

Giurisprudenza

La crisi di liquidità non scrimina l'omesso versamento dell'Iva

28 Marzo 2018

Il debitore deve accantonare le risorse necessarie per l'adempimento dell'obbligazione tributaria e anche adottare tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo



L'omesso versamento dell'Iva può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore, a cui lo stesso non abbia potuto porvi rimedio per cause estranee alla sua volontà.

È pertanto irrilevante la cosiddetta "crisi di liquidità" del debitore alla scadenza del termine per operare il versamento dell'Iva, poiché il debitore ha l'obbligo non solo di accantonare le risorse necessarie per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, ma anche di adottare tutte le

iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo.

È quanto affermato dalla Corte suprema con la sentenza n. 11035 del 13 marzo 2018.

La vicenda processuale

La Corte di appello, in parziale riforma della sentenza del tribunale, dichiara l'imputato responsabile del reato di omesso versamento dell'Iva, di cui all'articolo 10-ter del Dlgs 74/2000, perché, quale legale rappresentante di una *società in accomandita semplice* (sas), ha omesso di versare, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale Iva per i periodi d'imposta 2008 e 2009.

Avverso tale decisione, l'imputato ricorre in Cassazione, deducendo che l'omesso versamento dell'Iva non è da imputare a una condotta volontaria ma alla crisi di liquidità nella quale versava

l'impresa, che vantava crediti non riscossi per importi di gran lunga superiori al debito fiscale. Argomentando, inoltre, che, alcun obbligo di accantonamento dell'Iva incassata è configurabile a carico dell'imprenditore e, ancora, che, essendo stati comprovati crediti scaduti sufficienti per il pagamento delle annualità contestate, le omissioni erano da ascrivere a colpa consistita nell'errata previsione dei tempi di incasso e non a dolo.

La pronuncia della Cassazione

La Corte suprema sul punto rigetta il ricorso, ritenendo la crisi di liquidità non idonea a configurare la forza maggiore tale da scriminare l'omesso versamento dell'Iva.

Osservazioni

Secondo il consolidato orientamento di legittimità (*cf*r Sezioni unite, 37424/2013), al quale aderisce la Cassazione con la sentenza in commento, il reato di cui all'articolo 10-ter del Dlgs 74/2000, è punibile a titolo di dolo generico e consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, non essendo richiesto che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte.

La prova del dolo, secondo l'orientamento richiamato, è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine lungo previsto.

Il debito verso il fisco, relativo ai versamenti Iva, è normalmente collegato al compimento delle operazioni imponibili.

Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'Iva dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.

L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale.

Per escludere la colpevolezza, pertanto, non può essere invocata la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta organizzativa.

Sul punto, secondo quanto ulteriormente precisato dalla Cassazione in precedenti richiamati (*cf*r, tra le tante, Cassazione, 5905 e 15416 del 2014), è necessario che siano assolti 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 a idonee misure da valutarsi

in concreto.

Occorre, invero, 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 azioni possibili, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili.

La forza maggiore, quale causa di esclusione della punibilità, postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto e imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, tanto da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo a un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente.

La Cassazione, pertanto, 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.

Ne deriva, come corollario, che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso.

L'inadempimento tributario, dunque, penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.

Nella specie, secondo i supremi giudici, la corte territoriale ha fatto buon governo dei principi esposti, esponendo un buon apparato argomentativo a fronte del quale la deduzione difensiva, riguardante la crisi di liquidità, non reca indicazioni specifiche né concrete atte a ravvisare una reale impossibilità incolpevole dell'adempimento.

di

Dora De Marco

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/crisi-liquidita-non-scrimina-lomesso-versamento-delliva>