



STUDI COLLEGATI
LINKED LAW FIRMS

Newsletter n. 6/2022

Cassazione e Corte Costituzionale intervengono nella disciplina dei delitti di omesso versamento iva e omesso versamento di ritenute certificate.

I reati di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento iva, disciplinati dagli artt. 10-bis¹ e 10-ter² del D. Lgs. n. 74/2000, puniscono coloro che, allo scadere del termine di legge, omettono di versare, rispettivamente:

- le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti ovvero quelle dovute sulla base della stessa dichiarazione;
- l'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale Iva.

Tratto comune delle due fattispecie è rappresentato dall'elemento soggettivo. Entrambi i reati, infatti, sono puniti a titolo di *dolo generico*, il che significa che per la loro integrazione risulta sufficiente dimostrare la mera consapevolezza del contribuente di destinare le somme dovute ad altra finalità, omettendo di pagare le imposte entro il termine normativamente previsto.

Proprio tale aspetto è stato oggetto di molte critiche, poiché non consentirebbe di tener conto di circostanze esterne che renderebbero impossibile eseguire il pagamento dovuto. In questo senso, si pensi ad una sopravvenuta carenza di liquidità che abbia costretto l'imprenditore a utilizzare il denaro disponibile per pagare personale e fornitori, con conseguente mancanza di risorse per soddisfare le pretese erariali.

¹ Art. 10-bis, D. Lgs. n. 74/2000: "È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantomila euro per ciascun periodo d'imposta".

² Art. 10-ter D. Lgs. n. 74/2000: "È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantomila per ciascun periodo d'imposta".

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



*

Un tentativo di superamento della rigida definizione normativa è avvenuto ad opera degli interpreti tramite l'utilizzo degli istituti della forza maggiore (art. 45 c.p.) e dello stato di necessità (art. 54 c.p.). Anche questi istituti, però, non consentirebbero di escludere la punibilità del contribuente semplicemente allegando la sussistenza di una crisi di liquidità. Infatti, per invocarli, l'imprenditore sarebbe tenuto a dimostrare non solo l'impossibilità di reperire in altro modo le risorse economiche per il pagamento dei tributi, ma anche che, a fronte di un'improvvisa mancanza di liquidità, non sia riuscito a trovare le risorse necessarie per cause a lui non imputabili e indipendenti dalla sua volontà³.

Pur nel rispetto dei limiti appena descritti, dunque, l'interesse al mantenimento della continuità aziendale è stato talvolta ritenuto meritevole di tutela da parte della Cassazione. In particolare, è stato dato rilievo ad alcuni fattori, quali: la decisione di pagare gli stipendi; l'aggravarsi della crisi d'impresa al punto da accedere a procedure di natura concorsuale; la presenza di un piano di ristrutturazione del debito con le banche; l'aver impiegato parte del patrimonio personale; la riduzione (o annullamento) dei propri compensi per l'attività di amministratore.

A tal proposito, merita attenzione una recente pronuncia della Corte di Cassazione⁴ che, in tema di esclusione del dolo nella fattispecie dell'art. 10-ter, pur ribadendo l'insufficienza di una allegazione di una crisi di liquidità, ha precisato che può essere determinante il mancato incasso di crediti da parte dell'imprenditore. In specie, secondo i giudici ciò accadrebbe qualora gli insoluti rappresentino una percentuale del fatturato da ritenersi non fisiologica (per la determinazione della suddetta percentuale la Corte richiama la Cass. pen., Sez. 3, sent. n. 31352 del

³ Cfr. Cass. pen. n. 5467/2013; n. 20777/2014; n. 31930/2015.

⁴ Cass. pen., sez. III, Sent., 2022, n. 19651.



2021, la quale ha ritenuto non fisiologica una presenza di insoluti per circa il 43% del fatturato).

*

Tuttavia, le aperture della Cassazione sono state accompagnate da varie pronunce restie a far valere le predette cause di esclusione della pena nelle fattispecie previste dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter*. Ciò deriva, principalmente, dalle definizioni giurisprudenziali di forza maggiore e stato di necessità.

Quanto alla prima, la Corte di Cassazione ha recentemente ribadito come essa presupponga *“l’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”*.

Di conseguenza, prosegue la Corte, deve escludersi che *“le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante”*, in quanto l’assoluta impossibilità *“deve essere collegata a eventi che sfuggono al dominio finalistico dell’agente”* (Cfr. Cass. pen., Sez. VII, Ord., 2019, n. 14789).

Quanto allo stato di necessità, invece, i giudici di legittimità hanno già precisato come esso postuli *“il pericolo attuale di un danno grave alla persona, non scongiurabile se non attraverso l’atto penalmente illecito, e non può quindi applicarsi a reati asseritamente provocati da uno stato di bisogno economico, qualora ad esso possa comunque ovviarsi attraverso comportamenti non criminalmente rilevanti”* (Sez. 3, n. 35590 del 11/05/2016, Mbaye, Rv. 267640)” (Cass. pen., Sez. VI, Sent., 2019, n. 6130).

Da queste premesse, non deve quindi stupire come la Cassazione abbia spesso concluso nel senso che *“in tema di reati tributari, nel reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-*ter* è richiesto il dolo generico, integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, a nulla rilevando i motivi della scelta dell’agente di non versare il tributo”* (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv.



263127), laddove l'elemento soggettivo del dolo generico doveva estendersi anche alla consapevolezza del superamento della soglia di punibilità (cfr. Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 2016, Vanni, Rv. 265939)” (Cass. pen., Sez. III, Sent., 2021, n. 11620).

È da segnalare che nel gennaio del 2022 sia stata assegnata alla II Commissione Giustizia in sede Referente l'incarico di esaminare la proposta di legge n. 3024/2021, concernente importanti modifiche in tema di reati *ex artt. 10-bis e ter*, D. Lgs. n. 74/2000⁵.

Più precisamente, la proposta di legge prevede l'introduzione del fine di evasione all'interno delle fattispecie di cui si è discusso, con aggiunta di una espressa causa di esclusione della punibilità per le condotte derivanti dalla crisi di liquidità e dalle conseguenti scelte dell'imprenditore.

Il legislatore, dunque, sembra intenzionato ad intervenire con un'importante riforma delle due figure di reato menzionate, e ciò potrebbe condurre la Cassazione a fornire interpretazioni meno rigorose dell'attuale dettato normativo, valorizzando fin da subito gli scopi a cui sono destinate le somme distratte all'Erario, oltre all'eventuale e perdurante crisi di liquidità in cui si trova l'impresa.

Autori

Giovanni Moschetti e Gianluca Pisani

⁵ Peraltro, un'ulteriore revisione dell'art. 10-*bis* è avvenuta ad opera della recentissima sentenza n. 175/2022 della Corte Costituzionale, con cui è stata dichiarata l'illegittimità del testo dell'articolo limitatamente alle parole «*dovute sulla base della stessa dichiarazione o*», e della sua rubrica relativamente alle parole «*dovute o*».

Per effetto della predetta dichiarazione di illegittimità costituzionale è stato così ripristinato il regime vigente prima del d.lgs. n. 158 del 2015, di talché:

- la fattispecie penale dell'art. 10-*bis* si integra solo qualora il mancato versamento da parte del sostituto, per un importo superiore alla soglia di punibilità, riguardi le ritenute certificate;
- il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma delle quali non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti, ritorna ad essere un mero illecito amministrativo tributario.