

## PER L'IVA NON PAGATA RISPONDE CHI E' IN SELLA ALLA SCADENZA

**di Gianfranco Antico**

Secondo la Corte di Cassazione risponde del reato di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 l'amministratore che è in carica alla scadenza del termine ultimo per il versamento.

Sono queste le conclusioni raggiunte dalla Corte di Cassazione nella sentenza n.18834 del 19 aprile 2017, III sezione penale.

Per la Corte, *“l'assunzione della carica di amministratore, per comune esperienza, comporta una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, per cui, ove ciò non avvenga, risponde dei reati tributari in materia di mancato versamento di imposte, colui che subentra nella carica sociale/legale rappresentanza in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione di imposta, in quanto con l'assunzione della carica si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze”*.

Nel caso di specie, *“risulta, per tabulas, dalla mera lettura del provvedimento impugnato, che il ricorrente, che al momento della scadenza del termine per compiere il versamento (27/12/2009) era il legale rappresentante, circostanza questa non contestata, ben poteva avere contezza, dalla semplice lettura della dichiarazione annuale IVA del 30 settembre 2009, del debito tributario della società, debito tributario che imponeva, come termine ultimo, il versamento della relativa somma al 27 dicembre 2009, data nella quale egli era il soggetto tenuto, in ragione della carica ricoperta, al versamento. A nulla rileva, infatti, che il soggetto che aveva materialmente redatto la dichiarazione Iva fosse diverso dal soggetto (A. G.) che era il legale rappresentante, al momento del termine ultimo per il versamento, soggetto su cui grava l'obbligazione tributaria, in presenza di debito tributario ben esposto nella relativa dichiarazione. Del resto, che il ricorrente non possa fondatamente sostenere di non essere stato a conoscenza del debito, posto in evidenza nella dichiarazione Iva, è ben argomentato nella sentenza impugnata che ha dato atto che il A. G., era stato amministratore, con diversi ruoli/ nella società V.W. spa, sin dal 2004, avendo ricoperto, per quanto qui di rilievo, la carica di Presidente del Consiglio di Amministrazione dal 17/04/2008 fino al marzo 2009, momento nel quale la società era amministrata da un Amministratore Unico, fino al 26/09/2009 momento nel quale l'esercizio della gestione era nuovamente passato in capo ad un*

[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

*consiglio di amministrazione, presieduto dal A. G., fino al 30/12/2009, allorchè la società era stata posta in liquidazione e il medesimo A. G. era stato nominato liquidatore. Dunque è totalmente smentita l'affermazione difensiva secondo cui il ricorrente non poteva essere a conoscenza del debito tributario non evincibile dalla dichiarazione sottoscritta da altri non avendo alcuna carica sociale al momento della sua compilazione”.*

*La sentenza è sostanzialmente conforme ai principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità per il caso in cui l'omesso versamento del debito Iva riguardi società di capitali. “ In tema la giurisprudenza della Corte di cassazione ha costantemente affermato che la responsabilità per i reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è attribuita all'amministratore, individuato secondo le norme civilistiche di cui agli artt. 2380 e ss., artt. 2455 e 2475 c.c. cioè a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente. Costoro, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. c) ed e), adempiendo agli obblighi conseguenti, e ciò sulla base del principio secondo cui colui che assume la carica di amministratore, si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze”.*

*Inoltre, “nel caso di successione nella carica di amministratore di società/legale rappresentante in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del termine fissato per l'adempimento dell'obbligo tributario di versamento, sussiste la responsabilità, per i reati tributari connessi all'omesso versamento di imposte dovute, di colui che succede nella carica dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima del termine ultimo per il versamento della stessa (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 39687 del 4.6.2014, Decataldo, Rv. 260390), e ciò sul rilievo dell'assenza di compimento del previo controllo di natura prettamente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali che comporta la responsabilità quantomeno a titolo di dolo eventuale. E ciò tanto più in quei casi, come quello in esame, in cui il debito fiscale non era remoto e/o occulto, perché esposto nella dichiarazione presentata al 30 settembre 2009, poiché si trattava dell'Iva dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e, quindi, era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore (pochi giorni dopo), di chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'iva a debito per adempiere nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria”.*

*Né, come peraltro già affermato in precedenti pronunce alcun rilievo può riconnettersi alla crisi finanziaria quale elemento per escludere il dolo del reato. “L'imputato ben può invocare la situazione di crisi economica che determina l'impossibilità di adempimento dell'obbligazione, quale causa di esclusione della responsabilità penale, purché assolvà agli oneri di allegazione riguardanti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo*

[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

*della crisi economica, 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). In altri termini l'indagato deve allegare 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 a lui non imputabili (Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055)".*

### **Breve nota**

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'articolo 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).

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).

Sul punto, la Corte di Cassazione (sent. n. 25317/2015) ha puntualizzato che 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"*.

[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 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 :

<b>Rassegna giurisprudenziale</b>			
Sent. 6293/2010	n.	<input type="checkbox"/>	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. 9936/2016	n.	<input type="checkbox"/>	Il disvalore va comunque rivalutato sulla base delle nuove soglie, atteso che "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".

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.

<b>La crisi di liquidità</b>			
Cass. sent. 33021/2015	n.	<input type="checkbox"/>	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

[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

Cass. sent. n. □  
25317/2015

*E' "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, imprevisto 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 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)".*

Cass. sent. n. 40766/2015	□	La crisi di liquidità non costituisce una causa di forza maggiore <i>“poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto 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	□	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.
Cass.sent.n.15235/2017	□	Per i supremi giudici, l’obiettiva 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 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 cd. 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, <i>“costituisce costante</i>

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

*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)".* 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 cd. braccio destro del defunto marito era diventata 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

[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



debito IVA, avendo assunto la carica di amministratore appena tre mesi prima dalla scadenza.

29 maggio 2017  
Gianfranco Antico