

**Omessi versamenti.**  
**Imprese in crisi di liquidità**

*A cura di **Antonio Gigliotti***

Esistono pronunce di merito che escludono la responsabilità penale dell'imprenditore per i reati tributari di **omesso versamento di ritenute "certificate" e di omessa versamento di IVA**, laddove le relative condotte illecite siano state poste in essere in un contesto di **grave e comprovato dissesto economico** dell'impresa, determinato, per esempio, dai ritardi nei pagamenti delle amministrazioni pubbliche. In particolare, secondo il Tribunale di Milano (sentenza 7 gennaio 2013, n. 3926, Sezione GIP), se l'impresa non paga le tasse **a causa di mancanza di liquidità a essa non imputabile**, non si può addebitare all'imputato il dolo del reato di omesso versamento delle imposte, per la cui sussistenza è necessario che il fatto sia **preveduto e voluto** come conseguenza dall'autore.

**Omesso versamento ritenute**

Il reato di "**Omesso versamento di ritenute certificate**" di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000 è stato introdotto nell'ordinamento penale tributario dalla Legge Finanziaria per il 2005 (precisamente dall'articolo 1, comma 414, L. 311/2004).

La nuova fattispecie incriminatrice punisce **con la reclusione da sei mesi a due anni**:

- chiunque non versi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.  
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il delitto in questione ha natura di reato “proprio”, perché il potenziale autore può essere esclusivamente il **sostituto d'imposta**, quale unico soggetto legittimato a effettuare le ritenute, a rilasciare la relativa certificazione e a versare il corrispondente importo all'Amministrazione Finanziaria.

Ai sensi degli articoli 23 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973, rivestono la qualifica di sostituto d'imposta i seguenti soggetti:

- società;
- enti;
- associazioni;
- condominio;
- persone fisiche che esercitano imprese commerciali o agricole o arti e professioni;
- enti pubblici come regioni, province, comuni;
- amministrazione postale;
- istituti di credito;
- amministrazioni dello Stato.

A seconda della figura soggettiva di chi lo commette, il reato può essere distinto in **proprio o comune**:

- il reato proprio può essere commesso soltanto da colui che rivesta una **determinata qualifica o abbia uno status** precisato dalla norma, o possieda un **requisito necessario** per la commissione dell'illecito;
- il reato comune può essere commesso da chiunque.

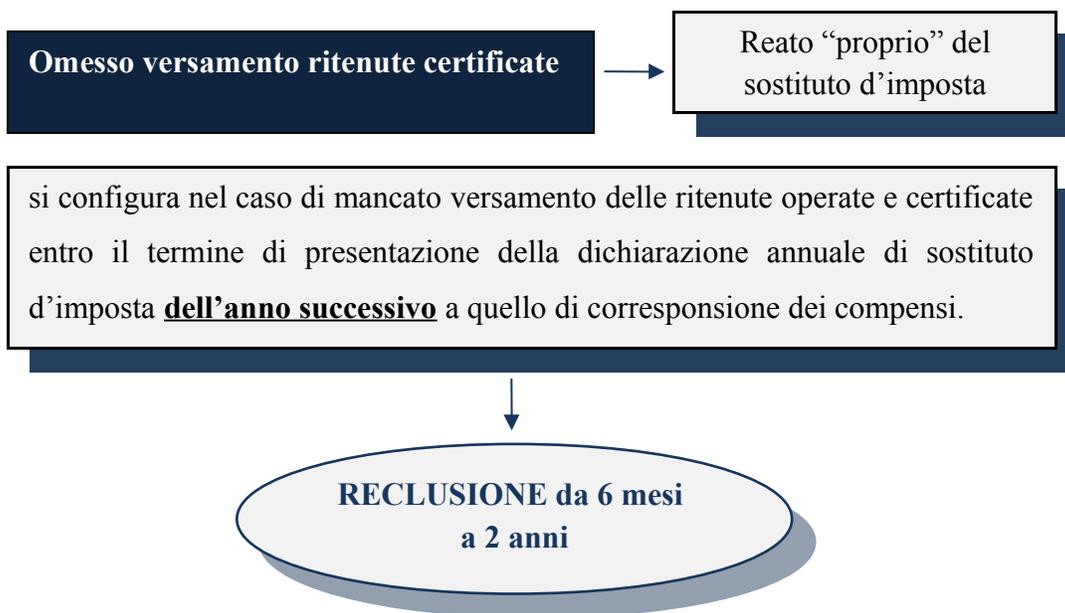
### **Consumazione del reato**

Il delitto previsto dall'art. 10 bis del D.Lgs. n. 74/2000 è ricompreso tra reati di pura omissione, in quanto si configura nel caso di mancato

versamento all'Erario delle ritenute operate e certificate entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta.

Il delitto si consuma, pertanto, ogniqualvolta il mancato versamento riguardi le ritenute per le quali la legge impone il rilascio della certificazione (a nulla rilevando che le somme certificate siano state o meno accantonate), ossia in relazione a quelle operate su:

- redditi da lavoro dipendente;
- redditi di lavoro autonomo;
- redditi di capitale e diversi, se il sostituto è tenuto a rendere la dichiarazione in tale veste, indicando il nominativo dei singoli percettori.
- 



### **Omesso versamento Iva**

Il regime sanzionatorio previsto per il delitto di omesso versamento di ritenute (ossia la reclusione da sei mesi a due anni) si applica anche a chiunque non provveda a versare l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. Il Legislatore ha infatti assimilato il comportamento di colui che non versa l'IVA dichiarata a debito in sede di dichiarazione annuale a quello del sostituto di imposta che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata dal sostituto.

Poniamo il caso di un sostituto d'imposta che non provvede a versare le ritenute certificate relative a redditi di lavoro dipendente superiori all'importo di 50 mila euro.

L'ipotesi delittuosa prevista dall'art. 10 bis del D.Lgs. n. 74/2000 può essergli contestata se il versamento delle ritenute certificate non è stato effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta dell'anno successivo a quello di corresponsione dei compensi. Quindi, in caso di omesso versamento relativo al 2011, il reato si configura se le ritenute operate e non certificate non sono state corrisposte entro il termine della presentazione del Modello 770/2012 semplificato o ordinario.

Precisamente, il comma 7 dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, convertito in Legge n. 248/2006, ha introdotto nel D.Lgs. n. 74/2000 la fattispecie di **omesso versamento di IVA**, aggiungendo l'art. 10-ter in base al quale

→ *“la disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo”*.

Anche se la norma utilizza il termine *“chiunque”*, è evidente che il mancato

versamento è riferibile all'agente tenuto a tale adempimento, cioè a un **soggetto passivo IVA**, tale qualificato secondo la disciplina di cui al D.P.R. n. 633/72.

Può però **concorrere** in tale delitto, assieme al soggetto passivo IVA, anche chi non riveste tale qualifica.

Ai fini dell'integrazione del delitto in esame, è necessaria la **presentazione della dichiarazione annuale**, considerato che il "quantum" d'imposta dovuta, quindi da versare, è quella risultante esclusivamente dalla dichiarazione annuale.

### **Consumazione**

Poiché l'art. 6, comma 2, della Legge 29 dicembre 1990, n. 405, stabilisce che l'acconto IVA va versato entro il giorno 27 del mese di dicembre, ai fini della consumazione del reato di cui all'art. 10 ter non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione **si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento.**

Perciò, se nel corso del 2011 si è omesso di versare l'IVA risultante dalla dichiarazione, **per importi superiori a 50.000 euro**, il reato si è perfezionato quando il contribuente non ha effettuato il versamento entro il 27 dicembre 2012.

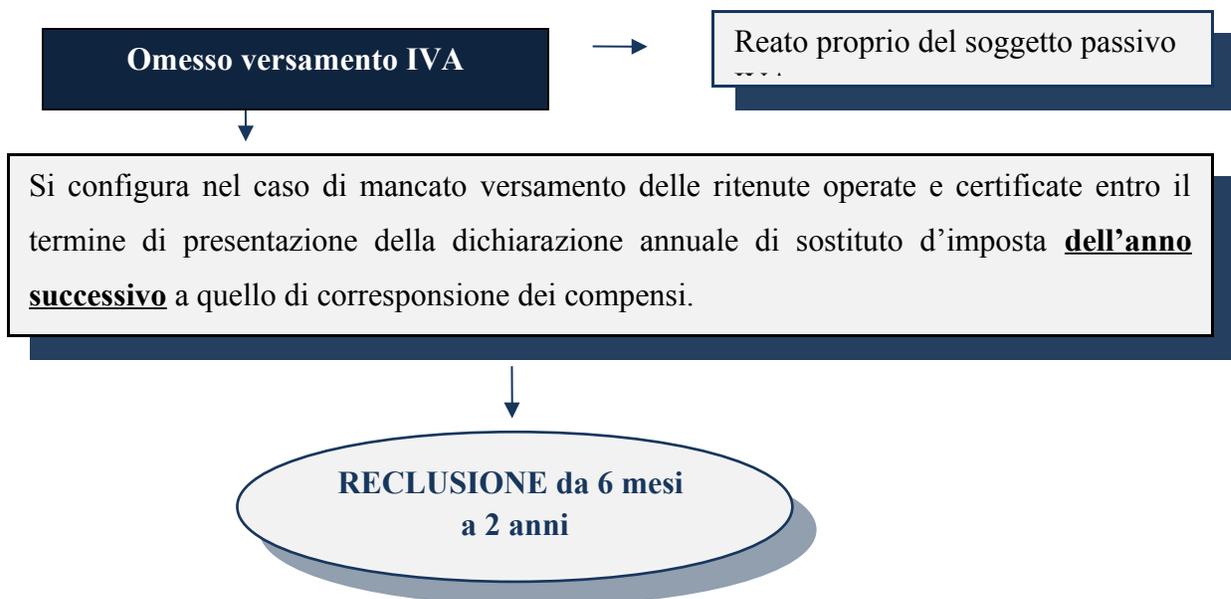
La Corte di Cassazione, con la breve sentenza 8 ottobre 2012, n. 39449, ha chiarito che

l'art. 10 ter è entrato in vigore a partire dal **4 luglio 2006** sicché **non applica** agli omessi

versamenti dell'imposta sul valore aggiunto **consumati entro il 27 dicembre del 2006,**

**riguardanti l'IVA relativa all'anno 2005.**

La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **crediti non spettanti o inesistenti** (art. 10 quater D.Lgs. n. 74/2000).



### **Dolo generico - “forza maggiore”**

Per l'integrazione di entrambi i reati considerati (artt. 10 bis e 10 ter del D.Lgs. n. 74 del 2000) risulta sufficiente, sotto il profilo soggettivo, un **dolo generico**, ossia la consapevolezza dell'omesso versamento, nel termine stabilito dalla legge. In questo particolare momento storico, il contribuente tenuto al versamento delle ritenute, oppure dell'IVA, ben potrebbe attraversare una forte crisi di liquidità. Tale circostanza potrebbe impedire il puntuale adempimento delle obbligazioni fiscali gravanti sull'impresa, con conseguente rischio penale, laddove venga superata la

soglia dei 50.000 euro.

In una simile evenienza, e qualora la condotta omissiva fosse stata determinata da una causa di “forza maggiore” (per esempio, i debitori dell’azienda che non pagano), l’imprenditore potrebbe evitare la condanna penale, deducendo l’assenza di dolo?

Di recente, non sono mancate sentenze di merito che hanno escluso l’elemento psicologico dei reati di omesso versamento (di IVA o ritenute) sulla base di **una comprovata situazione di difficoltà economica dell’impresa**.

Per esempio, il Tribunale di Milano, Sezione GIP, con la recentissima sentenza n. 3926/13 (pubblicata il 7 gennaio 2013), ha assolto un imprenditore, costretto dalla scandalosa posizione debitrice di una pubblica amministrazione a commettere il reato di omesso versamento delle ritenute (art. 10 bis).

Per il giudice di merito, dunque, l’inadempimento di un soggetto terzo (P.A.) è stato l’evento generatore del dissesto economico dell’impresa contribuente, che non ha così potuto fare fronte alle proprie obbligazioni fiscali.

### **Il caso**

Il procedimento è scaturito dalla comunicazione di notizia di reato da parte dell’Agenzia delle Entrate nei confronti di una società che riforniva enti sanitari pubblici di protesi vertebrali. In particolare, l’A.F. contestava il mancato versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d’imposta di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare di 170.592 euro. Si apriva così il procedimento penale per il reato di cui all’art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000, nel quale il legale rappresentante della società veniva condannato alla pena di euro 6.840 di ammenda.

A questo punto, la difesa ha fatto istanza di proscioglimento ovvero, in subordine, di opposizione al decreto penale di condanna, evidenziando che

la società all'epoca della contestazione era creditrice nei confronti di vari enti pubblici, tra i quali una ASL, per un importo complessivo **un milione settecentomila euro**.

Il protrarsi dei mancati pagamenti e il rifiuto delle banche di "scontare" le fatture emesse nei confronti degli enti debitori aveva provocato una mancanza di liquidità che aveva impedito all'azienda di provvedere al tempestivo pagamento per il 2008 delle ritenute operate.

A ogni buon conto, in occasione del ricevimento della cartella esattoriale, la società aveva presentato istanza di rateizzazione, provvedendo al puntuale al pagamento delle singole scadenze concordate con il Fisco.

A corredo dell'istanza di proscioglimento la difesa ha allegato:

- **l'estratto di bilancio** dell'esercizio 2008;
- le raccomandate di **intimazione di pagamento** alle ASL e agli istituti ospedalieri debitori;
- gli **atti transattivi** intervenuti nel 2010 e nel 2012;
- la copia dell'accoglimento dell'istanza di rateizzazione;
- le ricevute dei primi tre versamenti effettuati.

### **I motivi – assenza di dolo**

Come anticipato, il GIP presso il Tribunale di Milano ha prosciolto il legale rappresentante della società, con la formula "**il fatto non costituisce reato**".

"L'imputato – si legge nelle motivazioni della sentenza - è stato **costretto a non pagare** da un comportamento omissivo e dilatorio da parte di enti pubblici che avrebbero dovuto saldare fatture per forniture ricevute [...] il quadro di crediti accumulati è impressionante".

E ancora "Risulta che la società **ha perseguito tutte le strade** per riuscire a recuperare liquidità e fare fronte ai debiti tributari, attraverso la cessione dei crediti a aziende specializzate del settore e quindi ricorrendo ad atti transattivi, all'esito dei quali e dei relativi incassi ha poi provveduto a chiedere la rateazione e a procedere ai pagamenti dovuti. **Non vi era**

**quindi alcuna intenzione da parte dell'imputato di evadere l'IVA**, come del resto ben dimostrato dai pagamenti effettuati, una volta ricevuta la cartella esattoriale. Né si può addebitare a G. (ndr. vale a dire il legale rappresentante della società contribuente) la prevedibilità del comportamento delle Pubbliche amministrazioni coinvolte, quanto meno nelle dimensioni in cui il dissesto si è manifestato”.

Il Giudice di merito ha anche ricordato come dal 2000 esiste una direttiva della Comunità europea (Dir. 2000/35/CE) sulla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, che prescrive che i pagamenti vanno **effettuati entro trenta giorni**. Ebbene, anche se essa è stata recepita solo di recente dal nostro Paese (con il D.Lgs. n. 192 del 2012) il suo indirizzo doveva comunque essere tenuto in considerazione, soprattutto dalle pubbliche amministrazioni.

“**Non si può quindi addebitare all'imputato il dolo**. Per la sussistenza di tale elemento è necessario che il fatto **sia preveduto e voluto come conseguenza dall'autore**. Orbene nel caso il fatto non era prevedibile e l'imputato ha fatto quanto **umanamente possibile per evitarlo**, rimettendosi in regola (pagando, va rimarcato, anche interessi e sanzioni) non appena è stato in condizioni di farlo”.

Di conseguenza, il decreto penale di condanna emesso nei confronti del rappresentante legale della società è stato revocato.

### **Altre assoluzioni**

La sentenza appena esaminata non è l'unica ad avere prosciolto un imprenditore in crisi.

**TRIBUNALE DI MILANO, SENTENZA 5 NOVEMBRE 2012,  
N.2818**

Il giudice penale ha assolto il rappresentante legale di un consorzio dal reato di omesso versamento IVA, alla luce di una situazione di difficoltà economica, testimoniata dall'emissione da parte del Tribunale civile di un decreto ingiuntivo di ingente importo nei confronti di una azienda debitrice.

In sostanza, l'ottenimento del decreto ingiuntivo è risultato utile per escludere l'elemento psicologico richiesto ai fini dell'integrazione della fattispecie di omesso versamento IVA (art. 10 ter D.Lgs. n. 74/2000).

In particolare, il Tribunale ha evidenziato come già prima della scadenza del termine per il pagamento dell'acconto IVA, il consorzio si trovasse nell'impossibilità di far fronte alle proprie obbligazioni tributarie. Tale circostanza è emersa chiaramente, secondo il giudice, dalla documentazione prodotta dalla difesa.

**GIP TRIBUNALE DI FIRENZE, SENTENZA 10 AGOSTO 2012**

Per il Tribunale glielato non commette reato l'imprenditore che evade l'IVA per scongiurare il fallimento.

Nel caso di specie, la difesa ha sostenuto che all'epoca dei fatti di causa la ditta dell'imputato si era trovata in "estrema difficoltà economica", perché l'impresa per la quale stava effettuando un grosso lavoro non aveva onorato le scadenze di svariati pagamenti a fronte dei quali erano state emesse delle ricevute "importanti".

La suddetta evenienza si era andata ad aggiungere a una situazione di crisi pregressa, così che il contribuente si era trovato nell'impossibilità di far fronte alla pretesa erariale. Di qui la sentenza di assoluzione per mancanza di dolo, motivata dal fatto che nel processo penale, a differenza di quello tributario, si impone al giudice di valutare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto della norma violata, di tal che deve risultare che

l'agente **si è rappresentato e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto**); volontarietà che nel caso di specie non è stata rilevata, a causa della crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare il contribuente, **anche in conseguenza delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti**.

La detta crisi finanziaria, secondo il GIP, ha posto l'imprenditore in una condizione di "illiquidità" che lo ha reso, pur se inadempiente al pagamento dell'imposta, "non perseguibile penalmente".

**GIP TRIBUNALE DI MILANO, SENTENZA 6 NOVEMBRE 2012,  
N. 2236**

In questo caso, il GIP ha prosciolto il rappresentante legale di una società dal reato di omesso versamento di ricevute certificate, non avendo ritenuto provato, "al di là di ogni ragionevole dubbio, il dolo dell'imputato, nemmeno nella forma eventuale".

Al contrario, la complessiva situazione di fatto in cui versava la società contribuente ha fatto ritenere al Tribunale che la condotta omissiva fosse dipesa dalla mancata disponibilità di denaro derivante **dall'inadempimento di alcune pubbliche amministrazioni**. Questa circostanza, "integrando la **forza maggiore** di cui all'art. 45 c.p., vale, in mancanza di prova contraria, ad escludere il dolo richiesto dalla norma incriminatrice".

### **Osservazioni conclusive**

In conclusione, con riferimento ai reati tributari, la giurisprudenza di merito sembra essersi aperta verso il riconoscimento del ruolo di scriminante al dissesto economico dell'impresa.

Sul versante della giurisprudenza di legittimità occorrerà invece attendere che la Cassazione si pronunci in tema di omesso versamento delle ritenute certificate e di omesso versamento dell'IVA, per capire il peso reale dei principi già enunciati a riguardo dai giudici di merito - anche se i

pronunciamenti della Suprema Corte intervenuti sino ad ora in materia di omissioni contributive lasciano presagire una certa linea di rigore.

Con la sentenza n. 20845 del 2011, per esempio, gli Ermellini si sono espressi in relazione alla fattispecie di **omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali** di cui agli articoli 2, commi 1 e 1-bis, della Legge n. 638/1983, affermando che

→ “lo **stato di dissesto dell’imprenditore** - il quale prosegua ciononostante nell’attività d’impresa senza adempiere all’obbligo previdenziale e neppure a quello retributivo - **non elimina il carattere di illiceità penale dell’omesso versamento dei contributi**. Infatti i contributi non costituiscono parte integrante del salario, ma un tributo, in quanto tale da pagare comunque ed in ogni caso, indipendentemente dalle vicende finanziarie dell’azienda. Ciò trova la sua ratio nelle finalità, costituzionalmente garantite, cui risultano preordinati i versamenti contributivi e anzitutto la necessità che siano assicurati i benefici assistenziali e previdenziali a favore dei lavoratori”.

Con la sentenza n. 32348 del 2010 invece, la Corte ha ritenuto che anche in stato di crisi l’impresa deve pagare i contributi ai dipendenti, in quanto le ritenute previdenziali sono una componente obbligatoria del salario che il datore deve corrispondere ai lavoratori. L’INPS, pertanto, vanta un credito verso il datore di lavoro per il semplice fatto che questi abbia assunto dei lavoratori alle proprie dipendenze (lo stesso principio si ritrova anche nella sentenza n. 15179 del 2007).

28 novembre 2013  
Antonio Gigliotti