



Newsletter n. 1/2015

## **Omesso versamento dell'Iva: tra crisi di liquidità, non punibilità per tenuità del fatto, coerenza del sistema nella depenalizzazione.**

Quando il legislatore ha introdotto il reato di omesso versamento Iva (art. 10-ter, D.Lgs. 74/2000), nel luglio del 2006, mirava a rafforzare il contrasto al fenomeno delle “frodi Iva”, sanzionando l’operatore economico che volontariamente sottrae all’Erario almeno 50.000 Euro di Iva entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Ma in situazioni di difficoltà economica, detto reato ha finito per colpire anche imprenditori non volontariamente insolventi. Basti pensare a coloro che operano con enti pubblici, versano l’Iva mensilmente, e sono pagati dagli enti dopo 6 mesi.

Anche imprenditori sempre adempienti, qualora per un anno abbiano superato di poco la soglia di punibilità, si sono trovati imputati in procedimento penale.

Ad un primo, restrittivo, orientamento giurisprudenziale, si è affiancata un’interpretazione più attenta alle reali cause di inadempimento.

La giurisprudenza ha riconosciuto la “causa di forza maggiore” quale esimente in grado di escludere la punibilità.

Così la sentenza n. 5905/2014 della Terza Sezione della Suprema Corte: *“l’esimente della forza maggiore configura una ipotesi generale (...) pertanto non può escludersi in assoluto che la omissione possa derivare in toto da una causa di forza maggiore, la quale, tenuto conto della conformazione del reato, ragionevolmente può anche configurarsi, a seconda dei casi concreti, in una imprevista e imprevedibile indisponibilità del necessario denaro non correlata in alcun modo alla condotta gestionale dell'imprenditore”*.

STUDI  
COLLEGATI  
LINKED LAW  
FIRMS

ARGENTINA  
*Buenos Aires  
Cordoba  
Mendoza  
Rosario  
Salta*

AUSTRIA  
*Wien*

BRAZIL  
*São Paulo  
Rio de Janeiro*

CHILE  
*Santiago de Chile*

CHINA  
*Beijing  
Shanghai*

COLOMBIA  
*Bogotá*

CZECH  
REPUBLIC  
*Prague*

ECUADOR  
*Quito*

GREECE  
*Athens*

INDIA  
*Mumbai  
New Delhi*

IRELAND

MÉJICO  
*Ciudad de Méjico*

PANAMA  
*Ciudad de Panama*

PERÙ  
*Lima*

POLAND  
*Warszawa*

UNITED  
KINGDOM  
*London*

SWITZERLAND  
*Bern  
Zurich*

UKRAINA

URUGUAY  
*Montevideo*

VENEZUELA  
*Caracas*



Naturalmente è stato sottolineato che l’*“imprevista e imprevedibile indisponibilità del denaro”* richiede una rigorosa dimostrazione delle cause che l’hanno determinata, assumendo rilievo soltanto quei fattori esterni alla sfera di controllo dell’imprenditore, quali:

- i mancati pagamenti da parte dei clienti-debitori (cfr., Trib. Venezia, 5 gennaio 2013, n. 1573, nonché Trib. Milano, G.I.P., 7 gennaio 2013, n. 3926)
- una consistente revoca delle commesse (Trib. Catania, sez. III pen., 3 giugno 2013, n. 1770).

In altro caso, la giurisprudenza ha richiesto che l’imprenditore dimostri di essersi attivato per adempiere i propri obblighi tributari, ricorrendo a finanziamenti, chiedendo rateizzazioni o versando nel patrimonio sociale risorse personali (Trib. Novara, sez. pen., 26 marzo 2013)<sup>1</sup>.

Non mancano casi in cui la giurisprudenza valuta le scelte anche gestionali dell’operatore economico.

La Cassazione ha infatti escluso l’esimente della forza maggiore in un caso in cui il contribuente, pur in oggettiva crisi di liquidità, aveva ulteriormente “svuotato” le casse dell’azienda, acquisendo nuove forniture contribuendo “*a creare lo stato di decozione aziendale, ricorrendo a scelte contestabili, col preferire di utilizzare la liquidità disponibile per procurarsi materie prime e continuare le lavorazioni”*, così realizzando il presupposto “*dell’inadempimento consapevole all’obbligo di corresponsione in favore dell’erario*” (Cass. Pen., 33021/2015).

\* \* \*

Se il legislatore tributario, fino ad oggi, non è stato sufficientemente attento a situazioni in cui il superamento della soglia di punibilità è inusuale e minima, il

---

<sup>1</sup> In tal senso si veda anche la recente sentenza di Cassazione, Sez. III, n. 38539/2015 che ha escluso l’esimente della forza maggiore, in presenza di “*una sorta di responsabilità dell’imputato ravvisabile nella sua mancata (e sollecita) attivazione. Quest’ultimo, infatti, nella sua veste di amministratore, proprio perché consapevole della situazione di sofferenza nella quale versava la società, avrebbe dovuto puntare ad una sollecita ricapitalizzazione*”.



legislatore penale, nel marzo di quest'anno, ha introdotto l'art. 131-*bis* c.p. che esclude la punibilità per “particolare tenuità del fatto”<sup>2</sup> (applicabile anche ai reati tributari: Cass. Pen., 15.4.2015, n. 15449).

\* \* \*

L'orientamento del nostro ordinamento evolve nel senso della repressione dei reati più gravi, e della non punibilità di quelli meno gravi.

Da ultimo, nell'ambito della attuazione della Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23, è stata approvata dal Consiglio dei Ministri la modifica dell'art. 10-*ter*, la quale prevede che il reato si configurerà in caso di mancato versamento di un'imposta superiore ad € 250.000.

Il considerevole innalzamento della soglia dovrebbe consentire di punire penalmente le sole fattispecie più rilevanti, degradando le omissioni di minore entità ad illecito amministrativo.

Ma anche nella depenalizzazione il nostro legislatore dovrebbe cercare la coerenza.

---

<sup>2</sup> Art. 131-bis c.p.: (*Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto*) “Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le *modalità della condotta* e per *l'esiguità del danno o del pericolo*, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, *l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale*.

L'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità, ai sensi del primo comma, quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona.

Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.

Ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69.

La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante”.



Tra i reati di riscossione, l'art. 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate), anch'esso oggetto di modifica normativa da parte del decreto delegato, vedrebbe innalzarsi la soglia da 50.000 Euro a 150.000 Euro.

In tal modo, l'imprenditore in crisi di liquidità, assolto perché il fatto non costituisce reato, ex art. 10-*ter*, potrebbe vedersi comunque condannato ex art. 10-*bis*.

La coerenza dovrebbe essere, *in primis*, nell'ambito dello stesso testo legislativo.

Un'ultima annotazione.

È ad accogliersi con favore, tra le modifiche normative apportate all'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, la previsione di non punibilità per coloro che estinguono il proprio debito tributario (da omesso versamento) prima dell'apertura del dibattimento.

Venuto meno il danno per le casse erariali, la celebrazione di un processo penale avrebbe costituito – come, sino ad oggi, ha costituito – un onere tanto gravoso per l'imputato, quanto inutile per l'interesse erariale.

A cura di:

Giovanni Moschetti

Stefano Artuso