece la rappresentazione della astratta, o meglio, semplice, possibilità della realizzazione del fatto, ma accompagnata dalla sicura fiducia che in concreto non si realizzerà, quindi, non volizione del fatto stesso.

Provando a fare una sintesi si potrebbe sostenere che il dolo nella forma eventuale sussiste quando:

- il reo si è rappresentato la possibilità che, in ragione della propria condotta, si possa verificare in concreto (con alta probabilità) un evento presupposto di reato;
- il reo decide di accettare volontariamente il rischio della verifica dell'evento criminoso conseguente alla propria condotta.

ATTENZIONE: per configurarsi un comportamento doloso non è sufficiente avere coscienza del rischio di verifica di un evento criminoso e di adottare un comportamento di semplice adesione al rischio; serve verificare la sussistenza di una volontà, di una scelta tra un comportamento che allontani l'evento e un comportamento che conduca all'evento con alta probabilità, verifica che dovrà essere fatta osservando l'intera condotta del reo.

Al lettore non sfuggerà la seria problematica di applicazione dei principi esposti al reato di omesso versamento e la non automatica riconducibilità a fatti quali la presentazione della dichiarazione IVA e il successivo omesso versamento alla sussistenza del dolo ancorché nel suo atteggiamento più tenue.

Nel caso di omesso versamento, l'amministratore che presenta una dichiarazione IVA con debito superiore ad € 50.000,00 o meglio che pone in essere operazioni imponibili generanti un debito IVA superiore a tale valore, assume il rischio di non riuscire ad effettuare i versamenti necessari per ricomporre il debito sotto tale soglia, sulla base della valutazione delle circostanze esistenti e attese, nonché sulla base delle prospettive riconducibili alla propria condotta.

Si tratta ora di comprendere se tale assunzione del rischio sia da ascrivere ad un comportamento colposo o doloso.

In altri termini si tratta di comprendere se l'amministratore, avuto coscienza della sussistenza di un debito IVA superiore ad € 50.000,00, abbia continuato ad esercitare l'impresa ed in particolare abbia continuato a gestire le risorse finanziarie, nella convinzione di poter comunque disporre delle risorse necessarie ad effettuare il pagamento prima della scadenza prescritta oppure, tenuto conto, ad esempio, dello scenario di grave difficoltà finanziaria dell'impresa, ha aderito non al semplice poco probabile evento di non poter disporre del denaro necessario alle scadenze prescritte, ma ha aderito alla probabilissima verifica dell'evento criminoso, volontariamente decidendo di proseguire l'impresa e volontariamente gestendo le risorse finanziarie in modo tale da prospettare con altissima probabilità la verifica dell'omesso versamento.

Ma d'altro canto come potrebbe essere condannato penalmente l'amministratore che ha posto in essere le operazioni imponibili generanti un debito IVA superiore a 50.000,00 e non ha poi incassato le stesse entro il termine di versamento prescritto.

Tale ipotesi, nei fatti, esclude la sussistenza di un dolo eventuale.

Occorre quindi un'indagine caso per caso, non apparendo affatto sufficiente, per attribuire la responsabilità penale, la semplice verifica dell'omesso versamento. Tale omesso versamento potrebbe essere ricondotto a diverse situazioni lontane da un precetto volitivo dell'amministratore, quale ad esempio la sopravvenuta crisi di impresa o la mancata riscossione dei crediti. In altri termini si vuole affermare il principio secondo il quale la sussistenza di un grave difficoltà finanziaria potrebbe essere il presupposto di un comportamento colposo e non doloso.

Tuttavia la giurisprudenza sostiene la sussistenza del dolo generico eventuale anche per l'ipotesi di grave crisi finanziaria dell'impresa.

Con la sentenza 28 gennaio 2014 n. 3705 la Corte di Cassazione ha affermato che lo stato di insolvenza, sfociato in data successiva alla scadenza del termine prescritto dalla norma sui reati per omesso versamento, non libera di per sé il reo dalla responsabilità penale riconducibile all'omesso versamento.

ATTENZIONE: *Sentenza 28 gennaio 2014 n. 3705: La crisi di impresa non esclude di per sé la responsabilità penale riconducibile all'omesso versamento delle imposte. Il reato di omesso versamento ha natura di dolo generico e eventuale il che implica la responsabilità anche nel caso in cui l'amministratore non riesca ad onorare il versamento IVA, riducendo il relativo debito sotto la soglia di € 50.000,00, a causa della crisi di impresa. Il dolo generico implica la responsabilità penale per la sola volontà di aderire al rischio che la situazione esistente alla data di presentazione della dichiarazione IVA e delle situazioni prospettiche anche dipendenti dalla condotta del reo, determinano l'incapacità di effettuare il versamento nei termini prescritti.*

Ne dovrebbe derivare che solo nell'ipotesi per la quale la indisponibilità finanziaria sia fatto non riconducibile alla condotta dell'amministratore allora si potrebbe profilare la sua non responsabilità. Scenario che, per il dolo eventuale, potrà risultare di rara concezione.

Non pare del tutto convincente la posizione interpretativa sopra espressa e forse proprio le più recenti decisioni in materia di reati penali potranno tornare di utilità per focalizzare meglio la verifica della sussistenza del dolo eventuale nel reato di omesso versamento.

Si insiste nel sostenere (anche alla luce dei principi di non colpevolezza del nostro ordinamento) che la responsabilità penale è subordinata alla verifica della volontà anche indiretta di compiere il reato, volontà che non può essere dedotta dalla semplice adesione al rischio di verifica dell'evento (presupposto tipico anche della colpa).

Le recenti posizioni della suprema Corte di Cassazione sembrano convergere su tale linea interpretativa.

Con sentenza 23 settembre 2014 N. 38934 la suprema Corte di Cassazione ha affermato che il giudice di merito deve bene verificare e motivare le circostanze fattuali, perché non si può escludere che eventi, come quelli della crisi di impresa, possano determinare la non sussistenza del dolo.

LA SOSTITUZIONE DELL'AMMINISTRATORE E LA RESPONSABILITA' PENALE DELL'AMMINISTRATORE ENTRANTE

E' sulla base della riconducibilità della responsabilità penale al dolo eventuale che l'attuale giurisprudenza allarga l'imputabilità del reato per omesso versamento anche al nuovo amministratore che ha omesso il versamento IVA, anche se non è il soggetto che ha presentato la relativa dichiarazione IVA.

La suprema Corte di Cassazione ha espresso il seguente principio:

“in tema di omesso versamento dell'IVA da parte di una società a responsabilità limitata, versa quanto meno in dolo eventuale, e non in mera colpa, il soggetto che, subentrando ad altri dopo la dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, abbia assunto la carica di amministratore, senza aver compiuto il previo controllo di natura puramente documentale, sugli ultimi adempimenti fiscali. Va infatti considerato che colui che assume la carica di amministratore si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze”.

E' proprio in quest'ultimo periodo che, secondo i supremi giudici, si incrocia la sussistenza del dolo eventuale che consente l'attribuzione della responsabilità penale al nuovo amministratore.

Questi, implicito che il dover di diligenza ascritto dall'ordinamento al suo ruolo implica la conoscenza della circostanza che coincide con la consapevolezza degli adempimenti in scadenza, successivi alla propria nomina, con la decisione di accettare la carica di amministratore esprime la volontà di aderire al rischio di non riuscire ad effettuare il versamento dell'IVA per un importo superiore ad € 50.000,00 e quindi di rendersi responsabile penalmente per il reato di omesso versamento.

Tale orientamento interpretativo non convince rimanendo ferme le perplessità di cui al precedente paragrafo.

La sussistenza di una responsabilità penale richiede la verificata esistenza del dolo anche nella sua forma eventuale che come affermato non può certo consistere in una semplice accettazione della verifica di un rischio (per altro determinato da altri soggetti).

Inoltre, l'affermazione contenuta nella sentenza potrebbe portare all'assurda conclusione di premiare il nuovo amministratore meno diligente che potrà sostenere di non aver effettuato le verifiche e che pertanto non ha effettuato il versamento dovuto non per dolo ma per colpa.

ATTENZIONE: il principio giuridico secondo cui l'assunzione dell'incarico di amministratore implica una responsabilità penale per omesso versamento è fondato sulla diligenza propria del ruolo assunto. Ma ciò potrebbe deporre per la non sussistenza del dolo in caso di omessa verifica degli adempimenti fiscali in scadenza la cui circostanza fattuale è da ricondurre alla colpa.

Tanto precisato e in attesa di una positiva progressiva modifica dell'orientamento giuridico che ponga in risalto l'aspetto volitivo del dolo, si produce quindi il seguente principio giurisprudenziale (attuale) che trova applicazione per l'ipotesi di sostituzione dell'organo amministrativo:

- Chi assume la carica di amministratore ha la coscienza di assumere la posizione di garante negli adempimenti tributari in scadenza e ne assume quindi le conseguenze derivanti

dall'inadempimento. Tale coscienza è il primo elemento del dolo. Il secondo elemento del dolo è la volontà che è implicita nell'assunzione dell'incarico, espressione di una volontaria condotta che è coincidente all'adesione al rischio di inadempimento. Sulla base di tali presupposti il nuovo amministratore è sempre penalmente responsabile per l'eventuale successivo omesso versamento IVA; la prova del dolo eventuale è data dall'assunzione dell'incarico e dal successivo omesso versamento.

- Chi cessa la carica di amministratore prima della scadenza del termine per il versamento (27 dicembre per quanto all'omesso versamento IVA), ancorché soggetto che ha presentato la dichiarazione IVA con debito superiore ad € 50.000,00, non è immediatamente responsabile penalmente per il successivo versamento. Il PM deve dare la prova della sussistenza del dolo intenzionale e cioè della volontà di sottrarsi artatamente alla responsabilità penale o di concorrere con il nuovo amministratore nella finalità di evadere l'IVA mediante un omesso versamento.

In definitiva non pare che il processo valutativo giurisprudenziale per la verifica della responsabilità penale riconducibile al reato di omesso versamento delle imposte si sia ancora perfezionato. Ciò che nelle prime elaborazioni giurisprudenziali sembra non essere stato attentamente esaminato è la necessaria sussistenza dell'elemento soggettivo della volontà e della coscienza.

Chi scrive sostiene che, non è sufficiente per ascrivere la responsabilità penale che il reo abbia presentato la dichiarazione e successivamente abbia omesso il versamento.

E' necessario un "quid pluris" nella valutazione dei fatti.

Occorre che il PM fornisca elementi probatori convincenti e validi in giudizio dimostrativi del "perché" si è verificato l'omesso versamento dando allegazione della riconducibilità di tal perché alla volontà, anche eventuale, del reo.

Mario Agostinelli

21 ottobre 2014