

Omessi versamenti non punibili se l'impresa è insolvente

La riforma fiscale

Il decreto sulle sanzioni precisa le condizioni per la non punibilità

Ritenute e Iva non versate: il fatto non deve dipendere da volontà dell'imprenditore

Eugenio Della Valle

Nell'attuare l'articolo 20, lettera b), della delega relativamente all'area delle sanzioni penali laddove si prevede (n. 1) di «attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso», il Dlgs 87/2024 ha aggiunto all'articolo 13 del Dlgs 74/2000 un comma contenente una causa di non punibilità specificamente dedicata agli omessi versamenti di ritenute e Iva.

Il nuovo comma 3-bis dell'articolo 13 dispone, in particolare, che «i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini di cui al primo periodo, il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibi-

lità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi».

Il tema su cui interviene la delega è noto ossia in che termini la crisi d'impresa giustifica gli omessi versamenti del tributo.

Sul punto la giurisprudenza di legittimità si è consolidata nel senso che «l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico» e ha individuato i limiti della rilevanza della crisi di liquidità del debitore, ai fini dell'esclusione della colpevolezza, «ai casi di crisi di liquidità non imputabile al debitore e con la dimostrazione che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo, anche attingendo al patrimonio personale». Né la mancata riscossione di crediti, inclusi quelli vantati nei confronti della Pa (pure nel caso di sostanziale mono-committenza), costituisce, secondo la Corte di cassazione, circostanza idonea a escludere la coscienza e la volontarietà della condotta, «posto che si tratta di eventi che rientrano nel normale rischio di impresa» (da ultimo Cassazione, sezione III penale,

17 aprile 2024, n. 15942, nonché, quanto all'area delle sanzioni amministrative, Cassazione, sezione tributaria, 9 maggio 2024, n. 12708).

In questo quadro va dunque valutata la causa di non punibilità in questione, la quale ricollega la non imputabilità al contribuente dell'omesso versamento a una duplice circostanza ossia l'accertata insolvenza o sovraindebitamento o il mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte della Pa, da un lato, e la non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi, dall'altro [la rilevanza "esimente" della crisi di cui all'articolo 2, lettera a), del Codice della crisi e dell'insolvenza, è prevista dal nuovo comma 3-ter dell'articolo 13 del Dlgs. 74/2000, pure introdotto dal Dlgs 87/2024, anche ai fini dell'"esimente" della particolare tenuità del fatto di cui all'articolo 131-bis Codice penale].

La non imputabilità andrà normalmente valutata dal giudice tenendo conto degli obblighi organizzativi di cui agli articoli 2086, comma 2 del Codice civile e 3, comma 2. La prima disposizione obbliga l'imprenditore che operi in forma societaria o collettiva a «istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla

natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale»; previsione, questa, doppiata dal comma 2 dell'articolo 3 del Codice, il quale nei commi 3 e 4 individua gli obiettivi che devono raggiungere misure e assetti nonché i segnali da considerare per la tempestiva rilevazione della crisi. Le misure e gli assetti, in particolare, devono: (i) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specificità dell'impresa e dell'attività svolta dal debitore; (ii) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare alcuni segnali della crisi (indicati nel comma 4 dell'articolo 3); (iii) ricavare le informazioni necessarie ad utilizzare la lista di controllo particolareggiata e ad effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, comma 2, del Codice. Occorre peraltro considerare nella prospettiva dell'"esimente" che l'adeguatezza della struttura, laddove l'impresa presenti un certo grado di complessità, va curata anche dall'imprenditore individuale.



Il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità. Il nesso con gli adeguati assetti