

Giurisprudenza

Iva non versata dal consorzio: il dissesto non esclude il dolo

3 Settembre 2018

L'azienda che invoca a sua discolpa l'improvvisa crisi di liquidità deve dimostrare di aver adottato tutte le misure organizzative e patrimoniali necessarie ad assolvere il debito erariale



In tema di omesso versamento Iva, la scriminante della forza maggiore richiede l'esistenza di un fatto imponderabile, imprevisto e imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, in modo da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo a un'azione od omissione cosciente e volontaria: di conseguenza, va escluso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare tale causa esimente. Ciò sia in riferimento all'aspetto

soggettivo che alla condotta tenuta.

Dal primo punto di vista, 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.

Sotto l'altro aspetto, la crisi finanziaria che ha colpito la società consorziata e che ha comportato il mancato pagamento della fattura sul cui incasso il ricorrente fondava il pagamento dell'Iva, non può in alcun modo ritenersi un evento imprevedibile.

Non sussistono, quindi, né i presupposti per escludere il dolo né quelli per ritenere integrata la forza maggiore.

Così la Cassazione, con sentenza 38715 del 21 agosto 2018, ha rigettato il ricorso presentato dal legale rappresentante di una società consortile a responsabilità limitata, confermando il decreto di sequestro preventivo emesso nei confronti dei beni dello stesso.

La vicenda processuale

La vicenda riguarda un decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente disposto dal Gip Tribunale di Firenze, e confermato dal Tribunale del riesame, sui beni del legale rappresentante di una società consortile a responsabilità limitata in relazione al reato di omesso versamento Iva (articolo 10-ter, Dlgs 74/2000).

Col successivo ricorso in Cassazione l'imputato metteva in evidenza la peculiarità della situazione societaria e, in particolare, della compagine consortile, che non mira a produrre guadagni da distribuire ai partecipanti, ma a far aumentare il reddito dell'attività dei singoli imprenditori consorziati.

L'impresa funzionava con il sistema del ribaltamento costi, che venivano imputati ai soci consorziati in base alle rispettive quote di partecipazione al capitale sociale. In altri termini, i costi sostenuti dalla società rappresentavano, per lo stesso importo, i corrispettivi delle fatture di vendita emesse dalla stessa nei confronti delle consorziate.

Il consorzio, quindi, non aveva autonomia finanziaria né compariva per l'esecuzione dei contratti di appalto affidati alle partecipanti e dalle stesse fatturati.

Lo stesso per i contributi versati dai singoli consorziati, che rappresentano i corrispettivi per le prestazioni di servizio rese ai propri soci: tali contributi rappresentano per la società consortile i ricavi della propria gestione.

Di conseguenza, l'Iva generata dalle fatture emesse dal consorzio non potrà essere versata all'Erario in mancanza del corrispondente incasso o dell'erogazione di eventuali prestiti da parte delle consorziate, che riscuotono i corrispettivi dell'appalto.

Per la parte ricorrente, il Tribunale del riesame non avrebbe tenuto conto dell'evento imprevedibile, indipendente e non attribuibile all'imputato, né dallo stesso in alcun modo fronteggiabile per impossibilità della società consortile di rivolgersi, in mancanza di autonomia finanziaria, risorse e beni propri, al credito costituito dal mancato pagamento, da parte di una consorziata, del saldo di una fattura di importo rilevante, circostanza che non avrebbe consentito di adempiere al debito tributario in scadenza nel mese di dicembre.

Tale situazione è equiparabile, secondo la difesa, a quella della società commerciale in crisi di liquidità, con conseguente impossibilità a far fronte ai propri debiti tributari, a causa del mancato pagamento, da parte di clienti, delle fatture emesse nei loro confronti. Di qui, la richiesta di applicazione dell'esimente di cui all'articolo 45 del codice penale.

La pronuncia della Cassazione

La Cassazione ha rigettato il ricorso in quanto, come si desume anche dalla ricostruzione difensiva, nel caso di specie non ricorrevano le condizioni per escludere il dolo né poteva dirsi integrata l'esimente della forza maggiore.

Quanto all'elemento soggettivo, i giudici hanno chiarito che, per l'omesso versamento Iva, non occorre il fine di evasione: il relativo reato è infatti punibile per dolo generico, ossia per la consapevolezza di non versare all'Erario le imposte dovute alle previste scadenze. Ne consegue che l'assenza di liquidità, che ha impedito il versamento, non fa venir meno il dolo (generico) richiesto per la sussistenza dell'illecito. Del resto, la scelta del ricorrente di non pagare l'imposta dovuta per non bloccare l'attività del consorzio, in attesa del pagamento di una fattura a scadere prima del termine per il versamento dell'Iva, prova il dolo ovvero la scelta consapevole per la commissione dell'illecito.

Quanto alla scriminante della forza maggiore rappresentata dalla crisi di liquidità, la Cassazione adotta un atteggiamento rigoroso, secondo cui le difficoltà finanziarie non possono normalmente rappresentare una causa di forza maggiore in grado di escludere la rilevanza penale del fatto: il mancato accantonamento delle risorse necessarie ad adempiere all'obbligazione tributaria determina una situazione di difficoltà in cui il contribuente si è volontariamente trovato per aver utilizzato la provvista per altre esigenze aziendali, distogliendola dalla destinazione fiscale (*cfr* Cassazione 5647/2014).

Per l'integrazione della scriminante, infatti, sono necessari 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.

Chi invoca l'esimente dovrà dimostrare non solo la non imputabilità della crisi economica (specialmente se questa è stata improvvisa), ma soprattutto di aver adottato tutte le misure organizzative e patrimoniali (anche con conseguenze sul proprio patrimonio) necessarie, in relazione al caso specifico, per recuperare le somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili, un po' come avviene in ambito civilistico per il debitore che invochi come causa di estinzione dell'obbligazione l'impossibilità di adempimento sopravvenuta ex articolo 1256 cc (sul punto, in senso conforme, Cassazione sezioni unite 37424/2013 e, da ultimo, sentenze 29544/2017 e 21274/2018).

Nel caso di specie, la crisi finanziaria della società consorziata, che ha portato al mancato pagamento della fattura e, quindi, dell'Iva, rappresentava un evento tutt'altro che imprevedibile, ciò in quanto il legale rappresentate ricorrente è stato anche legale rappresentante della società

consorziata e, dunque, perfettamente a conoscenza dello stato di dissesto della società.

La Cassazione ha ripreso il concetto di causa maggiore come mutuato in sede di giurisprudenza comunitaria: con la sentenza della Corte di giustizia Ce C/314/06, infatti, al punto 24, è stato specificato che la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (*cfr* anche ordinanza 18/1/2005, causa C-325/03, punto 25); è stato, altresì, evidenziato che la nozione di forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso (Cgce, sentenza 15/12/1994, causa C-195/91, punto 31, nonché sentenza 17/10/2002, causa C-208/01, punto 19).

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/iva-non-versata-dal-consorzio-dissesto-non-esclude-dolo>