

## OMESSO VERSAMENTO IVA E RITENUTE Prima i debiti tributari

di Gianfranco Antico

Con la sentenza n. 29544 del 14 giugno 2017, la Corte di Cassazione ha ritenuto sussistenti i reati di cui agli artt. 10 ter e 10 bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, omesso versamento Iva e omesso versamento ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti d'imposta, senza che possano trovare accoglimento le giustificazioni basate sulla salvaguardia del livello occupazionale e il pagamento degli stipendi dei dipendenti.

La Corte ricorda il consolidato orientamento interpretativo, secondo cui, *“al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorre l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262). Per escludere la volontarietà della condotta è, dunque, necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento alla obbligazione verso l'Erario a 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 (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; conf. Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055; Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014)”*.

Nel caso di specie, *“la crisi economico-finanziaria che investì l'impresa amministrata dall'imputato non fu affatto improvvisa né imprevedibile, avendo avuto inizio sin dal 2007 e andamento negativo costante, con una progressiva riduzione del fatturato, e l'imputato non ha illustrato le iniziative via via adottate nel corso di tale crisi, onde dimostrare l'incolpevolezza della crisi di liquidità che gli avrebbe impedito in modo assoluto di adempiere l'obbligazione tributaria. Tale inadempimento risulta, invece, proprio sulla base della prospettazione difensiva dell'imputato, riconducibile a una sua precisa scelta imprenditoriale e non a una situazione di obiettiva e assoluta impossibilità, tale da escluderne la volontarietà e dunque la riconducibilità a una libera volizione dell'imputato, in quanto quest'ultimo, in presenza di una crisi economico-finanziaria, scelse consapevolmente di mantenere i medesimi*

livelli occupazionali e retributivi e la stessa organizzazione dell'attività d'impresa, sia pure allo scopo di non perdere l'avviamento e il know how altamente specializzato di detta impresa, omettendo di corrispondere all'Erario le ritenute operate sulle retribuzioni corrisposte, senza perseguire alcuna altra via per fronteggiare tale crisi e ripartirne in modo omogeneo ed equilibrato il peso (ricorrendo ad accordi per la riduzione temporanea e parziale dei livelli occupazionali e retributivi): ne consegue che la omissione addebitata all'imputato deve ritenersi frutto di una sua libera determinazione, sia pure ispirata alla volontà di salvaguardare l'attività di impresa e i livelli di occupazione, ma che ha comportato l'inadempimento alle obbligazioni tributarie nei confronti dello Stato, con la conseguente corretta configurazione del residuo reato ascrittogli e l'insussistenza del vizio di illogicità della motivazione denunciato, avendo la Corte territoriale correttamente sottolineato, sulla scorta del ricordato orientamento interpretativo della giurisprudenza di legittimità, la mancata adozione di iniziative volte a evitare di non riversare esclusivamente sull'Erario l'aggravio della crisi finanziaria che colpì l'impresa amministrata dall'imputato".

**Breve nota**

La crisi di liquidità è stata oggetto di più interventi da parte della Corte di Cassazione. Nella tabella che segue individuiamo le più interessanti e recenti:

<b>Cassazione: crisi di liquidità</b>		
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		E' <i>“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</i>

[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

→ 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 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 maggior *“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”*.

Cass. sent. n.  
1623/2016

→

*“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”*.

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’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  
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

[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

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, *“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)”*. 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*

[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

*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.

6 settembre 2017  
Gianfranco Antico