

LA VEDOVA SI SALVA DAL REATO DI OMESSO VERSAMENTO DELL'IVA

di Gianfranco Antico

La Corte di Cassazione ha salvato la vedova dell'imprenditore dalla condanna per il reato di cui all'art.10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Per i supremi giudici, l'obiettivo impossibilità di far fronte all'obbligazione tributaria che le ha reso impossibile fare fronte al pagamento dell'imposta entro la scadenza prevista dalla legge e la sua totale estraneità alle vicende che hanno generato il dissesto, assolvono dal reato iscritto la vedova, che ha assunto la carica di socio di maggioranza e amministratore unico di una Srl dopo la morte del marito

Sono queste le conclusioni che emergono dalla lettura della sentenza n. 15235/17 della Suprema Corte di Cassazione.

L'assenza di dolo e l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria (cfr. Cass. SS.UU. n. 37425/2013), anche attraverso idonee misure da valutarsi in concreto, determinano la cosiddetta forza maggiore: impossibilità di reperire le risorse necessarie a consentirgli l'adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutto il possibile.

Per la Corte, *“costituisce costante indirizzo di legittimità quello per cui l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (Sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014, Zanchi, Rv. 259190); occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055)”*.

La sentenza impugnata ha rilevato che l'imputata era divenuta consigliere di amministrazione nell'aprile 2010, unitamente al marito (presidente ed amministratore delegato) e al braccio destro; nel luglio dello stesso anno, in

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

esito al decesso del coniuge, la stessa era quindi divenuta presidente del consiglio d'amministrazione ed amministratore delegato, e, infine, amministratore unico nel settembre 2011. Di seguito (e ricostruendo la situazione economico-finanziaria della società) la Corte di merito ha richiamato alcuni passaggi della deposizione del commissario giudiziale, il quale aveva evidenziato che, nei precedenti anni 2008-2009, tutti gli utili della società erano stati impiegati per finanziare società controllate (successivamente fallite), *“così creando una situazione di dissesto che aveva poi condotto alla proposta di concordato preventivo, presentata il 26/3/2013”*. In forza di questi elementi, la Corte di appello ha quindi concluso nel senso che: *“1) il dissesto della I. ‘è stato dolosamente creato a partire dagli anni 2008 e 2009’; 2) le somme incassate a titolo di i.v.a. per la vendita di tre immobili nel 2010 ‘sono state utilizzate, a tutto concedere, per cercare inutilmente di far fronte alla situazione debitoria come sopra creata’; 3) la L. ‘era tutt’altro che una sprovveduta estranea ai fatti sociali’ e che, come socia e componente del c.d.a. fin dall’aprile 2010, era ‘onerata di controllare l’operato dello S., amministratore delegato’. Dal che, la declaratoria di responsabilità”*.

Nel caso di specie, tuttavia, gli Ermellini hanno valutato che la gestione della Srl era sempre stata solo del marito e che al decesso di questi era stata assunta formalmente dal suo collaboratore fidato, mentre l'imputata continuava a svolgere l'attività di professoressa di francese, e solo successivamente dopo avere allontanato il cosiddetto braccio destro del defunto marito era diventava amministratore unico della società.

La Corte, inoltre, prendendo atto della situazione debitoria (le somme ricavate dalla vendita di alcuni immobili non erano disponibili, in quanto gravate da mutui e i titoli erano risultati del pari *“inesigibili e non monetizzabili, poiché posti a garanzia degli impegni della società”*), ha escluso la responsabilità della vedova dell'imprenditore, la quale (senza aver nessuna responsabilità in ordine al dissesto in cui si è ritrovata - al punto che la stessa, di lì a poco, aveva proposto istanza di concordato preventivo, poi rigettata per opposizione da parte dell'Agenzia delle entrate) si è trovata impossibilitata ad assolvere il debito IVA, avendo assunto la carica di amministratore appena tre mesi prima dalla scadenza.

Breve nota

Come è noto, la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, introdotta dal D.Lgs. n. 74 del 10.03.2000, ha operato un radicale rovesciamento dei principi che stavano alla base del D.L. 10.07.82 n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516.

La filosofia ispiratrice del nuovo impianto penale-tributario poggia su due principi essenziali: superamento della strategia fondata sul modello dei cd. reati di pericolo e introduzione di un sistema formato da un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa.

Con il D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito in legge n. 248/2006, è stato sanzionato penalmente l'omesso versamento Iva.

La regola dettata dall'art. 35, c. 7, del D.L. 223/2006, va sulla scia, di fatto, delle modifiche apportate dal comma 414, dell'art.1, della legge n. 311/2004 per l'omesso versamento delle ritenute certificate, atteso il richiamo ad essa sia per le pene che per i limiti.

Infatti, il comma 7, dell'articolo 35, del D.L. n.223/2006, al D.Lgs. n. 74/2000, dopo l'art. 10-bis ha inserito l'art. 10-ter (Omesso versamento di IVA), prevedendo che *“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 di imposta successivo”*.

Come è noto, l'art. 8, del D.Lgs. n. 158/2015 ha riscritto l'art. 10-ter, del D.Lgs. n. 74/2000, sganciando il reato dall'art.10-bis ed innalzando la soglia di punibilità: reclusione da 6 mesi a 2 anni per chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale (la soglia di punibilità viene innalzata da 50 mila euro a 250 mila euro per ciascun periodo d'imposta)¹.

¹ La Corte Costituzionale, tuttavia, nella sentenza n. 80/2014, aveva individuato un evidente difetto di coordinamento tra la soglia di punibilità inerente al delitto di omesso versamento dell'Iva e quelle relative ai delitti in materia di dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (dichiarazione infedele e omessa dichiarazione). Infatti, inizialmente, l'art.5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 richiedeva, per la punibilità dell'omessa dichiarazione, che l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 77.468,53. *“Ciò comportava una conseguenza palesemente illogica, nel caso in cui l'IVA dovuta dal contribuente si situasse nell'intervallo tra le due soglie (eccedesse, cioè, i 50.000 euro, ma non i 77.468,53 euro). In tale evenienza, infatti, veniva trattato in modo peggiore chi avesse presentato regolarmente la dichiarazione IVA, senza versare l'imposta dovuta in base ad essa, rispetto a chi non avesse presentato la dichiarazione, evadendo del pari l'imposta. Nel primo caso, il contribuente avrebbe dovuto rispondere del reato di omesso versamento dell'IVA, stante il superamento della relativa soglia di punibilità; nel secondo sarebbe rimasto invece esente da pena, non risultando attinto il limite di rilevanza penale dell'omessa dichiarazione”*. Analoga discrasia veniva ravvisata dalla Corte Costituzionale in rapporto alla dichiarazione infedele, la cui punibilità presupponeva, ai sensi dell'art. 4, che l'imposta evasa risultasse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 103.291,38. Lo stesso legislatore, tuttavia, accortosi dell'incongruenza, con l'art. 2, c. 36-viciesse, del D.L. n. 138 del 2011, aggiunto dalla legge di conversione n. 148 del 2011, ha ridotto la soglia di punibilità dell'omessa dichiarazione a 30.000 euro (lettera f) e quella della dichiarazione infedele a 50.000 euro (lettera d): dunque, ad un importo inferiore, nel primo caso, e pari, nel secondo, a quello della soglia di punibilità dell'omesso

Il reato ha natura dolosa e pertanto per la sussistenza della fattispecie non basta la colpa (cioè la semplice dimenticanza) essendo necessario la coscienza e volontà (dolo generico) di non versare allo Stato le somme dovute (cfr. Cass. SS.UU. n. 37425/2013).

Come puntualizzato dalla Corte di Cassazione (sent. n. 25317/2015) per la sussistenza del reato *“non è richiesto il fine di evasione, tantomeno l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto. Il dolo del reato in questione è integrato, dunque, dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato”*. In sintesi, *“la scelta di non pagare prova il dolo; i motivi della scelta non lo escludono”*.

Il reato introdotto, cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, si ritiene perfezionato solo nel momento in cui il contribuente non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, di ammontare superiore alla soglia prevista: in buona sostanza, se in sede di controllo, i verificatori constatano l'omesso versamento, per un ammontare superiore a quello previsto dalla norma, il contribuente potrebbe ancora sanare l'irregolarità provvedendo al versamento entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Sul punto specifico ricordiamo che :

versamento dell'Iva, facendo venire meno l'incongruenza manifestata. Ma, con riguardo ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, il vulnus costituzionale permane. Pertanto, osserva la Corte Costituzionale, *“al fine di rimuovere nella sua interezza la riscontrata duplice violazione del principio di eguaglianza è necessario evidentemente allineare la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'Iva - quanto ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 - alla più alta fra le soglie di punibilità delle violazioni in rapporto alle quali si manifesta l'irragionevole disparità di trattamento: quella, cioè, della dichiarazione infedele (euro 103.291,38)”*. L'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 è stato, quindi, dichiarato, costituzionalmente illegittimo nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'Iva, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38. La Corte Costituzionale ha, quindi, punito, l'iniziale illogicità della norma introdotta (poi ravveduta con l'art. 2 del D.L. n. 138/2011, conv. nella L. n. 148/2011), che portava alla conclusione che era meglio non presentare dichiarazione piuttosto che presentarla, e non versare l'Iva liquidata, sanando i fatti antecedenti al 17 settembre 2011. E a questi principi si è attenuta la Corte di Cassazione nella sentenza n. 36859 del 4 settembre 2014, secondo cui il reato di omesso versamento dell'Iva, prima del 17 settembre 2011, per somme superiori a 50 mila euro ma inferiori a 103.291 euro, non sussiste.

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

Rassegna giurisprudenziale		
Sent. n. 6293/2010	→	La consumazione del reato è determinata allo spirare del termine per il versamento dell'acconto (27 dicembre dell'anno solare) per il periodo d'imposta successivo.
Sent. n. 9936/2016	→	Il disvalore va comunque rivalutato sulla base delle nuove soglie, atteso che <i>“la soglia svolge la propria funzione sul piano della selezione categoriale, incidendo quindi la sua elevazione, ai fini della rilevanza penale del fatto, sul complessivo ed oggettivo disvalore penale del fatto medesimo, donde ciò giustifica la necessità di una rivalutazione della congruità complessiva del trattamento sanzionatorio alla luce del predetto ius superveniens”</i> .

Una volta che con l'ordinanza n. 88 del 15 maggio 2015 (ud. 29 aprile 2015), la Corte Costituzionale ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art.10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, resta aperta solo la questione relativa alla crisi di liquidità, quale esimente o meno.

La crisi di liquidità		
Cass. sent. n. 33021/2015	→	Non costituisce causa di forza maggiore lo stato di decozione in cui versava la società, determinato dal mancato incasso di notevolissimi crediti dalla stessa vantati nei confronti di una multinazionale, non avendo fornito fra l'altro <i>“la dimostrazione della correttezza della gestione caratteristica dell'impresa e che questa sia stata negativamente condizionata da fattori non controllabili”</i> , né provato che la crisi di liquidità non sia imputabile allo stesso contribuente

Cass. sent. n. →
25317/2015

é “necessario che siano assolti, sul punto, precisi oneri di allegazione che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto. Occorre cioè la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili” (Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014; Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013). In senso conforme Cass. sez. III penale, sent. n. 7429/2015.

In ordine all'invocata forza maggiore, la sentenza rileva che la stessa “postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Suprema Corte ha sempre escluso, quando la specifica questione è stata posta, che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007; Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/2011; Sez. 3, n. 9041 del 18/09/1997; Sez. 3, n. 643 del 22/10/1984; Sez. 3, n. 7779 del 07/05/1984). Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto

		<i>che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990)".</i>
Cass. sent. n. 40766/2015	→	<i>La crisi di liquidità non costituisce una causa di forza maggiore "poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente ... questa Suprema Corte ha sempre escluso ... che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante".-</i>
Cass. sent. n. 1623/2016	→	<i>"la colpevolezza del soggetto tenuto ad assolvere l'obbligazione tributaria non è esclusa dalla crisi di liquidità intervenuta al momento della scadenza del termine utile per il versamento, a meno che l'imputato non dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse, inoltre, non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale".</i>
Cass. sent. n. 47250/2016	→	<i>Nei reati omissivi integra la forza maggiore solo l'assoluta impossibilità e non la mera difficoltà di porre in essere il comportamento omesso, e di conseguenza solo i fatti non imputabili all'imprenditore, indipendenti dalla sua volontà costituiscono delle esimenti valide.</i>

Da ultimo, per completezza, va evidenziato che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16458 del 31 marzo 2017, ha ritenuto che il reato non è caratterizzato da condotte fraudolente, e di conseguenza non vale la disapplicazione dell'interruzione della prescrizione da parte del giudice penale affermata dalla Corte di giustizia europea, con la cosiddetta sentenza Taricco. Infatti, *"La frode non è elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 che si consuma puramente e semplicemente con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale*

entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo ed è punibile a titolo di dolo generico, che consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, non essendo nemmeno richiesto che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte; la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine lungo previsto (Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano). La fattispecie penale, dunque, non richiede alcuna indagine sulla corrispondenza a vero del debito tributario dichiarato; rileva la dichiarazione in sé, quale fatto che oggettivamente quantifica l'imponibile e, quindi, la misura dell'inadempimento penalmente sanzionato”.

19 aprile 2017

Gianfranco Antico