

IVO CARACCIOLI

IL CONCORSO DEL PROFESSIONISTA NELLE FATTISPECIE DI OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE E DI IVA – LA RILEVANZA DELLA CRISI DI LIQUIDITA' E DEL CONTRIBUENTE.

Il sistema penale tributario introdotto con il Dls 74/2000, incentrato sulla repressione delittuosa di fatti gravi di frode e dichiarazioni infedeli, è stato modificato nelle annualità 2004-2006 dal Decreto Bersani-Visco, che ha reintrodotto fattispecie di omessi versamenti che si erano volute abolire, e questo per esclusive ragioni di cassa, le quali peraltro hanno dato un forte colpo ad un nuovo sistema sanzionatorio che si voleva esclusivamente focalizzato su ipotesi delittuose di maggiore gravità.

Sulle norme di cui agli artt.10 bis e 10 ter di “omesso versamento di ritenute dovute o certificate” e di “omesso versamento di IVA” si è poi inserita l’ulteriore modifica attuata con Dls 158/2015, che ha così aumentato le soglie di punibilità, rispettivamente “per un ammontare superiore a 150.000 euro per periodo di imposta” per l’art.10 bis (ritenute dovute o certificate) e “per un ammontare superiore a 250.000 euro per periodo di imposta” per l’art.10-ter (IVA).

Anche il Legislatore della riforma, dunque, pur ispirata ad una riduzione dei fatti punibili, ha voluto mantenere in vita questi comportamenti privi di aspetti frodatori ed unicamente consistenti in mancati versamenti.

Un primo quesito interpretativo si pone quanto ai soggetti punibili.

Malgrado gli stessi siano individuati con l’espressione generica “chiunque”, si possono avere dei problemi per la loro identificazione:

- la giurisprudenza ha ritenuto che non risponde di tali reati chi, al momento della scadenza del termine per l’adempimento, non risulti più titolare della carica per fatti sopravvenuti, a meno

che possa essere dimostrato che il soggetto abbia inequivocabilmente preordinato la condotta, ad es. dismettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica in un momento precedente;

- parimenti è stato ritenuto che i reati in esame prescindono da una condotta decettiva in danno dell'A.F., per cui è sufficiente il dolo eventuale, da ravvisarsi nell'accettazione del rischio di non poter adempiere alle obbligazioni tributarie.

Va ricordato che in materia sono intervenute due importanti sentenze delle SSUU della Cassazione, la 37424 del 2013 relativa all'art.10-ter, e la 37425 relativa all'art.10-bis, le quali hanno ritenuto la piena applicabilità delle sanzioni penali in aggiunta a quelle tributarie muovendo dalla considerazione dell'esistenza di un vero e proprio obbligo di "accantonamento" delle somme ogniqualvolta il sostituto di imposta effettui le erogazioni al dipendente.

Secondo la Cassazione l'imprenditore dovrebbe addirittura "organizzare le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria", e questo perché "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".

Le argomentazioni generali, costituenti il fondamento giuridico del ragionamento, peraltro, non possono, a mio avviso, essere accettate.

Si sostiene, infatti, che il contribuente non potrebbe addurre l'incapacità economica al versamento derivante da temporanee situazioni, sussistendo a suo carico un vero e proprio obbligo di "accantonamento" preventivo delle somme, e questo sia per quanto riguarda l'IVA che per quanto riguarda le ritenute. Obbligo di accantonamento che, peraltro, almeno per quanto concerne l'IVA, non può strutturalmente essere configurato come esistente.

D'altronde, la struttura stessa dei reati, rientrando nella categoria dei reati di "omissione propria", ossia privi di evento naturalistico e concretantisi nella scadenza del termine di versamento come momento costitutivo del reato, li vede come caratterizzati dalla necessaria presenza del dolo nel momento di scadenza del termine per l'adempimento, senza punibilità a titolo di tentativo del periodo antecedente alla scadenza stessa.

Si faccia il caso del contribuente tenuto al versamento dell'IVA che sia inadempiente fino alla sera prima della scadenza e che riceva la mattina seguente da un amico un prestito sufficiente a versare il dovuto; ovviamente di punibilità del tentativo in casi di questo genere non si può parlare.

Nella giurisprudenza relativa a situazioni simili per i più diversi reati consistenti nell'omesso adempimento di un obbligo giuridico scadente in un determinato momento si ritrovano sentenze della Cassazione che hanno fatto ricorso all'art. 45 c.p., concernente l'istituto della "forza maggiore", il quale prevede l'impossibilità fisica all'adempimento nel momento di scadenza dell'obbligo, ad es. nel caso di chiusura per sciopero degli uffici postali proprio nel giorno di scadenza stesso.

Altre ipotesi concrete esaminate favorevolmente dalla S.C. riguardano:

- per la costruzione edilizia abusiva, il fatto che il Comune non abbia predisposto strumenti urbanistici diretti a consentire ai cittadini di costruire una casa nel Comune scelto per soggiornarvi;
- quanto all'omesso versamento di contributi previdenziali da parte del presidente di un'azienda municipalizzata la circostanza che il fatto sia dovuto all'impossibilità di reperire le risorse finanziarie a causa dell'inadeguatezza delle entrate a coprire le spese.

In dottrina si è, invece, sostenuto che nell'ipotesi in cui l'omissione del versamento dell'IVA possa determinare il fallimento dell'impresa, essendo l'omissione stessa l'unico rimedio per evitare il

fallimento stesso, si deve ritenere che il valore della “continuità aziendale” vada inserito nella sfera dei diritti fondamentali tutelati dall’art.2 Cost., la cui lesione determinerebbe il danno grave richiesto dall’art.54 c.p. per lo stato di necessità, costituendo l’obbligo di accantonamento delle somme per adempiere al versamento dell’IVA una lesione del diritto di proprietà di cui all’art.42 Cost. In giurisprudenza si è appunto ritenuto che il requisito dell’”inevitabilità” del danno di cui all’art.54 c.p. necessiti della dimostrazione che l’imprenditore sia ricorso a tutte le alternative lecite possibili per evitare il danno senza commettere il reato di omesso versamento, utilizzando gli strumenti che l’ordinamento giuridico consente per recuperare liquidità: intimazione di pagamento ai propri debitori inadempienti, atti transattivi, istanza di rateazione nei confronti del Fisco.

Da un lato la Cassazione ha affermato che il semplice concordato preventivo, senza transazione fiscale, non esclude il reato di omesso versamento IVA; ma si è anche sostenuto che non è sufficiente ad escludere la responsabilità penale neppure l’espressa richiesta di accesso alle procedure di transazione fiscale.

Al contrario varie sentenze di merito hanno ritenuto costitutive della scriminante in questione la dimostrazione da parte dell’imprenditore del mancato pagamento di somme dovute da parte di Enti pubblici.

Desidero anche ricordare specificamente la sentenza Trib.Firenze, sez.II,19/1/2015 n. 4884, la quale, per l’applicazione dell’art. 45 c.p., ha ritenuto sia necessario dimostrare che si tratti di un fatto imprevisto ed imprevedibile e che il soggetto obbligato abbia fatto quanto in suo potere per uniformarsi alla legge dimostrando la sussistenza di due condizioni : che la situazione di crisi economica non sia imputabile al sostituto di imposta, venendo altrimenti meno l’imprevedibilità

della stessa ; che la crisi economica non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore ,ad idonee misure da valutarsi in concreto.

In questa linea si è collocata anche la Cass. con la sentenza 1413/2015, la quale ha peraltro richiesto un requisito ulteriore, ossia che l'imprenditore alleggi che il profilo dell'impossibilità ad adempiere non derivi da suoi precedenti comportamenti; profilo certo difficile di dimostrazione in concreto.

Piuttosto ingenua appare, in questa linea, l'affermazione contenuta in Cass. 1725/2014, che richiede "il ricorso, da parte dell'imprenditore ad idonee misure da valutarsi in concreto, non ultimo il ricorso al credito bancario".

Senza potersi qui ulteriormente approfondire i diversi orientamenti della S.C., appare possibile dividere i medesimi in due grossi gruppi di sentenze:

- quelle più rigorose che si affidano al criterio dell'"accantonamento", in forza del quale non può operare la causa di non punibilità allorchè il sostituto di imposta avrebbe dovuto comunque, ed in ogni caso, preoccuparsi di non rendersi insolvente nel momento della scadenza del termine per l'adempimento (suscettibile peraltro delle critiche prima indicate);
- quelle meno rigorose che ritengono ammissibile il ricorso alle citate cause di non punibilità di cui agli artt.45 e 54 c.p. nelle ipotesi più macroscopiche di intervenuta illiquidità dell'impresa non attribuibile a colpa dell'imprenditore.

Il compito dell'interprete, allora, risulta essere quello di convincere il Legislatore - se non di sopprimere tali ipotesi criminose, da lasciare al campo delle sanzioni tributarie amministrative - di specificare con maggiore precisione, quanto meno con l'introduzione di una specifica causa di non

punibilità, le situazioni che determinano la non punibilità, liberandosi quindi dalle difficoltà suscitate dall'applicazione degli artt.45 e 54 c.p.

Un altro importante problema sistematico che si pone, dopo la riforma del 2015, è quello suscitato dall'applicazione del nuovo c.1 dell'art.13, secondo il quale "i reati di cui agli artt.10 bis e 10 ter non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".

Siffatta apertura derivante dal pagamento degli importi risulta, peraltro, fortemente contrastata da quanto disposto dal c.2 dell'art.13 bis: "Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al c.1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'art.13 c.1 e 2".

Risulta, peraltro, difficile, se non impossibile, per il contribuente risarcire interamente l'Erario come disposto per potersi godere del beneficio. Infatti, nel caso il contribuente si trovi nella condizione di avere tutti i beni sequestrati, come molto frequentemente avviene, è impossibile o molto difficile potersi venire a trovare in tale situazione prevista dalla legge.

In materia si possono ricordare le seguenti decisioni della Cassazione:

- "in tema di reati finanziari l'attenuante speciale del pagamento del debito tributario, prevista dall'art.13 DLgs 74 non è applicabile in caso di rateizzazione del debito di imposta già iscritto a ruolo e indicato nella cartella di pagamento, atteso che il riconoscimento del beneficio è subordinato all'integrale ed effettiva estinzione dell'obbligazione tributaria" (Cass.37748/2014);

- “in rema di reati tributari, qualora il procedimento venga definito con il giudizio abbreviato, il pagamento del debito di imposta, ai fini del riconoscimento dell’attenuante prevista dall’art.13, deve avere luogo prima dell’inizio della discussione” (Cass.5457/2013);
- “in tema di reati finanziari l’attenuante speciale del pagamento del debito tributario prevista dall’art.13 non è applicabile in caso di rateizzazione del debito di imposta già iscritto a ruolo e indicato nella cartella di pagamento, atteso che il riconoscimento del beneficio è subordinato all’integrale ed effettiva estinzione dell’obbligazione tributaria” (Cass.5681/2013).

Va infine ricordato che la Corte costituzionale (sent.95/2015) ha affermato che “l’onere imposto dal c.2 dell’art.13-bis risulta giustificato da ragioni connesse a circostanze obiettive tali da escludere irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio. Infatti il generale interesse pubblico (oltre che della persona offesa) all’eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il valore sintomatico del processo di ravvedimento del reo, si coniuga allo specifico interesse all’integrale riscossione dei tributi evasi. Inoltre non risulta compromesso il diritto di difesa in giudizio in quanto, se è vero che la facoltà di chiedere i riti alternativi costituisce una modalità, tra le più qualificanti ed incisive, di esercizio del diritto di difesa, è altrettanto vero che la negazione legislativa di tale facoltà in rapporto ad una determinata categoria di reati non vulnera il nucleo incompressibile del predetto diritto, anche perché, con riguardo ai reati tributari, vi è di regola una diretta correlazione tra entità del danno cagionato e risorse economiche del reo o da lui comunque gestite, posto che il profitto conseguente al reato corrisponde all’imposta sottratta al Fisco” (Corte cost.n.95/2015).

Rispetto alla disciplina previgente risultano, dunque, estesi i benefici penali (prevedendo cause di esclusione della punibilità e reintroducendo la circostanza attenuante speciale) subordinati all'integrale estinzione del debito tributario.

Per l'omesso versamento di ritenute certificate e l'omesso versamento di IVA, quindi, viene esclusa la punibilità dall'art.13 c.1.

Non è stata, peraltro, riprodotta l'originaria disposizione secondo cui "della diminuzione di pena conseguente alle circostanze in parola non si teneva conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria ai sensi dell'art.53 L.689/81".

La novella rappresenta in parte una sorta di "ritorno al passato" in quanto è stato reintrodotta un doppio regime di benefici penali derivanti dall'estinzione del debito tributario già preesistente al DLgs74.

Si ritiene generalmente che le norme di cui agli artt.13 e 13 bis sono di natura procedimentale e si applicano quindi anche ai procedimenti in corso. Pertanto, se non è ancora aperto il dibattito di primo grado, l'estinzione del debito tributario potrà produrre i nuovi effetti ancorchè il reato sia stato commesso anteriormente alla data del 22/10/2015, salvo che la condotta non sia più punibile per effetto del "favorrei".

Peraltro, poiché le nuove norme penali decorrono dal 22/10/2015, mentre quelle amministrative di cui al titolo II del Dlgs 158 dal 1/1/2016, ne deriva che, poiché i benefici penali sono subordinati all'avvenuta estinzione del debito tributario in sede amministrativa ed il debito tributario comprende, oltre all'imposta ed ai relativi interessi, anche le sanzioni, consegue che la quantificazione delle sanzioni amministrative da versare per fruire dei benefici penali può essere diversa a seconda se l'estinzione del debito sia avvenuta prima o dopo il 1/1/2016.

In relazione alla tematica in discorso si pone il problema dell'estensione ai concorrenti della causa di non punibilità in esame, con l'alternativa di applicabilità agli stessi ex art.119 c.p., anziché di non estensione ex art.182 c.p. In dottrina si è optato, pur con qualche dubbio, per la prima soluzione, definendo la fattispecie come "causa sopravvenuta di non punibilità" consistente in un comportamento del reo contrario e sopravvenuto alla condotta illecita, ritenendone simili gli effetti a quelli della ritrattazione nella falsa testimonianza, che esclude la rilevanza penale del fatto commesso. Il punto merita, comunque, un adeguato approfondimento dottrinario.

Per quanto concerne il profilo della responsabilità del professionista (sia esso dottore commercialista, ragioniere, avvocato od altro consulente previsto dalla legge), che è argomento di grandissima preoccupazione per le categorie professionali, senza potersi qui scendere nei dettagli delle singole situazioni concrete, occorre muovere dalla considerazione generale secondo cui la tematica in oggetto va risolta alla luce dei principi generali di cui all'art.110 c.p., avventrandosi nei quali, per dirla con una consueta espressione, si ritrova "di tutto e di più".

Ogni situazione concreta è diversa dalle altre. Comunque, il giudice per poter affermare la responsabilità concorsuale del professionista deve dimostrare l'esistenza in concreto di estremi di effettiva collaborazione concreta e psicologica, se non di istigazione al compimento dei reati in questione.

Molte preoccupazioni nascono nel caso che il professionista revisore contabile iscritto negli albi dei dottori commerciali, ragionieri e periti commerciali e consulenti del lavoro che hanno esercitato la professione per almeno cinque anni possono ricorrere alla "certificazione tributaria"

(c.d. "visto pesante") di cui all'art.36 DLgs 241/1997 ; normativa riconosciuta legittima dalla Corte costituzionale con ordinanza e sentenza del 2002.

Siffatta normativa, di carattere strettamente tributario, non influisce in maniera diretta sull'aspetto penalistico, che deve sempre incentrarsi sulle caratteristiche specifiche del caso concreto.

Ho avuto l'onore anni orsono di partecipare come consulente esterno a Commissioni di studio del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili. Si era allora caldeggiata la sottoscrizione, da parte dei clienti, di dichiarazioni c.d. "di completezza", nelle quali il cliente dichiarava al professionista di averglieli sottoposto tutti i documenti e fornite tutte le indicazioni oggettive da doversi conoscere nel caso concreto. Per quanto mi risulta, peraltro, l'iniziativa non è stata accolta con grande entusiasmo dalle categorie interessate ed i dubbi sull'applicabilità nel caso concreto rimangono sempre.

Si leggono sulla stampa e si ricevono dalla televisione notizie di importanti frodi tributarie nelle quali sono invischiati, se non ispiratori, professionisti infedeli. L'unico commento finale che si può fare è che ogni caso concreto è diverso dagli altri.