

CRISI DI LIQUIDITÀ DEL CONTRIBUENTE E OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE E DI IVA (ARTT. 10 BIS E 10 TER D.LGS. N. 74/2000)

Nota a [Tribunale di Roma \(sent.\) del 7 maggio 2013, Giud. Di Nicola](#)
e a [Tribunale di Roma \(sent.\) del 12 giugno 2013, Giud. Di Nicola](#)

di Gian Luca Soana

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'introduzione di queste due fattispecie e la loro possibile unitaria trattazione – 3. L'ipotizzata efficacia scriminante della crisi di liquidità. – 4. Le sentenze del Tribunale di Roma. – 5. La generale irrilevanza della crisi di liquidità del contribuente. – 6. La giurisprudenza della Cassazione. – 7. Illiquidità e IVA per competenza. – 8. I casi di diversità tra soggetto che ha operato l'accantonamento e quello che ha omesso il versamento.

1. Premessa

Le due sentenze che qui si pubblicano – nella complessità dei temi trattati e delle vicende oggetto di giudizio – affrontano la questione del possibile effetto scriminante della mancanza di liquidità da parte del contribuente/soggetto attivo con riferimento ai delitti di cui agli artt. 10 *bis* (omesso versamento delle ritenute certificate) e 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000 (omesso versamento dell'IVA) laddove venga provato che l'omesso versamento (ora delle ritenute effettuate ora dell'IVA) abbia la sua ragione in una crisi di liquidità dell'azienda.

Trattasi, invero, di problematica non nuova nel diritto penale tributario – essendosi già posta durante la vigenza del d.l. n. 429 del 1982¹ – che, tuttavia, ha avuto in questi ultimi anni un'improvvisa vitalità a seguito della crisi economica che ha portato, con frequenza, nei processi aventi ad oggetto questi delitti a fare allegare alle difese – incoraggiate da alcune decisioni di merito favorevoli – a giustificazione della condotta omissiva contestata, di come il mancato versamento dell'imposta dovuta non fosse stato il frutto di una libera e consapevole scelta dell'imputato/contribuente ma di una situazione obbligata derivante da una crisi di liquidità che aveva reso impossibile l'adempimento del proprio obbligo. Impossibilità che, in alcuni casi, è stata indicata come assoluta non avendo il contribuente alcuna disponibilità finanziaria utile al pagamento dell'imposta dovuta ed avendo anche avuto esito negativo il tentativo di

¹ Art. 2 che aveva ad oggetti tre diverse fattispecie dirette a sanzionare il mancato versamento delle somme dovute dal sostituto per le ritenute effettuate non punendo la sola condotta oggi regolata dall'art. 10 *bis* (di omesso versamento delle ritenute certificate) ma anche l'omessa presentazione della dichiarazione da parte del sostituto ed il mancato versamento delle ritenute anche in assenza del rilascio della certificazione; condotte queste ultime che a tutt'oggi sono, invece, prive di rilevanza penale non essendo state, le relative fattispecie, riproposte nel d.lgs. n. 74/2000.

ricorrere ad un finanziamento mentre in altre è stata qualificata come di natura relativa in quanto il contribuente, a fronte di ridotte ed insufficienti (a fare fronte a tutte le necessità) risorse, aveva scelto di destinare quelle residue ad altri scopi come, ad esempio, il pagamento delle retribuzioni.

Allegazioni che, di fatto, hanno portato, in questo primo periodo di applicazione delle nuove fattispecie, a soluzioni spesso contrastanti da parte dei giudici di merito in presenza di una posizione di parte della dottrina diretta a valorizzare questo elemento e di decisioni di segno opposto della Corte di Cassazione.

2. L'introduzione di queste due fattispecie e la loro possibile unitaria trattazione

Prima di passare all'esame delle diverse posizioni si deve, in via preliminare, evidenziare come sia possibile trattare, almeno in termini generali, in modo unitario l'ipotizzato valore esimente della crisi di liquidità con riferimento alle fattispecie di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* tenendo conto del carattere sostanzialmente coincidente della *ratio*, dell'interesse oggetto di tutela e della struttura di questi delitti².

Invero, questi due delitti non erano previsti nel testo originario del d.lgs. n. 74/2000 in quanto con esso si era scelto, in modo prevalente, di sanzionare penalmente quelle condotte che portano ad un'evasione di imposta attraverso una violazione del dovere del contribuente di presentare una dichiarazione annuale ideologicamente veritiera con riferimento sia alla situazione reddituale che alle basi imponibili. Restavano, invece, fuori dall'area di rilevanza penale quei comportamenti di mero omesso versamento d'imposte correttamente dichiarate³ valutandosi come queste ultime condotte, non presentando elementi d'infedeltà e/o fraudolenza, non rendessero necessaria una sanzione penale essendo sufficienti le, già previste, sanzioni amministrative (per l'omesso od il ritardato versamento) e la possibilità di attivare la riscossione di un tributo già accertato.

Scelta iniziale che è stata, in parte, superata da due successivi interventi legislativi⁴ con i quali si è ritenuto necessario sanzionare penalmente anche alcune ipotesi di mancato versamento di un'imposta correttamente dichiarata o certificata attraverso due fattispecie penali caratterizzate, innanzitutto, dall'aver uno stesso bene giuridico protetto dato dall'interesse dell'erario alla tempestiva ed efficace riscossione di un tributo già accertato a seguito della corretta autodichiarazione del contribuente.

² Evidenzia di come la fattispecie di cui all'art.10 *ter* sia modellata esattamente su quella di cui all'art. 10 *bis* prevedendo la stessa sanzione penale, la medesima soglia di punibilità ed un momento consumativo collegato ad un termine di adempimento ben determinato: [Cass., SS.UU., 28.3/12.9.2013, n. 37424, pubblicata con nota di VALSECCHI, in questa Rivista, 18 settembre 2013.](#)

³ Non venendo riproposte le fattispecie in materia di sostituto di imposta previste dal previgente art. 2 l.n. 516/1982.

⁴ L'art. 10 *bis* è stato introdotto dall'art. 1, comma 414, della l. 30.12.2004, n. 311 (legge finanziaria 2005) e l'art. 10 *ter* dall'art. 35 del d.l. 4.7.2006 n. 223 conv. l. 4.8.2006 n. 248.

Inoltre, entrambi i delitti sono strutturati quali reati omissivi propri istantanei che si vengono a consumare a seguito del mancato compimento dell'azione dovuta data dall'omesso versamento, entro il termine rispettivamente fissato dalle singole norme, per l'art. 10 *bis* delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti dallo stesso contribuente e per l'art. 10 *ter* dell'IVA per come questa imposta sia dovuta sulla base della dichiarazione annuale presentata dal contribuente. Termine che, in entrambe le fattispecie, non coincide con quello fissato dalla normativa tributaria per il versamento di queste imposte ma è ad esso successivo avendo scelto il legislatore di lasciare al contribuente un spazio temporale per poter sanare il proprio debito tributario prima che questa omissione abbia rilevanza penale.

L'elemento soggettivo è, poi, dato dal dolo generico che si ha laddove vi sia, da parte del soggetto obbligato al versamento di quelle imposte, la coscienza e volontà di non adempiere a questo obbligo entro il termine fissato, senza che abbia, allora, rilievo quale sia il fine perseguito dall'agente non essendo richiesto da queste fattispecie che il comportamento illecito sia dettato dalla scopo specifico di evadere le imposte⁵.

Infine, seppure con delle chiare differenze tra le due obbligazioni tributarie, con le fattispecie penali in commento si è scelto non già di tutelare qualsiasi tributo non versato ma solo quelli dovuti a seguito di un trattenimento o di una ricezione da parte di terzi di somme che, fin dall'origine, dovevano essere destinate, da chi le riceveva, al loro versamento in favore dell'Erario con, allora, un vincolo di destinazione che – come si evidenzierà in seguito – è stato valutato idoneo a giustificare l'introduzione di una sanzione penale unicamente per questi omessi versamenti.

3. L'ipotizzata efficacia scriminante della crisi di liquidità

Subito dopo l'entrata in vigore di questi due delitti, si è animato, sia in dottrina che nella giurisprudenza di merito, un dibattito in ordine alla possibile rilevanza esimente del mancato versamento di queste imposte laddove lo stesso sia il frutto di una difficoltà finanziaria del contribuente che non gli consenta, alla scadenza del termine penalmente rilevante, di versare il dovuto non avendo la necessaria liquidità.

Questione, invero, di particolare importanza per l'effettiva applicazione di queste fattispecie tenendo conto che, quasi sempre, il loro omesso versamento ha origine in difficoltà economiche dell'obbligato⁶ in quanto solo una tale condizione lo può indurre, prima, a dichiararsi, in modo corretto, debitore di quelle imposte e, poi –

⁵ In ultimo sia sulla natura di questi reati sia sul richiesto elemento soggettivo: [Cass. SS.UU., n. 37424, cit.; Cass. SS.UU., 28.3./17.9.2013, n. 37425, con nota di VALSECCHI, in questa Rivista, 18 settembre 2013.](#)

⁶ Nella relazione accompagnatoria al disegno di legge finanziaria 2005 il Governo, nel chiedere l'introduzione dell'art. 10 bis, evidenziava come l'eliminazione della sanzione penale per queste omissioni aveva prodotto (dal 2000 al 2005) un notevole aumento delle condotte dirette ad omettere il versamento delle ritenute, con notevole danno dell'Erario, in quanto molti contribuenti in difficoltà, in assenza di una sanzione penale, sceglievano di posticipare il pagamento di queste imposte destinando le residue risorse ad altre finalità.

in assenza di qualsiasi manovra diretta ad ingannare l'Erario – a non versarle in una situazione nella quale il contribuente/evasore è consapevole della certa attivazione⁷, a breve, di una procedura di riscossione nei suoi confronti⁸ trattandosi di somme dovute sulla base di quanto dal medesimo certificato al sostituito (art. 10 bis) od indicato nella dichiarazione annuale IVA (per l'art. 10 ter)⁹.

In tale ambito, parte della dottrina, richiamando quanto già sostenuto durante la vigenza dell'art. 2 l.n. 516/82, ha evidenziato che laddove il mancato versamento di queste imposte derivi dalla presenza di una crisi acuta della liquidità che non lo rende possibile, allora, viene a mancare nel soggetto attivo del reato il necessario dolo.

Infatti, secondo questa prospettazione, perché vi sia il previsto dolo generico, dato dalla coscienza e volontà di non effettuare il pagamento dell'imposta nel termine stabilito dalla fattispecie penale, è necessario che il contribuente/soggetto attivo abbia, a quel momento, la possibilità di assolvere a questo dovere di pagamento con la conseguenza che, laddove vi sia una situazione di crisi acuta della liquidità che di fatto rende impossibile il versamento delle imposte dovute debba valutarsi come insussistente il necessario dolo in relazione al principio *ad impossibilia nemo tenetur*¹⁰.

Al riguardo, infatti, si è osservato¹¹ che in presenza di un reato omissivo proprio il dolo deve essere valutato al momento della scadenza del termine fissato dalla norma penale per il compimento dell'azione doverosa.

Pertanto laddove a quel momento delle situazioni che non dipendono e non sono governabili¹² dall'imprenditore determinano una sua impossibilità di adempiere al proprio obbligo di versamento, causando una situazione di illiquidità dell'azienda, allora l'omesso versamento non è punibile.

Non punibilità che secondo alcuni autori¹³ – ripresi anche da alcune decisioni di merito – trova un suo supporto normativo, sempre sul versante della mancanza del dolo, nell'art. 45 c.p. valutandosi come in queste ipotesi il reato sarebbe commesso in

⁷ In questi casi, infatti, l'amministrazione finanziaria si attiva automaticamente venendogli segnalata dal sistema che un debito di imposta è stato dichiarato dal contribuente senza che, poi, il tributo sia stato versato.

⁸ Abitualmente in questi casi, il contribuente, trovandosi in una situazione di difficoltà economica, sceglie di posticipare il pagamento delle tasse preferendo destinare le residue risorse disponibili al pagamento di quelle obbligazioni i cui creditori si attiverebbero immediatamente nei suoi confronti (prestatori d'opera e fornitori).

⁹ Nel caso, invece, di omessa dichiarazione di quell'imposta ricorre il delitto di cui all'art. 4 se una dichiarazione – anche se infedele – è stata presentata o quello di cui all'art. 5 in caso di omessa presentazione di una tale dichiarazione.

¹⁰ FLORA, *I reati previsti dagli artt. 2 e 3 legge n. 516/1982*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Grosso (a cura di), Milano, 1992, 164.

¹¹ CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10 bis del d.lgs. n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2005, 5194.

¹² Si fa riferimento a situazioni imprevedibili come il mancato pagamento di somme dovute al contribuente da parte di un cliente prestigioso o un imprevedibile crack oppure finanziamenti pubblici bloccati all'ultimo momento per l'apertura di un'indagine penale su altri soggetti od, infine, ancora a furti o rapine subiti dall'azienda aventi ad oggetto il contante.

¹³ CAROTENUTO, *cit.*

una situazione di «forza maggiore» trovandosi il contribuente, a quel momento, nell'impossibilità di uniformarsi alla legge per cause indipendenti dalla sua volontà.

Né – per questi autori – può assumere valore la circostanza che l'inadempimento derivi dal mancato accantonamento e successivo immediato versamento delle somme ritenute nel rispetto della normativa tributaria.

In senso diverso si osserva che l'obbligo di accantonamento e quello di versamento operano, anche dal punto di vista temporale, su due piani differenti nei quali solo il secondo riceve una diretta tutela penale non potendosi, allora, leggere quest'ultimo inadempimento alla luce della violazione di quello di mancato accantonamento¹⁴.

In queste ipotesi, allora, la carenza di liquidità sopravvenuta esclude in capo al sostituto la volontà di non adempiere in quanto per essa il precedente inadempimento all'obbligo di accantonamento rappresenta la violazione di una condotta idonea a fondare un rimprovero per colpa che non può portare ad una affermazione di penale responsabilità per un reato doloso¹⁵ neanche qualora questa derivi da una ipotesi di *mala gestio* delle risorse economiche in quanto diversamente si verrebbe a punire un comportamento di natura colposa ed a carattere commissivo, antecedente alla vera situazione tipica¹⁶.

Per queste omissioni si avrà dolo solo in presenza di una illiquidità preordinata in cui il soggetto precostituisce volontariamente la situazione di impossibilità così manifestando il dolo tipico fin dal momento della dispersione delle somme necessarie per il futuro versamento dell'IVA.

Posizione questa che già durante la vigenza della legge n. 516/82, aveva ricevuto l'adesione di alcuni giudici di merito¹⁷ e che ha trovato conferma anche in analoghe recenti decisioni¹⁸.

Si è osservato in queste decisioni che laddove il contribuente si sia trovato di fronte ad un'improvvisa e non prevedibile crisi di liquidità alla quale non ha potuto porre rimedio – cercando, senza esito, di ricorrere a finanziamenti o di compiere altre operazioni dirette ad ottenere liquidità proprio al fine di pagare il debito tributario –

¹⁴ FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in AA.VV., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Manna (a cura di), Padova, 2010, 550; anche: MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Il Fisco*, 2013, 189.

¹⁵ FORTE, *cit.*

¹⁶ ROMOLI, *Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità*, in www.archiviopenale.it.

¹⁷ G.i.p. Trib. Catanzaro, 19.12.1990, Carozza, in *Giust. pen.*, 1992, II, 95 che ha indicato che *per il principio della inesigibilità, non costituisce reato, per difetto dell'elemento psicologico del dolo, il comportamento del sostituto d'imposta che, dopo aver regolarmente praticato la ritenuta d'acconto al percettore del reddito, per mancanza assoluta di mezzi economici, non provveda al relativo versamento*; in modo analogo Trib. Larino, 28.9.1988, N., in *Il Fisco*, 1989, 1756; A. Trento, 27-02-1987, Gerstl, in *Giur. merito*, 1987, 1280, con nota di DI FRANCIA e in *Il Fisco*, 1988, 1210.

¹⁸ [GIP, Tribunale di Milano, Giudice Domanico, 19.9.2012, in questa Rivista, 25 gennaio 2013](#), che ha ritenuto come debba applicarsi la causa di non punibilità della forza maggiore, idonea ad escludere, il dolo in un caso ove si era allegato che il mancato pagamento delle ritenute operate era stato causato da una crisi di liquidità derivante dal mancato versamento da parte di pubbliche amministrazioni di ingenti crediti vantati dalla società contribuente.

allora, manchi in esso il necessario dolo non avendo questi voluto l'evento dato dal mancato pagamento al momento della scadenza del termine previsto dalla norma penale.

Da una analisi delle diverse sentenza che hanno affermato questo principio si può rilevare che, abitualmente, ciò che viene valutato come aver determinato questa impossibilità scriminante è dato da una crisi di liquidità determinata dal mancato versamento da parte di Pubbliche Amministrazioni (o da parte di soggetti privati) di ingenti somme di cui il contribuente era creditore che aveva posto quest'ultimo in una situazione di impossibilità di versare l'imposta dovuta con una omissione, allora, dallo stesso non prevista e non voluta¹⁹.

4. Le sentenze del Tribunale di Roma

Le due decisioni che qui si pubblicano aderiscono alla posizione, in ultimo indicata, della possibile applicazione dell'art. 45 c.p. alle omissioni derivanti da crisi liquidità attraverso, tuttavia, una rigorosa e corretta – laddove si aderisca a questo orientamento – individuazione degli elementi ulteriori la cui ricorrenza è necessaria per affermare la presenza di questa causa di non punibilità.

In particolare, il Giudice, nella prima parte della motivazione, afferma che l'omesso versamento delle ritenute o dell'IVA laddove sia avvenuto in presenza di una crisi di liquidità dell'azienda che ha determinato, al momento della scadenza del termine penalmente rilevante per il versamento delle imposte, un'impossibilità per il soggetto attivo del reato di versare il dovuto può essere non punibile ex art. 45 c.p. essendo *«corretto qualificare la crisi economica alla stregua di una forza esterna in grado di condizionare la condotta del sostituto di imposta, il quale non avrà alcuna possibilità se non quella di agire illecitamente»*.

Affermato questo principio si precisa, tuttavia, che per valutare come presente la causa di non punibilità di cui all'art. 45 c.p. non sia sufficiente accertare la presenza di questa forza esterna – dell'assenza di liquidità nell'impresa – che impedisce di compiere l'azione doverosa ma è anche necessario verificare – come richiesto dalla nozione di «forza maggiore» – che trattasi di un fatto imprevisto ed imprevedibile e che il soggetto attivo abbia fatto quanto in suo potere per uniformarsi alla legge²⁰.

¹⁹ [GUP del Tribunale di Milano, giudice Castelli, 14.4.2012/7.1.2013, in questa Rivista, 25 gennaio 2013](#), con la quale è stata pronunciata sentenza di assoluzione in un caso ove la società si era trovata in un'improvvisa crisi di liquidità per il mancato versamento da parte di un ente pubblico della somma di 1.700.000 euro; situazione alla quale l'imputato aveva tentato di porre rimedio, cercando di percorrere tutte le strade possibili per riuscire a recuperare liquidità per pagare i debiti tributari e che, tuttavia, lo aveva portato a versare il dovuto a titolo di IVA solo dopo la scadenza del termine fissato dall'art. 10 *ter* attraverso la rateizzazione del dovuto. In modo analogo GUP del Tribunale di Firenze, giudice Belsito, 27.7/10.8.2012, n. 1141, in www.penale.it, con riferimento ad un omissione IVA ex art. 10 *ter* in un caso di impossibilità derivante dal mancato pagamento da parte di debitori aziendali di somme rilevanti.

²⁰ Cass. Pen., 23. 3.1990, n. 10116, in proc. Iannone ove si indica che l'esimente della forza maggiore, di cui all'art. 45 c.p., sussiste in tutti i casi nei quali l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi

Pertanto per potersi qualificare la crisi economica in termini di forza maggiore sarà necessario «il concreto accertamento di due condizioni: a) che la condizione di crisi economica non sia imputabile al sostituto di imposta, venendo altrimenti meno l'imprevedibilità della stessa; b) che la crisi economica non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto».

Si aggiunge che, per la ricorrenza di questo secondo elemento, il Giudice dovrà accertare che il contribuente, per fronteggiare la crisi economica, si sia attivato per reperire «le risorse necessarie a consentire il corretto e tempestivo adempimento delle obbligazioni tributarie, e quindi evitare la connessa violazione del precetto penale» potendo solo in quest'ultimo caso applicarsi la causa di non punibilità invocata. Accertamento che deve essere particolarmente rigoroso dovendosi verificare che il contribuente abbia attivato tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di acquisire, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad onorare la propria obbligazione tributaria nel termine fissato²¹, senza essere riuscito a raggiungere un esito positivo (nonostante gli sforzi profusi) per motivi ad esso non imputabili. Con una valutazione dell'idoneità di queste possibili azioni riparatrici da effettuarsi in concreto tenendo conto degli strumenti, effettivamente, a disposizione del contribuente e delle specifiche modalità con le quali la condizione di crisi si è manifestata²².

Elementi aggiuntivi questi che, poi, nelle due sentenze, sono stati valutati come assenti tanto da portare ad una affermazione di penale responsabilità degli imputati escludendosi la ricorrenza della forza maggiore dagli stessi invocata.

5. La generale irrilevanza della crisi di liquidità del contribuente

A parere di chi scrive non possono condividersi – in termini generali e con le eccezioni di seguito indicate – le affermazioni richiamate nei paragrafi precedenti dirette a sostenere che la crisi di liquidità del contribuente possa avere effetto scriminante rispetto alle fattispecie qui in esame.

alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta anti-giuridica

²¹ Precisa il Giudice che tra le alternative praticabili per far fronte alla crisi economica – sempre nella prospettiva del pagamento del dovuto all'Erario – vi dovrebbe essere quella della dismissione del patrimonio (immobiliare o mobiliare/ personale o sociale), della dismissione delle azioni o delle quote societarie di cui la società debitrice possa vantare la titolarità, di un possibile aumento del capitale sociale o più in generale in un esborso economico da parte dei singoli soci con proprio patrimonio personale od della richiesta di mutui da parte dell'imprenditore per cercare liquidità utili al versamento, pur parziale, all'Erario.

²² Si fa – nella sentenza – riferimento «ad esempio a una crisi assolutamente imprevedibile, determinata da un fatto specifico, sviluppatasi in un arco temporale prossimo alla scadenza del termine penalmente rilevante per il versamento delle ritenute» che di fatto non consente l'attivazione di alcun possibile rimedio alla situazione improvvisa di liquidità.

Si osserva, al riguardo, come sia, innanzitutto, necessario accertare il meccanismo che porta all'applicazione dei tributi il cui versamento viene, poi, omesso evidenziando, in particolare, quale sia la posizione che, rispetto ad essi, assume il soggetto attivo dei due delitti e le ragioni che hanno portato il legislatore a limitare a questi tributi la rilevanza penale dell'omesso versamento non collegato ad una condotta fraudolenta o di omessa od infedele dichiarazione.

Come già indicato, infatti, il legislatore, nel decidere di sanzionare anche il mero omesso versamento di un'imposta correttamente dichiarata dal contribuente, ha scelto di tutelare non già qualsiasi tributo ma solo quelli dovuti a titolo di IVA o da parte del sostituto di imposta che ha, effettivamente, operato la ritenuta come dimostrato dalla (dallo stesso) rilasciata certificazione²³.

I motivi di questa scelta derivano dalla natura di queste imposte ed, in particolare, dal sistema che porta al sorgere dell'obbligazione di versamento in capo al contribuente.

Infatti, in entrambi i tributi – pur nella loro diversità – il soggetto obbligato al loro versamento riceve da terzi (dal sostituto o, per l'IVA, dal percettore del bene o del servizio) le somme ad essi relative proprio al fine di versarle all'Erario con, allora, un originario e preciso vincolo di destinazione che porta per esso ad un obbligo di, immediato, accantonamento in vista del successivo versamento²⁴.

In particolare, nella sostituzione tributaria il sostituto, quale debitore di una somma costituente reddito per il percettore/sostituto, deve, allorché procede al versamento in favore del sostituto di quanto a quest'ultimo dovuto, trattenere una percentuale di questo emolumento (cd. ritenuta alla fonte) per, poi, versarlo all'Erario entro il 16 del mese successivo a quello nel quale ha operato questa trattenuta²⁵.

Per l'IVA, invece, il soggetto obbligato²⁶ riceve, materialmente, la somma, per questa imposta, dal cessionario del bene o dal committente della prestazione di servizio allorché quest'ultimo gli paga il corrispettivo per, poi, doverla versare all'Erario, con cadenza mensile o trimestrale, entro il giorno 16 del mese successivo²⁷.

²³ Con l'art. 10 bis, infatti, il legislatore ha sanzionato unicamente l'omesso versamento delle ritenute che sono state, con certezza, effettuate su di un corrispettivo realmente versato al sostituto; limitazione avvenuta punendo unicamente le condotte omissive avvenute dopo il rilascio da parte del sostituto al sostituto della certificazione – regolata dall'art. 7 bis DPR n. 600/1973 – con la quale si attesta l'ammontare dei valori corrisposti, delle ritenute operate e delle detrazioni di imposta effettuate.

²⁴ Indicano la presenza di questo obbligo di accantonamento sia per l'IVA riscossa dal soggetto di imposta sia per le ritenute effettuate, [Cass., SS.UU., n. 37424/2013 e 37425/2013, cit.](#)

²⁵ Con questo sistema l'Amministrazione finanziaria in luogo della riscossione dell'imposta direttamente dal percettore del reddito incassa il tributo da un altro soggetto che è quello che eroga l'emolumento con un istituto – quello della sostituzione tributaria – che ha la sua ragione nell'esigenza pratica di colpire la ricchezza da tassare nel momento della produzione, prima ancora che giunga nella disponibilità del destinatario.

²⁶ Che deve essere un'impresa od un esercente arti e professioni che effettuano una operazione imponibile nell'esercizio della propria attività.

²⁷ Versamento che avviene previa liquidazione dell'IVA attraverso sottrazione dall'IVA a debito maturata in quel periodo con l'IVA detraibile (in quel periodo o riportata per eccedenza dal periodo precedente)

In tale ambito, allora, è proprio questa natura dell'obbligazione tributaria che ha portato il legislatore a sanzionare penalmente queste omissioni in quanto le stesse, pur essendo caratterizzate dall'assenza di un comportamento fraudolento ed ideologicamente falso da parte del soggetto obbligato – che, anzi, ha in modo corretto esposto nella dichiarazione IVA o nella certificazione l'imposta dovuta – si sostanziano nell'indebito trattenimento di somme di cui il contribuente non ha, fin da quando le ha ricevute, l'effettiva disponibilità²⁸ essendo state da esso trattenute (o ricevute) al solo fine di versarle, poi, all'Erario con un, iniziale, obbligo di accantonamento.

Pertanto non è possibile, se non con le eccezioni di seguito indicate, ritenere che la crisi di liquidità dell'azienda del contribuente possa essere idonea ad escludere la sua penale responsabilità per le omissioni qui in esame.

Infatti, il contribuente, una volta che ha ritenuto le somme dal sostituto o che ha ricevuto dal percettore del bene o del servizio – oltre al prezzo della prestazione – quanto dovuto a titolo di IVA, non è libero di disporre di queste somme essendo le stesse vincolate al loro versamento, nei termini fissati, in favore dell'Erario ed avendo, allora, lo stesso il dovere di accantonarle in previsione di questo futuro ed imminente pagamento.

In tale ambito, allora, non appare possibile ritenere che una, anche grave, crisi di liquidità possa giustificare l'omesso versamento escludendo il dolo da parte del contribuente dovendosi valutare che questa dolosa omissione ha la sua origine in una consapevole ed originaria illecita decisione del soggetto attivo del reato di destinare quelle somme (che ha ricevuto da terzi) verso una direzione diversa da quella dovuta.

Elemento questo che è idoneo a determinare la ricorrenza del necessario elemento soggettivo, almeno nella forma del dolo eventuale²⁹, essendosi il contribuente, con una tale deviazione nella destinazione di quanto ricevuto, assunto il concreto rischio di non essere, poi, in grado di versare il dovuto all'Erario al momento della scadenza del termine fissato dal legislatore.

Dolo che, a parere di chi scrive, è perfettamente compatibile con il reato omissivo proprio ricorrendo ogni qualvolta il soggetto attivo ha una pregressa condotta con la quale si assume il consapevole rischio di trovarsi, nel momento ultimo nel quale deve attivarsi, nella concreta e probabile impossibilità di compiere l'azione doverosa.

Situazione questa presente nel caso qui in esame essendo l'omesso versamento dell'imposta il frutto, non già di una improvvisa ed impreveduta situazione di illiquidità,

²⁸ Cass. Pen., Sez. III, 1.12.2010/11.3.2011, n. 10120, in *CED Cass.*, rv. 249753 ove si è dichiarata inammissibile la questione di costituzionalità sollevata dalla difesa in riferimento all'art. 3 Cost. per ingiustificata parità di trattamento osservandosi come «la previsione di uno specifico reato per il mancato pagamento di un debito per imposte sostitutive dovute dal sostituto e non anche per il mancato pagamento di un debito Irpef o Iva anche se di importo superiore non costituisce un esercizio manifestamente illogico del potere legislativo, trovando giustificazione nel profilo di indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione».

²⁹ Richiama la figura del dolo eventuale in un reato omissivo proprio – omesso versamento delle ritenute assistenziali e previdenziali – Cass., sez. III, 27.7.2011, n. 29975.

ma di una condotta, cosciente e volontaria, dell'obbligato che, in modo progressivo, prima non accantona le somme ricevute, poi, non le versa nei termini fissati dalla normativa tributaria per, infine, continuare in questa condotta omissiva fino al termine ultimo fissato dalla norma penale.

Il tutto con riferimento, peraltro, all'assunzione di un tale rischio che si deve valutare come sempre – o nella gran parte dei casi – presente in queste fattispecie essendo, evidentemente, l'iniziale scelta del contribuente di non versare le imposte dovute e dichiarate entro il termine stabilito dalla normativa tributaria e di destinarle, invece, ad altre obbligazioni indice di una, già in atto, difficoltà finanziaria per la quale, allora, lo stesso si è rappresentato, assumendone il rischio, di potersi trovare nella impossibilità di versare il dovuto anche nel termine – non lontano nel tempo – fissato dalla norma penale.

6. La Giurisprudenza della Cassazione

Le argomentazioni dirette a negare rilevanza alla crisi di liquidità dell'azienda – indicate nel paragrafo precedente – sono, da sempre, presenti nella costante giurisprudenza della Suprema Corte con riferimento, prima, alla precedente fattispecie di cui all'art. 2 l.n. 516/82 e, poi, a quella di cui all'art. 10 *bis*.

In queste decisioni si è indicato che il contribuente, nel versare le ritenute, opera come sostituto di imposta e che oggetto di tale versamento sono somme di denaro che egli trattiene alla fonte, all'atto del pagamento delle retribuzioni ai dipendenti (o degli altri corrispettivi oggetto di una tale ritenuta), avendo, allora, rispetto ad esse un, contestuale, obbligo di accantonamento di quelle somme.

È questo, quindi, il momento – secondo questa giurisprudenza – nel quale il sostituto, proprio in virtù del compito pubblicistico di cui è investito, deve accertare se la sua situazione finanziaria sia tale da consentirgli il soddisfacimento, contestuale, delle aspettative dei sostituiti (a cui deve versare il corrispettivo su cui effettua la ritenuta) e l'adempimento del suo obbligo tributario, operando, immediatamente, l'accantonamento delle somme da versare³⁰ e ripartendo – in presenza di una situazione finanziaria precaria ed anche a costo di sacrificare le altrui aspettative di reddito – le risorse in modo da non violare il precetto penale³¹.

Pertanto, anche in caso di crisi di liquidità che non consenta il versamento delle somme dovute, sussiste il necessario dolo in quanto, questo mancato versamento trova la sua origine, non già in una situazione sopravvenuta alla quale il contribuente non possa porre rimedio, ma al suo volontario mancato adempimento al dovere di accantonare, immediatamente, le somme ritenute (allorché si versa il dovuto al

³⁰ Evidenziano queste decisioni di come il sostituto, in caso di risorse insufficienti, non possa versare per intero il dovuto al sostituto ed omettere l'accantonamento ma deve ripartire le stesse in modo da poter soddisfare la propria obbligazione tributaria anche a costo di adempiere solo in parte l'obbligazione verso il sostituto.

³¹ Cass., Sez. III, 2.2/28.3.1996, n. 487, in *Rass. Trib.*, 1997, 251.

lavoratore o comunque al prestatore di opera) per, poi, versarle all'Erario o, comunque, alla successiva distrazione ad altre finalità delle somme, in precedenza, correttamente accantonate³². Il tutto con una condotta che, allora, deve qualificarsi³³ *come di indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione*³⁴.

Decisione queste che hanno trovato un recentissimo avallo da parte delle Sezioni Unite³⁵ che – intervenute su una questione di diritto intertemporale riguardante le due fattispecie qui in esame – hanno indicato come vi sia per il contribuente un obbligo di accantonamento allorché eroga gli emolumenti al sostituito (per l'art. 10 bis) o riscuote (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA avendo lo stesso, a quel momento, il dovere di organizzare le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria; obbligo di organizzazione che, con l'introduzione degli artt. 10 bis e 10 ter – con i quali si stabilisce un nuovo e più avanzato termine per rendere l'inadempimento penalmente rilevante – si estende su scala annuale.

In questo contesto si è aggiunto – richiamando esplicitamente la sentenza n. 10120/2011 – come non possa, allora, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, a meno che non si dimostri che questa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza di organizzare le proprie risorse in modo, prima, di accantonarle e, poi, di adempiere all'obbligazione tributaria.

Principio di diritto, che, quindi, conferma che l'obbligo di adempimento in esame non possa essere valutato, dal punto di vista soggettivo, in modo asettico, con riferimento alla sola situazione presente al momento della scadenza del termine fissato dal legislatore penale, ma che si debba tenere conto di quale sia stata la condotta del contribuente ed, in particolare, se lo stesso abbia organizzato le proprie risorse – rispettando tra l'altro il proprio obbligo di accantonamento – fin dal momento dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria, in modo da poter, poi, adempiere ad essa.

³² Cass., Sez. III, 18.6.1999, Tiriticco, in *Ced Cass.*, rv. 215518; Cass., Sez. III, 24.3.1999, Innella, in *Riv. pen.*, 1999, 881; Cass., Sez. III, 12.11.1990, Rapisarda, in *Giur. imp.*, 1991, 258. Cass., 25.5.1990, Balestrieri, in *Riv. pen.*, 1991, 277 ed in *Comm. trib. centr.*, 1991, II, 568; Cass., Sez. III, 17.1.1996, Profili, in *CED Cass.*, rv. 203783; Cass., Sez. III, 18.1.1995, Longhi, in *Mass. Cass. Pen.*, 1995, fasc. 4, 111; Cass., Sez. III, 17-01-1994, D'Anna, in *Mass. Cass. Pen.*, 1994, 37 ove è indicato come il fallimento del sostituto d'imposta non comporta il venir meno del reato di omesso versamento delle ritenute d'acconto qualora esso venga dichiarato successivamente alla consumazione del reato; Cass., Sez. III, 14.7.1993, Fabbri, in *Giur. Imp.*, 1994, 232; Cass., Sez. III, 14.7.1993, Fabbri, in *Giur. Imp.*, 1994, 232.

³³ Cass. Pen., Sez. III, 1.12.2010/11.3.2011, n. 10120, in *CED Cass.*, rv. 249753 ove, con riferimento alla fattispecie di cui all'art.10 bis, a fronte dell'eccezione illegittimità costituzionale di questa norma si è osservato come avendosi la fattispecie in esame a mezzo di un indebito trattenimento di somme altrui di cui si ha la detenzione non è irrazionale «il mancato rilievo di impreviste difficoltà economiche».

³⁴ Anche nell'analoga materia dell'omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti – art 2, D.L. 12 settembre 1983, n. 433, conv. con modd. in legge 11 novembre 1983, n. 638 – si è ritenuto come sia integrato il necessario dolo generico, dato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti: Cass., Sez. III, del 19/01/2011, n. 13100, in *CED Cass.*, rv. 249917.

³⁵ [SS.UU., n. 37425/2013 e 37424/2013, cit.](#)

7. Illiquidità e IVA per competenza

Vi possono essere, a parere di chi scrive, dei casi nei quali è possibile valutare la presenza di un'omissione priva di rilevanza penale in connessione ad una crisi di liquidità con riferimento ora al meccanismo proprio alle imposte qui coinvolte ora alla posizione assunta nell'impresa dal soggetto attivo del reato.

Innanzitutto, si fa riferimento alle ipotesi, aventi ad oggetto la fattispecie di cui all'art. 10 *ter*, ove l'omissione abbia ad oggetto un'imposta che il contribuente non ha, di fatto, ricevuto dal proprio cliente non avendogli quest'ultimo pagato il corrispettivo dovuto per la prestazione od il bene ricevuto e con esso, allora, non avendogli versato neanche l'IVA applicabile ad una tale operazione che è, poi, oggetto dell'omissione penalmente rilevante.

Al riguardo, infatti, sulla base dell'art. 6, comma 4, d.P.R. n. 633/1972, in materia di IVA l'operazione relativa alla cessione dei beni ed alla prestazione dei servizi si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data dell'emissione della fattura laddove questa intervenga prima del pagamento del corrispettivo; il tutto, in misura tale, da rendere, sulla base del 7° comma dello stesso articolo, a quel momento esigibile l'IVA relativa a questa operazione³⁶.

In questa situazione, allora, vi è, comunque, in capo al contribuente l'obbligo tributario di versare l'imposta e, pertanto, sussistono gli elementi oggettivi della fattispecie di cui all'art. 10 *ter* laddove l'inadempimento si protragga oltre il termine ivi fissato con superamento della soglia di punibilità.

Tuttavia in una tale ipotesi, sorgendo l'obbligo di versamento dell'IVA anche in assenza del ricevuto versamento del corrispettivo e della relativa imposta da parte di chi ha usufruito del bene o del servizio, non è possibile applicare i rigidi principi richiamati nei paragrafi precedenti e diretti ad escludere, in ogni caso, l'effetto scriminante della crisi di liquidità.

Infatti, in questo caso non può rimproverarsi al contribuente che l'omesso versamento abbia la sua origine nel mancato accantonamento delle somme ricevute dal terzo e nella loro destinazione a fini diversi da quelli del pagamento dell'IVA, non avendo, in realtà, lo stesso avuto nulla a tale titolo a seguito dell'inadempimento alla propria obbligazione da parte di chi ha usufruito del bene dallo stesso ceduto o del servizio fornito. Il tutto, peraltro, con riferimento ad una mancanza di liquidità che può derivare proprio dal mancato pagamento dei corrispettivi dovuti da parte del proprio cliente³⁷.

³⁶ Regime di competenza che, in ultimo, ha subito un'importante limitazione. Infatti, con l'art. 32 *bis* d.l. 22.6.2012 conv. nella legge 7.8.2012 n. 134 è stata prevista la possibilità per i soggetti IVA con volume di affari inferiore ai 2 milioni di euro di poter optare affinché questa imposta divenga per loro esigibile solo al momento del pagamento dei relativi corrispettivi (cd. IVA per cassa).

³⁷ Indica che solo in questo caso è consentito valutare la possibile assenza dell'elemento soggettivo nell'imprenditore a cui non è stato effettivamente pagato il bene od il servizio fatturato con l'IVA: GUP del Tribunale di Bologna, giudice BRUNO, sentenza del 13.6/11.7.2013, *inedita*.

In dette ipotesi, tuttavia, sarà necessario, innanzitutto, verificare che l'imposta non versata dal contribuente sia relativa ad un debito IVA nascente proprio da quelle fatture che non gli sono state pagate.

Inoltre, deve accertarsi la presenza di quella crisi di liquidità che, di fatto, non consente il versamento delle imposte³⁸.

In ultimo si osserva che questa possibile esclusione del dolo non potrà mai ricorrere con riferimento alle ipotesi – sovente richiamate dalle difese ed anche dalle decisioni di merito concluse con una assoluzione – di mancato pagamento di crediti del contribuente da parte di Pubbliche amministrazioni.

Infatti, sulla base dell'art. 6 d.P.R. n. 633/1972, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate a favore dello Stato (anche di enti pubblici territoriali, USL, enti pubblici, enti ospedalieri di ricovero, enti pubblici di assistenza e previdenza, organi dello stato) l'IVA diviene esigibile solo all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi.

Pertanto, non si potrà mai verificare che il debito IVA del contribuente possa avere origine da tale inadempimento da parte della Pubblica Amministrazione in quanto lo stesso sorge solo a seguito dell'effettivo pagamento del corrispettivo da essa dovuto; né, a parere di chi scrive, sarà possibile invocare, per le ragioni già dette, che da questo inadempimento sia derivata la crisi di liquidità che ha portato al mancato versamento di IVA dovuta per prestazioni regolarmente pagate.

8. I casi di diversità tra soggetto che ha operato l'accantonamento e quello che ha omesso il versamento

L'altra ipotesi affrontata nella giurisprudenza di merito è quella avente ad oggetto il mancato versamento dell'imposta (sia per IVA che per ritenute) da parte di un soggetto che, al momento del trattenimento della ritenuta o della ricezione del corrispettivo per la prestazione effettuata, non era il legale rappresentante dell'Ente obbligato al pagamento di quell'imposta avendo assunto una tale qualifica – presente al momento della scadenza del termine per la rilevanza penale del fatto – solo successivamente.

Come già indicato deve evidenziarsi che per le due fattispecie qui in esame non vi è coincidenza tra il momento nel quale sorge l'obbligazione tributaria e quello nel quale il fatto diventa penalmente rilevante.

Infatti, mentre la norma tributaria fissa quale termine per il versamento all'erario delle ritenute effettuate il giorno sedici del mese successivo a quello in cui le stesse sono state operate da parte del sostituto, l'art. 10 *bis* – nel fare riferimento a tutte

³⁸ Indica come sia scriminato l'omesso versamento IVA laddove questo intervenga in relazione ad una azienda che si trova in stato di insolvenza, alla quale quella fattura non sia stata pagata ed il cui legale rappresentante ha fatto ricorso ad una procedura di concordato preventivo od ad un accordo di ristrutturazione, *ex artt. 168 o 182 ter L.F.: BERSANI, Omesso versamento Iva: insolvenza dell'imprenditore e procedure per la risoluzione delle crisi di impresa, in Il Fisco, 2013, 3706.*

le ritenute operate nell'anno di imposta – stabilisce quale termine di inadempimento penalmente rilevante quello (di molto spostato in avanti) del 30 settembre dell'anno successivo.

In modo analogo accade anche in materia di IVA ove l'obbligo di versamento sorge nel mese o nel trimestre successivo a quello nel quale l'operazione viene considerata effettuata mentre l'art. 10 *ter* fissa, quale momento penalmente rilevante per valutare l'omesso versamento dell'IVA dovuta per l'intero periodo di imposta, il 27 dicembre dell'anno successivo (il termine per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo).

In questo contesto, allora, dovendo essere il soggetto che risponde di questi reati il legale rappresentante dell'ente al momento della scadenza del termine fissato dal legislatore penale, può accadere che questi sia persona diversa da chi ha operato la ritenuta o ricevuto il corrispettivo per, poi, non procedere, prima al suo accantonamento, ed infine, al suo versamento all'Erario nei termini fissati dalla normativa tributaria.

In dette ipotesi, è evidente che, laddove il nuovo amministratore dimostri di aver omesso il pagamento non avendo trovato nulla nelle casse sociali ed essendosi congruamente attivato per cercare risorse a tale fine, non sia per esso presente il necessario elemento soggettivo non potendogli rimproverare l'iniziale violazione dell'obbligo di accantonamento e di versamento nei termini fissati dalla normativa tributaria³⁹ in quanto una tale condotta è stata commessa dal precedente amministratore⁴⁰. Il tutto con un possibile richiamo alla causa di non punibilità della forza maggiore avendo l'agente fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e non avendo potuto impedire la condotta antigiuridica per cause indipendenti dalla sua volontà⁴¹.

Per queste omissioni sarà, al più, possibile rilevare una responsabilità penale, ex art. 48 c.p., del precedente amministratore che, prima, non ha provveduto ai previsti accantonamenti e versamenti – destinando quelle somme ad altro – e che, poi, ha lasciato il successivo amministratore nell'impossibilità di adempiere all'obbligo fiscale non avendo questi alcuna disponibilità di cassa e nessuna possibilità ad accedere a

³⁹ Cfr. [Tribunale di Milano, 28.4.2011, Giudice Mannucci, in questa Rivista, 30 settembre 2011](#), in un caso ove si è assolto il liquidatore di una società, per non essere questi punibile per forza maggiore, per l'omesso versamento delle ritenute operate l'anno prima del suo insediamento che avrebbe dovuto versare nel termine di cui all'art. 10 bis. Nella sentenza si indica che l'imputato era stato impossibilitato a questo versamento, senza che allo stesso nulla potesse essere rimproverato non avendo – al momento del suo insediamento nella carica di liquidatore – trovato alcuna disponibilità nella cassa sociale con riferimento ad una società che non aveva più accesso al credito bancario e che era debitrice nei confronti del fisco, a vario titolo, della somma di 9 milioni di euro (situazione che la portava al fallimento).

⁴⁰ Richiama questa ipotesi per escludere la ricorrenza di una condotta colpevole da parte dell'amministratore: [Valsecchi, Delitto di omesso versamento dell'IVA e non rimproverabilità dell'amministratore della società insolvente: qualche spunto di riflessione, in questa Rivista, 11 febbraio 2011](#).

⁴¹ Da una tale definizione della forza maggiore Cass. Pen., 23.03.1990, Iannone, in *Riv. Pen.*, 1991, 564.

forme di credito (laddove ad esempio l'ente è debitore di un ingente obbligazione tributaria)⁴².

⁴² Corte di Cassazione, 23.9.2013, n. 39082 ove è stato annullato il sequestro per equivalente disposto nei confronti dell'amministratore di una società che era già fallita al momento della scadenza del termine di cui all'art. 10 ter. In questa occasione, nell'evidenziare come il precedente amministratore non avesse più alcun titolo per eseguire l'adempimento dell'obbligazione tributaria al momento della scadenza del termine si indica la possibilità di ritenere una sua penale responsabilità per questa omissione *ex art. 48 c.p.* aggiungendo che, tuttavia, per essa è necessario provare di come la sua pregressa gestione fosse volta alla definitiva evasione dell'IVA essendo a tale scopo indirizzati i mancati accantonamenti verificando, tra l'altro, quale fosse l'eventuale residuo di cassa trovato dal successivo amministratore (nel caso in esame il curatore essendo la società poi fallita) e se la somma fosse o meno sufficiente per l'esecuzione del pagamento o se vi fossero, nel passivo fallimentare, altri debiti aventi grado anteriore (onde il pagamento si sarebbe palesato in violazione della *par condicio*), di talché l'omissione del versamento alla scadenza, potesse essere ricondotto all'amministratore del tempo. Per la responsabilità in queste ipotesi del precedente amministratore quale autore mediato del reato: [Valsecchi, cit.](#)