

Il piano senza IVA non coinvolge il professionista attestatore

L'imprenditore non può difendersi invocando il fatto di un terzo

/ Maurizio MEOLI

Per l'integrazione della fattispecie di omesso versamento IVA, è ininfluente il fatto che l'omissione sia determinata dalla mancanza di liquidità della società conseguente ad un piano di risanamento adottato ex art. 67 comma 3 lett. d) L. Fall., trattandosi di un accordo di natura privatistica che non può comunque coinvolgere il pagamento dei tributi; né l'inadempimento può essere imputato al **professionista** che ha attestato il piano seppure privo della previsione dell'accantonamento delle somme necessarie a versare l'IVA. A stabilirlo è la Cassazione nella sentenza n. [1623/2016](#).

Il caso di specie vedeva l'amministratore di una spa condannato, in primo grado e in appello, per la fattispecie di **omesso versamento** dell'IVA (art. 10-ter del DLgs. 74/2000). Entro il termine del 27 dicembre 2010, infatti, ometteva di versare l'imposta relativa al 2009 per circa 680.000 euro. Nel ricorso per Cassazione l'imputato sottolineava, tra l'altro, come la propria condotta fosse stata priva di dolo o comunque non punibile. Ciò in quanto la crisi del settore di operatività della società lo aveva costretto a un piano di risanamento, ex art. 67 comma 3 lett. d) L. Fall., che prevedeva la destinazione dei (nuovi) finanziamenti al pagamento dei dipendenti, per dare continuità alla società e, quindi, degli altri creditori, onde evitare istanze di **fallimento** della società. Peraltro, egli si sarebbe trovato nell'impossibilità di provvedere per fatto di un terzo, ovvero del professionista che aveva asseverato un piano nel cui contesto non era stato previsto l'accantonamento delle somme necessarie al pagamento dell'IVA.

Tali motivi di ricorso sono **rigettati** dalla Cassazione.

In primo luogo si ricorda come, secondo il costante orientamento di legittimità, la situazione di chi non versi l'imposta si risolve in una condotta, cosciente e volontaria, la quale, in modo progressivo, si articola nei seguenti momenti: mancato accantonamento delle somme trattenute; omesso versamento secondo le scadenze previste dalla normativa tributaria; prosecuzione della condotta omissiva fino al termine ultimo fissato dalla normativa penale.

Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la **crisi di liquidità** del soggetto attivo al momento della scadenza del termine previsto dalla norma penale, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non fare debitamente fronte all'esigenza predetta. O comunque occorre provare che l'improvvisa crisi economica non sia imputabile all'imprenditore e che la stessa non possa essere fronteggiata tramite il ricorso a idonee misure, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, da valutarsi in concre-

to (così Cass. n. [5467/2014](#); cfr. anche Cass. n. [8352/2015](#)).

Non è possibile – afferma quindi la Suprema Corte – escludere la punibilità quando la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria sia l'effetto di una **scelta** di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità, come quella di privilegiare taluni pagamenti al posto di altri o, come nella specie, sia la conseguenza del ricorso a un piano di risanamento dell'impresa di cui all'art. 67 comma 3 lett. d) del RD 267/42. Tale istituto, infatti, non rientra in un procedimento giudiziale o soggetto ad omologa da parte del giudice, come invece avviene per il concordato preventivo, ma si risolve in un atto **stragiudiziale** non soggetto al controllo del giudice né nella fase di preparazione, né in quella di esecuzione.

Si realizza, cioè, un atto unilaterale dell'imprenditore, che si sostanzia in un'operazione strettamente e interamente **privatistica**, indirettamente riconosciuta come meritevole di tutela da parte dell'ordinamento mediante l'esenzione dall'assoggettamento all'azione revocatoria degli atti, dei pagamenti e delle garanzie connesse; ciò sempre che il piano di risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa sia idoneo ad assicurare il riequilibrio della situazione finanziaria e presenti una ragionevolezza attestata da un **professionista** designato dal debitore e iscritto nel Registro dei revisori legali nonché all'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili Sez. A ovvero degli avvocati (cfr. documento AIDEA-IRDCEC [6 giugno 2014](#) e circ. CNDCEC n. [30/IR/2013](#)).

Tale piano, poi, risultava nel caso di specie predisposto dalla spa, con l'assistenza del proprio advisor finanziario, e, dopo l'approvazione da parte degli organi sociali, sottoposto a un professionista per l'attestazione. Rispetto a ciò, sottolinea la sentenza, l'imputato non poteva ritenersi scriminato per un fatto del terzo, assumendo che il mancato versamento delle somme all'Erario rientrasse in una decisione presa da altri a sua **insaputa** (nella specie dal professionista asseveratore del piano). Era stato, infatti, l'imputato stesso il principale artefice del piano – poi redatto con l'assistenza dell'advisor finanziario – e non il professionista che lo aveva asseverato.

La dinamica descritta, quindi, esclude che possa trasferirsi in capo a quest'ultimo la responsabilità della **mancata previsione** dell'**accantonamento** delle somme necessarie a versare l'IVA o la mancata previsione della destinazione delle somme provenienti dagli istituti di credito a tale fine.